



ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK

## JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseinioho, Ph.D. a Mgr. Petra Pospíšila v právní věci žalobce: **Z. K.**, zastoupený ARIADNA, s.r.o., se sídlem Bořivojova 21, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 6. 2014, č. j. 15937/14/5000-14307-711307,

**t a k t o :**

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

### **I. Vymezení věci**

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj, územní pracoviště v Otrokovicích (dále jen „správce daně“) zahájil dne 16. 8. 2010 u žalobce daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2009, 4. čtvrtletí roku 2009, 1. čtvrtletí roku 2010, 2. čtvrtletí roku 2010. Daňová kontrola byla ukončena projednáním zprávy o daňové kontrole č. j. 461486/13/3306-05400-708830 dne 8. 4. 2013. Na základě této daňové kontroly vydal správce daně čtyři rozhodnutí ze dne 19. 6. 2013: a) dodatečný platební výměr č. j.

942348/13/3306-05701-704609 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2009, kterým byla dodatečně doměřena daň ve výši 41 404 Kč a předepsáno penále ve výši 8 280 Kč; b) dodatečný platební výměr č. j. 942349/13/3306-05701-704609 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2009, kterým byla dodatečně doměřena daň ve výši 29 807 Kč a předepsáno penále ve výši 5 961 Kč; c) dodatečný platební výměr č. j. 942350/13/3306-05701-704609 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2010, kterým byla dodatečně doměřena daň ve výši 191 686 Kč a předepsáno penále ve výši 38 337 Kč; d) dodatečný platební výměr č. j. 942351/13/3306-05701-704609 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2010, kterým byla dodatečně doměřena daň ve výši 111 980 Kč a předepsáno penále ve výši 22 396 Kč. Proti předmětným dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, které žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil. Nosným důvodem pro rozhodnutí správních orgánů byl jejich závěr, že žalobce neprokázal v uvedených zdaňovacích obdobích u specifikovaných faktur, že dodávky zboží byly skutečně poskytnuty společností BL PLASTMETAL s.r.o. (dále jen „BL PLASTMETAL“) a že k plnění došlo v deklarovaném rozsahu a ceně. Na základě toho mu byl správcem daně snížen uplatněný odpočet daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 6. 2014, č. j. 15937/14/5000-14307-711307, podal žalobce žalobu, v níž se domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného a toho, aby byla věc žalovanému vrácena k dalšímu řízení. Žalobce byl totiž toho názoru, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné, neboť nebylo řádně odůvodněno. Dále měl žalobce za to, že nezákonný postup žalovaného v odvolacím řízení měl vliv na zákonnost rozhodnutí, když z důvodu neseznámení žalobce s hodnocením důkazů před vydáním konečného rozhodnutí bylo žalobci znemožněno tvrzení žalovaného vyvrátit a popř. navrhnout provedení dalších důkazních prostředků.

## II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[3] Žalobce v rozsáhlé žalobě, strukturované jako citace částí rozhodnutí žalovaného, resp. dřívějších podání žalobce a reakce žalobce na tyto citace, namítl předně to, že při výslechu svědků (B. L. a L. T.), jejichž výpověď byla stěžejním důkazním prostředkem, postupoval žalovaný v rozporu se zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“); v důsledku toho byl tento důkazní prostředek získaný nezákonně a bylo postupováno v rozporu s § 93 odst. 1 daňového řádu, důkazy nebyly hodnoceny v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Zpráva o daňové kontrole neobsahovala řádné hodnocení důkazů, čímž správce daně postupoval v rozporu s § 88 daňového řádu a zprávu o daňové kontrole tak nelze použít jako důkaz. V důsledku toho správce daně postupoval také v rozporu s § 147 odst. 4 daňového řádu, když jak odůvodnění dodatečného platebního výměru použil zprávu o daňové kontrole, které nemá zákonné náležitosti. Správce daně též nesplnil svou povinnost prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů apod., tudíž postupoval v rozporu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

[4] K otázce dokazování se vztahuje další žalobcová námitka, a to sice ta, že žalovaný v odvolacím řízení postupoval v rozporu s § 115 odst. 1 a 2 daňového řádu. Žalovaný totiž v rámci odvolacího řízení uložil správci daně, aby nezákonně provedený výslech svědkyně, B. L., provedl znovu a ve věci vyslechl L. T. Po provedení výslechů těchto svědků zaslal žalovaný žalobci písemnost ze dne 14. 5. 2014, č. j. 12600/14-5000-14307-711307, nazvanou

„seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“. Žalovaný tak sice nechal zopakovat nezákonně provedené výslechy svědků, ale již nedoplnil dokazování o řádné zhodnocení důkazů, a to jak nově provedených, tak i těch stávajících, když důkazy nevyhodnotil řádně ani jednotlivě, ani v jejich vzájemné souvislosti, čímž porušil § 8 odst. 1 daňového řádu.

[5] Žalobce je také toho názoru, že výslech paní L. ze dne 31. 5. 2012, který žalovaný ve svém rozhodnutí označuje jako zdroj nových zjištění, nelze za nový důkazní prostředek považovat či jej tak použít, neboť byl získán v rozporu se zákonem. Zmíněnou výpověď nelze použít jako důkaz ani zprostředkovaně, jak to činí žalovaný. Pokud žalovaný ve svém rozhodnutí uvádí, že se žalobce proti obsahu výpovědi svědkyně v době provádění výslechu neohradil, jedná se dle žalobce opět o zneužívání nezákonného důkazního prostředku a ignorování § 96 odst. 5 daňového řádu, který nedává prostor pro polemiku daňového subjektu se svědkem. Podle žalobce se žalovaný s argumenty uvedenými v předchozích odstavcích navíc v rámci odvolacího řízení nevypořádal a zatížil tak své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti.

[6] Co se týká (opakované) výpovědi svědků L. a T. ze dne 10. 3. 2014, uvádí žalobce, že žalovaný pouze popisuje to, co svědci uvedli, aniž by jejich výpověď hodnotil. Co se pak týká konkrétně výpovědi svědka T., ten potvrdil, že dle faktury č. 1007209 společnost BL PLASTMETAL plnění (granulát) žalobci dodávala, neboť jde o doklad vystavený tehdejší jednatelkou jmenované společnosti (paní L.); i kdyby se, jak má za to žalovaný, jednalo o neuhrazenou pohledávku, svědčila daná faktura o tom, že společnost BL PLASTMETAL skutečně s granulátem obchodovala a že bývalá jednatelka tohoto dodavatele nevypovídala pravdivě. Jak již ale bylo řečeno, dané výpovědi nebyly řádně hodnoceny. Nadto výpověď paní L. ze dne 10. 3. 2014 je zjevně nepravdivá, neboť je v rozporu s tím, co ve své výpovědi přiznal pan T.; bez řádného zhodnocení se těchto výpovědí nelze dovolávat. Ani s těmito argumenty se žalovaný dle žalobce řádně nevypořádal. Navíc si žalovaný nezodpověděl předběžnou otázku, zda převod obchodního podílu ve společnosti BL PLASTMETAL na paní L. a jmenování nového jednatele nebylo neplatnými právními úkony, které měly za cíl vyhnout se důsledkům nepřiznání a nedovedení daní z činnosti divize – plasty dané společnosti, kterou vedl pan K. st., když právě pan T. naznačil, že důvod změny výpovědi paní L. je nepřiznání daňových povinností společností BL PLASTMETAL.

[7] Nadto správce daně neučinil žádný pokus o získání účetnictví společnosti BL PLASTMETAL, ačkoli mu byla sdělena informace, kdo toto účetnictví vedl. Žalovaný postupoval v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu a nereagoval adekvátně na doklady, které žalobce předložil, a to sice, že společnost BL PLASTMETAL dodávala granulát i jinému odběrateli, a tedy že paní L. se své výpovědi lhala. Účelovému postupu finančních orgánů nasvědčuje i to, že Finanční úřad Brno I vyměřil daň z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období roku 2010 společnosti BL PLASTMETAL ve výši 0 Kč, ačkoli je z důkazních prostředků zřejmé, že tato společnost v daných obdobích podnikala.

[8] O důkazní prostředky není opřeno ani tvrzení žalovaného ohledně způsobu, jakým žalobce získával materiál na výrobu svých produktů. Svá zamítavá rozhodnutí o odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům postavil žalovaný na tvrzeních, že pan Z. K. st., otec žalobce, vystavil pro žalobce, jménem společnosti BL PLASTMETAL, doklady za účelem „vyrobení“ mu výdajů k materiálu, který byl pořízen bezúplatně (jako odpadní

surovina) od společnosti TEiKO spol. s r.o. (dále jen „TEiKO“) a žalobce tak dosáhl z jeho dalšího podeje pouze příjem. Tento odpadní materiál prý žalobce zpracoval na granulát na jím vlastněném přístroji. Kdyby tato tvrzení, obsažená v zamítavých rozhodnutí žalovaného, byla žalobci sdělena postupem dle § 115 odst. 2 daňového řádu, žalobce by je lehce vyvrátil, což ovšem žalovaný nehodlal připustit. V roce 2009 totiž žalobce od společnosti TEiKO neobdržel žádné odřezky, neboť s touto společností neobchodoval, v roce 2010 od dané společnosti žalobce obdržel zdarma odřezky v množství cca 1800 kg, jak o tom svědčí potvrzení od této společnosti ze dne 11. 7. 2014. Toto množství představuje cca 6 % materiálu spotřebovaného žalobcem v roce 2010 při podnikání, což vyplývá z dokladů a účetnictví žalobce. Tvrzení žalovaného tak nemá reálný podklad. I tvrzení žalovaného, že žalobce vlastní stroj na výrobu granulátu, není v souladu se skutečností, neboť žalobce vlastní toliko drtičku plastů, na které zpracovával zdarma obdržené odřezky od společnosti TEiKO. Zpracovaná drť se nedá lisovat, pouze je možné ji přidávat do nového nebo regranulovaného materiálu, a to v poměru maximálně 30%. Z těchto důvodů musel žalobce zbylých cca 94 % materiálu nakoupit ve formě granulátu, aby mohl vyrobit deklarované množství výrobků, které odpovídalo řádně přiznaným příjmům žalobce. Část předmětného materiálu přitom nakoupil žalobce prostřednictvím svého otce od společnosti BL PLASTMETAL, přičemž ze souvislostí bylo žalobci známo, že za předmětnou společnost jedná jeho otec Z. K. st. se souhlasem tehdejší jednatelky společnosti B. L., která mu za tím účelem umožnila i přístup k bankovnímu účtu společnosti. V každém případě dodávky granulátu deklarované jako dodávky od společnosti BL PLASTMETAL žalobce prostřednictvím svého otce obdržel a uhradil.

[9] Důkazní prostředky ostatně dle žalobce svědčí o tom, že žalobce deklarované dodávky granulátu nemohl vyrobit, ale musel je nakoupit, a to buď od společnosti BL PLASTMETAL nebo přímo od pana K. st. Pan K. st. jednal jménem společnosti BL PLASTMETAL přinejmenším se souhlasem její jednatelky, jak vyplývá i z výpovědi pana T. Důkazní prostředky také svědčí o tom, že společnost obchodovala s granulátem a tvrzení paní L. o opaku nejsou pravdivá.

[10] Z jiného úhlu pohledu pak žalobce uvádí, že se žalovaný řádně nezabýval postupem správce daně, který připustil, aby třetí osoba (pan T.) za přítomnosti dříve vyslechnutého svědka (paní L.) zpochybňovala výpověď tohoto svědka, přičemž tento svědek pouze potvrdí, že daná třetí osoba říká pravdu. Nejedná se o objektivní postup správních orgánů. Pokud se přitom pan T. do řízení „přihlásil“ jako svědek ve věci výpovědi paní L., bylo chybou, že nebyl jako svědek vyslechnut, ale jak tvrdí žalovaný, mělo jít o prosté podání ve smyslu § 71 odst. 1 daňového řádu. Protože tento svědek sdělil správci daně, že svědkyně L. při své výpovědi dne 8. 2. 2012 lhala, o čemž chtěl vypovídat, bylo jasné, že půjde o výpověď svědka, o které měl být žalobce vyrozuměn. Navíc je zřejmé, že takové výpovědi nesměla být přítomná paní L., i když ve skutečnosti byla. Celý tento postup je nezákonný.

[11] Pokud se žalovaný dovolává, v rámci odůvodnění svého postupu, rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2013, č. j. 5 Afs 68/2013-43, opomíjí, že citovaný rozsudek je v rozporu s logikou daňového řádu a postupy, které v tomto smyslu předepisuje § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný totiž po doplnění dokazování o výsledcích svědků L. a T. žalobce neseznámil s hodnocením těchto důkazů. Ohledně svých závěrů se žalovaný dovolává tvrzeními, k nimž dospívá příslušná komentářová literatura.

[12] Žalobce též uvádí, že ve věci bylo porušeno jeho právo vyplývající z čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, podle kterého má každý právo, aby jeho věc byla projednána veřejně, bez zbytečných průtahů a v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům. Argumentace žalovaného daňovým řádem je irelevantní, neboť se jedná o ústavně zaručené právo. V tomto smyslu nepostačuje, že byl žalobce se všemi důkazními prostředky prostřednictvím svého zplnomocněného zástupce seznámen. Žalovaný proto měl vyhovět žádosti žalobce a věc s ním před vydáním konečného rozhodnutí projednat při ústním jednání. V tomto ohledu dokazuje žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2009, č. j. 9 Afs 79/2009-93, dle něhož je třeba ústní jednání nařídit i v případě, že o to požádá účastník řízení. I tuto námitku vznesenou v odvolání považuje žalobce za nevypořádanou a jejím následkem je tudíž nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí žalovaného.

### III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[13] Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobní námitky představují převážně opakování námitek odvolacích, se kterými se již žalovaný vypořádal. Žalovaný uvedl především to, že se žalobci u určených faktur vystavených společností BL PLASTMETAL nepodařilo prokázat, že dodávky byly skutečně poskytnuty touto společností a k plnění došlo v deklarovaném rozsahu a ceně, čímž se žalobce dopustil porušení § 28 odst. 2 písm. a) a b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) a také porušení § 73 odst. 1 téhož zákona. Zároveň žalovaný zrekapituloval dosavadní průběh daňového řízení.

[14] Žalovaný tak k žalobní námitce, která rozporovala opakované provedení svědeckých výpovědí v rámci odvolacího řízení, a s tím především namítané nedoplnění dokazování o řádné zhodnocení důkazů v „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ ze dne 14. 5. 2014, uvedl, že svědecká výpověď s paní B. L., která byla v roce 2009 jediným jednatelem společnosti BL PLASTMETAL, se uskutečnila dne 8. 2. 2012 do protokolu o ústním jednání č. j. 7154/12/30593070880 za účasti žalobce. Svědkyně uvedla do protokolu, že se v době působení v roli jednatelky za společnost BL PLASTMETAL zabývala nákupem a prodejem železa a plastu, a to prostřednictvím zplnomocněného zástupce, na jehož jméno si nevzpomíná. Jako další klienty, se kterými měla společnost obchodovat, uvedla mimo žalobce společnost TEiKO a společnost v Holešově, na jejíž jméno si nevzpomněla. Svědkyně uvedla, že vystavovala za společnost faktury, doklady, podávala daňová přiznání. Dále potvrdila, že prověřované faktury, které měla společnost BL PLASTMETAL vystavit pro žalobce, vystavila a podepsala. V průběhu výpovědi správce daně předložil svědkyni prověřované faktury a kopie daňových přiznání k dani z přidané hodnoty, které zaslal dožádaný správce daně společnosti BL PLASTMETAL. Podpisy na daňových přiznáních se shodovaly s podpisy svědkyně učiněné v rámci protokolu o svědecké výpovědi, ale lišily se od podpisu na vystavených fakturách pro žalobce. Svědkyně k tomuto rozdílu uvedla, že faktury pro žalobce vystavila ona a přeposlala zplnomocněnému zástupci, kterým byl, jak se jí poté vybavilo, pan Z. K. st., otec žalobce, a podpisy na fakturách byly jeho. Ke konkrétně dotazovaným fakturovaným dodávkám pro žalobce svědkyně nebyla schopna uvést žádný konkrétní údaj, tedy od koho společnost zboží získala, kdo byl výrobcem polyamidu, granulátu a mostu k vanám, které bylo prodáno žalobci dle předložených faktur.

[15] Dne 4. 4. 2012 doručil žalobce správci daně plnou moc datovanou dnem 15. 9. 2008, ve které je uvedeno, že paní B. L., za BL PLASTMETAL zmocňuje na dobu určitou pana Z. K. st. k „*zastupování včetně podpisového práva a dispozice k účtu 230293590/0300 ve všech záležitostech a jednáních před úřady...* atd.“

[16] Dne 5. 4. 2012 správce daně telefonicky kontaktoval muž, (správce daně pořídil o tom úřední záznam č. j. 36964/12/305930708830) který se představil jménem T. bez bližší identifikace a uvedl, že chce učinit ústní podání ve věci lživé výpovědi paní B. L., bývalé jednatelky společnosti BL PLASTMETAL, kterou tato učinila v souvislosti s probíhající kontrolou u žalobce. S panem T. byl sjednán termín jednání u správce daně v Otrokovicích na den 11. 4. 2012.

[17] Dne 11. 4. 2012 se dostavil pan L. T. společně s paní B. L. a chtěli učinit společné ústní podání. Správce daně sepsal protokol o ústním podání č. j. 38720/12/305930708830 a oba jako třetí osoby spontánně vypověděli, co uznali za vhodné a správce daně jejich podání pouze zaznamenal. Nejprve se vyjádřil pan T., který uvedl, že na podkladě informace paní L., která byla předvolána ke svědecké výpovědi, kontaktoval pana K. st. s tím, že mimo skutečnost, že pan K. st. dluží peníze jak jemu, tak paní L., mají oba neustále problémy v důsledku jeho podnikatelské činnosti ve společnosti BL PLASTMETAL. Dále pan T. uvedl, že byl telefonicky kontaktován panem K. ml. za účelem schůzky, která proběhla za účasti i paní L. Pan K. ml. měl sebou svazek faktur s uvedeným dodavatelem - společností BL PLASTMETAL a odběratelem panem K. ml. Jednalo se o faktury za nákup materiálu, zejména polyamidu a nějakých olejů, se kterými společnost BL PLASTMETAL nikdy neobchodovala. Tyto faktury pan T. nikdy neviděl, nejednalo se o originály s razítkem a podpisem, pouze o výtisky z programu, který společnost nevlastnila. Pan K. ml. požadoval, aby paní L. potvrdila pravost faktur a uvedení dodávek dle nich a jejich úhradu. Paní L. uvedla, že potvrdí pouze faktury skutečně vydané společností BL PLASTMETAL ve svém účetním programu MONEY. Dále pan T. vypověděl, že jej paní L. informovala o tom, že byla vyslechnuta jako svědek u správce daně a tam potvrdila pravost předložených faktur, které jim ukazoval žalobce na dané schůzce, neboť měla strach z pana K. st., který oběma opakovaně vyhrožoval. Panu T. vyhrožoval telefonicky, že jim žádné peníze nevrátí a nechá je oba zavřít. Pan T. pana K. st. zná víc než deset let a v důsledku špatných zkušeností s ním měl důvodnou obavu o pravdivosti jeho výhrůžek. Dále pan T. uvedl, že společnost BL PLASTMETAL zřídila bankovní účet u ČSOB ve Zlíně, ke kterému měl pan K. st. disponibilní právo a také s účtem zcela disponoval. Z těchto peněz nikdy nic nedal ani paní L. ani společnosti BL PLASTMETAL. Pan T. se domníval, že pan K. st. požadoval toto za účelem legalizace své činnosti, tj. vystavování dokladu jménem společnosti BL PLASTMETAL.

[18] Na výpověď pana T. navázala paní B. L., která uvedla, že: „*všechno, co vypověděl pan L. T., je pravda. Já jsem zde 8. 2. 2012 vypověděla skutečnosti, které nejsou pravdivé, a to pouze z důvodu, že zde byl přítomen pan K. mladší a já se bála, že pokud předložené faktury nepotvrdím, budu mít velké problémy s panem K. starším. Z uvedeného důvodu je má výpověď nepravdivá, předložené faktury při mé svědecké výpovědi dne 8. 2. 2012 jsou fiktivní, firma BL PLASTMETAL je nikdy nevystavila a dodávky nikdy neuskutečnila a taktéž platby nikdy neobdržela od pana K. mladšího. Plnou moc jsem panu K. staršímu jménem firmy BL PLASTMETAL nikdy neudělila. Jsem si vědoma, že můžu být opakovaně předvolána*

*finančním úřadem ke svědecké výpovědi, opět za účasti pana K. mladšího. Tyto výše uvedené skutečnosti jsem ochotna potvrdit."*

[19] Správce daně následně po těchto ústních podáních provedl nový důkazní prostředek, a to svědeckou výpověď s paní L. dne 31. 5. 2012 za účasti žalobce, zachycenou do protokolu o ústním jednání č. j. 68264/12/305930708830. V úvodu této svědecké výpovědi byly přítomné osoby, včetně žalobce, seznámeny s důvodem konání další svědecké výpovědi, a to, že se uskutečňuje na základě podání ze dne 11. 4. 2012, které učinily společně na Finančním úřadě v Otrokovicích pan L. T. a paní B. L. do protokolu. V rámci této svědecké výpovědi svědkyně uvedla, že při své svědecké výpovědi dne 8. 2. 2012, která je zachycena v protokolu č. j. 7154/12/305930708830, vypovídala nepravdivě ohledně vystavených faktur a jejich úhrady, na nichž figuruje jako jejich vystavitel společnost BL PLASTMETAL, a které jí byly předloženy v rámci její svědecké výpovědi dne 8. 2. 2012, protože se cítila být zstrašená panem Z. K. starším.

[20] Při této svědecké výpovědi správce daně zvolil formu otázek, kterou zástupce žalobce ve svém doplnění odvolání č. j. 1521623/13/3306-05400-708830 ze dne 29. 8. 2013 označil za kladení otázek kapciózních a sugestivních. Žalovaný na podkladě této námitky ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu uložil správci daně doplnění podkladů pro rozhodnutí, a to provedení nové svědecké výpovědi s jednatelkou paní L. a svědecké výpovědi s panem T.

[21] Dne 10. 3. 2014 byla provedena opakovaně svědecká výpověď s paní L., bývalou jednatelkou společnosti BL PLASTMETAL, zaprotokolovaná do protokolu o ústním jednání c. j. 478834/14/3306-05400-708830. Svědecké výpovědi se zúčastnil zástupce žalobce. Předmětem svědecké výpovědi bylo ověření vystavení dokladu společností BL PLASTMETAL pro žalobce.

[22] Svědkyně vypovídala o činnosti společnosti BL PLASTMETAL, kterou odkoupila za účelem „*dělat reklamu*“. S činností společnosti, tj. reklamy a kovovýroby – stojanů na vany, jí pomáhal pan T. Ten nebyl ve společnosti zaměstnán, pomáhal svědkyni na základě přátelského vztahu. Na otázku, zda svědkyně vystavila faktury pro daňový subjekt č. 10072009 ze dne 10. 7. 2009, č. 23092009 ze dne 23. 9. 2009, č. 8012010 ze dne 8. 1. 2010, č. 20012010 ze dne 20. 1. 2010, č. 6022010 ze dne 6. 2. 2010, č. 1042010 ze dne 1. 4. 2010 a č. 14042010 ze dne 14. 4. 2010, které jí byly předloženy, uvedla, že si nemyslí, že by je vystavila a i podpisy na nich uvedené popřela. Pouze u příjmového pokladního dokladu k faktuře č. 14042010 uvedla, že se podpis na dokladu podobá jejímu. Ohledně prodeje sortimentu zboží, které bylo uvedeno na fakturách vydaných pro daňový subjekt, uvedla, že takové zboží neviděla, faktury nevystavila. S panem K. ml. ani se žádným jeho zástupcem nejednala. Správce daně se dotazoval, z jakého důvodu v rámci této svědecké výpovědi uvádí zcela odlišné skutečnosti ohledně vystavení faktur společnosti BL PLASTMETAL pro žalobce, než uvedla ve svědecké výpovědi dne 8. 2. 2012, svědkyně uvedla, že jí bylo ze strany pana K. st. vyhrožováno, proto potvrdila vystavení faktur pro žalobce. Pak si ale uvědomila, že „*potvrzením falešných faktur jí nebudou sedět daňová přiznání podaná za BL PLASTMETAL s.r.o.*“. Svědkyně popřela jakoukoliv udělenou plnou moc z její strany pro pana K. st., na podkladě které by byl oprávněn jednat za společnost BL PLASTMETAL v oddělení plastu. Ohledně činnosti společnosti BL PLASTMETAL v oblasti plastu popřela, že by takovou činnost společnost provozovala. Uvedla, že pan K. starší ji požádal, aby mu

pomohla založit účet, proto založila na společnost BL PLASTMETAL účet u ČSOB s dispozičním právem pro pana K. st.

[23] Dne 10. 3. 2014 byla provedena svědecká výpověď se svědkem panem L. T., zaprotokolovaná do protokolu o ústním jednání č. j. 237421/14/3306-05400-708830. Svědecké výpovědi se zúčastnil zástupce odvolatele. Výpověď se konala v souvislosti s ověřením vystavených dokladů společnosti BL PLASTMETAL pro žalobce. Svědek uvedl, že spolupracoval v rámci kamarádské výpomoci s paní B. L., jednatelkou společnosti BL PLASTMETAL v oblasti kovovýroby - montáže, hlídal dělníky, částečně reklamu. Dále uvedl, že mu bylo vyhrožováno ze strany pana K. st., otce žalobce, a to přes SMS zprávy výhrůžnými texty tak i přímými telefonáty. Z důvodu obav o svou rodinu odmítl na některé otázky odpovídat.

[24] Z faktur, které mu byly předloženy, a to č. 10072009 ze dne 10. 7. 2009, č. 23092009 ze dne 23. 9. 2009, č. 8012010 ze dne 8. 1. 2010, č. 20012010 ze dne 20. 1. 2010, č. 6022010 ze dne 6. 2. 2010, č. 1042010 ze dne 1. 4. 2010 a č. 14042010 ze dne 14. 4. 2010, vystavených společností BL PLASTMETAL pro žalobce, potvrdil pouze fakturu č. 10072009, která se týkala roku 2009. Mělo se jednat o jedinou fakturu vystavenou pro žalobce za společnost BL PLASTMETAL, která byla opravdu realizována. Zboží (granulát) uvedené na faktuře bylo dle svědka doručeno odněkud z Čech a vezlo se přímo pro žalobce do P. Fakturu vystavil a podepsal dle sdělení svědka pan K. st. K fakturám z roku 2010 neuvedl svědek žádné skutečnosti týkající se jejich realizace. Dále z výpovědi vyplynulo, že pan K. st. dlužil paní L. i panu T. peníze, a proto bylo panu K. st. s „tichým souhlasem“ jednatelky umožněno vystavovat faktury jménem společnosti BL PLASTMETAL za účelem splacení jeho dluhu. Měl je vystavovat pro společnost TEiKO a ještě jednu společnost z Čech. Z takto získaných peněz ze společnosti BL PLASTMETAL měl pan K. st. splácet svůj dluh, který měl vůči paní L. a panu T., a proto měl k dispozici tuto společnost. Ohledně podnikání žalobce uvedl, že svoji firmu nevede on, ale jeho otec – K. st.

[25] Dne 14. 5. 2014 zaslal odvolací orgán žalobci písemnost nazvanou „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ č. j. 12600/14/5000-14307-711307, ve které odvolací orgán žalobci popsal a shrnul průběh svědeckých výpovědí učiněných v rámci odvolacího řízení, přičemž žalobci dále sdělil, že na podkladě svědecké výpovědi nevyhodnotil tyto svědecké výpovědi jako důkazní prostředek prokazující deklarovanou skutečnost – že společnost BL PLASTMETAL fakticky dodala plnění uvedené na předmětných fakturách a že žalobce uhradil této společnosti částky na nich uvedené. Žalovaný poskytl žalobci lhůtu k vyjádření se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení, popř. navržení provedení dalších důkazních prostředků, a to v délce patnácti dnu ode dne doručení.

[26] Jak je uvedeno v § 115 odst. 2 daňového rádu: „Provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.“

[27] Námitku žalobce, že žalovaný postupoval v odvolacím řízení v rozporu s § 115 odst. 1 a 2 daňového řádu, když nedoplnil dokazování o řádné zhodnocení důkazů, a to jak nově provedených, tak i stávajících, čímž postupoval v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu, považuje žalovaný vzhledem k výše uvedenému za irelevantní.

[28] Jak vyplývá z § 115 odst. 1 daňového řádu, odvolací orgán v rámci odvolacího řízení může „provádět dokazování k doplnění podkladu pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.“ Odvolací orgán uložil správci daně doplnit odvolací řízení, a to provedením opakované svědecké výpovědi s paní L. a s panem T., neboť dospěl k závěru, že svědeckou výpověď ze dne 31. 5. 2012 nelze nepovažovat za řádně získaný důkazní prostředek ve smyslu § 96 daňového řádu. Správce daně proto provedl opakovaně výslech svědků za přítomnosti zástupce žalobce, přičemž odvolací orgán žalobce o těchto provedených důkazních prostředcích prokazatelně seznámil, včetně závěru odvolacího orgánu, a umožnil se mu k nim ve stanovené lhůtě vyjádřit. Odvolací orgán tak dostal své povinnosti stanovené mu v § 115 odst. 2 daňového řádu. Námitka žalobce ohledně chybějícího řádného hodnocení opakovaných výpovědí svědků v rámci odvolacího řízení, tak není na místě, neboť jak plyne ze samotného § 115 odst. 2 daňového řádu, odvolací orgán je povinen jen seznámit odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují. Odvolací orgán tak nebyl povinen sdělit žalobci v této fázi odvolacího řízení své úvahy a hodnotící závěry (dle § 8 odst. 1 daňového řádu) k opakovaným výpovědím a jejich následný vztah k již provedeným důkazním prostředkům správcem dane v rámci daňové kontroly. Tyto hodnotící úvahy byly žalobci sděleny odvolacím orgánem v předmětném rozhodnutí. Žalovaný tento svůj názor opírá o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2010, č. j. 5 Afs 59/2009-115.

[29] Taktéž dle žalovaného není pravdou, že by odvolací orgán v předmětném rozhodnutí opakovaně provedené svědecké výpovědi neposoudil jak jednotlivě, tak i ve vztahu s ostatními již provedenými důkazními prostředky učiněnými v rámci daňové kontroly. Jak vyplývá z předmětného rozhodnutí: Rovněž tvrzení svědka T. ohledně faktury č. 10072009, vystavené společností BL PLASTMETAL, nelze ověřit z důvodu nekontaktnosti vystavitele faktury, a dále že svědek neuvedl žádný skutkový stav stran její úhrady žalobcem. (Správce daně získal v průběhu kontroly od pana K. st. písemnost „Výpis pohledávek firmy BL PLASTMETAL s.r.o. k 31. 12. 2009“, kterou pan K. st. předložil v době, kdy zastupoval žalobce dne 30. 4. 2013 v rámci protokolu č. j.641632/13/3306-05400-708830. V této listině mezi ostatními neuhrazenými pohledávkami je uvedena faktura č. 10072009, kterou označil pan T. v rámci svědecké výpovědi jako jedinou realizovanou fakturu. Výpis neuhrazených pohledávek prokazuje skutečnost, že tato faktura nebyla žalobcem uhrazena. Z výpisu účtu, který používal žalobce k podnikatelské činnosti, správce daně žádnou úhradu této faktury také nenalezl.)

[30] Paní L. přitom figurovala ve společnosti BL PLASTMETAL pouze formálně. Ve skutečnosti prováděli podnikatelské aktivity za tuto společnost pan L. T. a pan K. st. - otec žalobce. Tuto skutečnost uvedli a potvrdili jak paní L., tak pan T. a pan K. st. ve svých svědeckých výpovědích.

[31] Pan T. dne 10. 3. 2014 ve své výpovědi popsal svou činnost, kterou ve společnosti BL PLASTMETAL vykonával, přiznal, že měl o chodu společnosti přehled, staral se o

kovovýrobu a reklamu, věděl, že společnost vystavuje doklady v programu MONEY. Také přiznal, že oficiálně z důvodu exekuce nemohl vykazovat žádné příjmy.

[32] Stejně tak „podnikal“ v rámci společnosti BL PLASTMETAL pan K. st. Veškerou činnost v oboru lisování plastu v provozovně N. 19, P., i poté, co mu bylo zrušeno, živnostenského oprávnění, zastřešoval pan K. st. a ve svém podnikání pokračoval i přes zákaz podnikatelské činnosti na jméno společnosti BL PLASTMETAL. Ve své svědecké výpovědi ze dne 3. 4. 2012 podrobně popsal svoji činnost v oblasti divize plastu včetně potvrzení osobního vystavování faktur a pokladních dokladu za společnost BL PLASTMETAL. Pan K. st. vystupoval dle svého tvrzení jako zplnomocněný zástupce této společnosti na podkladě předložené plné moci ze dne 15. 9. 2008. Ke svému odměňování za vedení divize plastu pan K. st. uvedl, že za činnost nepobíral žádnou odměnu, avšak v jiné části protokolu svědecké výpovědi uvedl, že „*nějak se žít musí*“. Přestože vedl divizi plastu, neznal dodavatele společnosti BL PLASTMETAL a nevěděl, kdo byl dodavatelem granulátu a zboží, které mělo být následně prodáno dle jím vystavených faktur daňovému subjektu. Současně uvedl, že zboží a materiál nakupovaný pro společnost BL PLASTMETAL se nepřeváželo, vyrábělo se v jedné budově N. 19, P. Materiál potřebný k výrobě fakturovaného granulátu bylo možné vyrábět v provozovně N. 19, P. na granulovacím stroji z odpadní suroviny - ořezu umělých hmot vzniklých při výrobě van společnosti TEiKO. Odpadní surovina od společnosti TEiKO byla získána bez vynaložení jakýkoliv finančních nákladů. Na otázku správce daně, zda se od zahájení činnosti jeho syna v roce 2007, a dále také v letech 2008, 2009 a 2010, podílel nějakým způsobem (např. radou, výpomocí, koordinací nákupu a odbytu) na jeho podnikatelské činnosti a v čem jeho spolupráce či výpomoc spočívala a zda se po celé období pravidelně v této souvislosti zdržuje v provozovně N. 19, P. uvedl: „*Ano, vypomáhám, zdržuji se tam pravidelně, a moje pomoc spočívá v předávání dlouholetých zkušeností synovi, tak jak to v rodině má být.*“

[33] Předloženou plnou moc ze dne 15. 9. 2008, ve které je uvedeno zplnomocnění pana K. st. „*k zastupování společnosti BL PLASTMETAL s.r.o. včetně podpisového práva a dispozice k účtu č. 230293590/0300 ve všech záležitostech...*“ svědkyně paní L. označila za podvrh, který nikdy nepodepsala. Vzhledem k tomu, že bankovní účet uvedený v plné moci byl založen (dle informace získané správcem dane od ČSOB, a.s.) až dne 8. 6. 2009, správce daně se svědkyní souhlasil a přisvědčil jí, že mluvila pravdu, neboť nemohla podepsat dne 15. 9. 2008 plnou moc s uvedením čísla účtu, který byl zřízen skoro rok poté. Pan K. st. tedy vystupoval a podnikal v rámci společnosti BL PLASTMETAL s tichým souhlasem jednatelky paní L. bez jakéhokoliv zplnomocnění. Ve veřejných listinách této společnosti nikde nefiguroval, plná moc byla shledána podvrhem.

[34] Odvolací orgán v rámci hodnocení výpovědi pana K. st. poukázal na jeho rozporuplná sdělení. V jedné části své výpovědi uvedl, že divizi plastu vedl pouze on včetně vystavování dokladů, současně však nebyl schopen uvést jediného dodavatele této společnosti, avšak dále v protokolu uvedl, že společnost nakupovala zboží ve velkém. Ve výpovědi též potvrdil, že při místním šetření dne 29. 3. 2012 v provozovně daňového subjektu v P. se nachází stroj na výrobu granulátu, který zpracovává odpad získávaný zdarma od společnosti TEiKO. Taktéž ale uvedl, že „*zboží a materiál uvedený na fakturách vystavených pro daňový subjekt se nepřeváželo, ale vyrábělo se v jedné budově, což byla provozovna N. 19, P., ve které podnikal a podniká daňový subjekt K. ml.*“

[35] Svědeckou výpověď pana K. st. nebylo prokázáno dodání surovin a zboží uvedeného na vystavených fakturách společností BL PLASTMETAL, neboť ačkoliv dle jeho tvrzení divizi plastu ve společnosti vedl, nebyl schopen uvést, od koho společnost nakoupila granulát, který měl být dále prodán žalobci. Správce daně si tak na podkladě nedostatku konkrétních informací nemohl ani ověřit pravdivost jeho tvrzení. Přesto, jak přiznal, vystavoval faktury, pokladní doklady a inkasoval hotovostní platby. Tyto doklady však společnost BL PLASTMETAL daňově nepřiznávala a finanční příjmy, pokud plynuly, nepřiznával ani pan K. st. V kontextu s výše uvedenými skutečnostmi žalovaný posoudil výpověď pana K. st. ohledně dodání materiálu a převzetí částek na podkladě faktur vystavených společností BL PLASTMETAL za nevěrohodnou, neboť zjištěné skutečnosti ohledně „podnikání“ pana K. st. neprokazují, že by dodal fakturovaný materiál a fakticky převzal od žalobce hotovostní úhrady. Naopak žalovaný vyhodnotil uvedený skutkový stav tak, že pan K. st. vystavil pro žalobce doklady k materiálu, který byl pořízen bezúplatně. Účelem takového jednání bylo vytvoření podkladů pro prokázání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

[36] Pro ucelený obraz „podnikatelských aktivit“ všech účastníků žalovaný uvedl, že z údajů veřejné části živnostenského rejstříku bylo zjištěno, že pan Z. K. st., paní K. K. i žalobce, mají jako místo podnikání ve stejném oboru činnosti „Výroba plastových a pryžových výrobků“ nahlášenu provozovnu N. 19, P. Společnost BL PLASTMETAL na uvedené adrese sice ve veřejné části živnostenského rejstříku provozovnu nahlášenu neměla, ale skutečnost, že tam činnost provozovala, byla sdělena v rámci svědecké výpovědi panem K. st. dne 3. 4. 2012, kde se vyjadřoval ke způsobu převozu zboží a materiálu, fakturovaného žalobci a uvedl, že „zboží a materiál se nepřeváželo, vyrábělo se v jedné budově“.

[37] Správce daně při provádění místního šetření v provozovně N. 19, P. dne 29. 3. 2012, ze kterého byl pořízen úřední záznam č. j. 32869/12/305930708830 (včetně fotodokumentace) zjistil, že se v provozovně nachází stroj na výrobu granulátu (regranulátu, drti), který je používán při výrobě výrobků z plastu v této provozovně z bezúplatně nabytého odpadu (ořezu při výrobě van) získaného od společnosti TEiKO, což také potvrdil pan K. st. v rámci své svědecké výpovědi dne 3. 4. 2012

[38] Ke svědecké výpovědi paní L. žalovaný uvedl, že přestože při první výpovědi dne 8. 2. 2012 veškeré skutečnosti ohledně vystavení a podepsání faktur za společnost BL PLASTMETAL potvrdila, v dalších výpovědích dne 31. 5. 2012 (kterou odvolací orgán jako důkazní prostředek neosvědčil z důvodu způsobu vedení tohoto jednání správcem daně) a 10. 3. 2014 popřela vystavení předmětných faktur pro žalobce a převzetí hotovostních úhrad, popřela vystavení plné moci pro pana K. st. Jí uváděnou skutečnost provádění podnikatelské činnosti společností BL PLASTMETAL potvrdili shodně se svědkyní i další svědci ve svých výpovědích, a to pan T. a pan K. st.

[39] Z celého spisového materiálu a jednotlivých výpovědí vyplynul pro žalovaného závěr, že paní L. jako jednatelka společnosti BL PLASTMETAL, a jediná osoba, která byla v předmětné době oprávněna vystavovat za společnost doklady, specifikované faktury nevystavila, nepodepsala, platby nepřijala a zboží na nich uvedené nedodala.

[40] Žalovaný svědeckou výpověď paní L. ze dne 10. 3. 2014 osvědčil jako důkaz prokazující skutečnost, že společnost BL PLASTMETAL nedodala žalobci zboží dle výše

uvedených faktur a neudělila oprávnění jednat za společnost BL PLASTMETAL panu K. st. Skutečnosti uvedené v této její výpovědi v oblasti podnikání v rámci společnosti BL PLASTMETAL s.r.o. byly prokázány svědeckými výpověďmi panem T. i panem K. st. Oba, včetně paní L., potvrdili způsob svých „podnikatelských aktivit“ v této společnosti.

[41] Obsah výpovědi ze dne 8. 2. 2012, v rámci které paní L. potvrdila vystavení faktur a pokladních dokladu a dodávky materiálu společností BL PLASTMETAL se následnými výpověďmi pana K. st., pana T. a pana L. potvrdil jako nepravdivý. V kontextu se všemi zjištěnými a popsány skutečnostmi vyplynulo, že výpověď ze dne 8. 2. 2012 byla učiněna paní L. účelově a snad i ze strachu, neboť jak se dále prokázalo, faktická činnost paní L. jako jednatelky a ostatních „vypomáhajících“ aktérů ve společnosti BL PLASTMETAL - pana T. a pana K. st., byla ve skutečnosti odlišná, než jednotlivé osoby vykazovaly v rámci plnění svých daňových povinností.

[42] Ze strany žalobce nebylo, mimo formálních dokladu - faktur a pokladních dokladů, žádným jiným důkazním prostředkem prokázáno, jakým způsobem bylo zboží dodáno, komu bylo za společnost BL PLASTMETAL placeno. Jediný zástupce společnosti BL PLASTMETAL, paní L., vystavení dokladu a dodání zboží popřel. Pan K. st., který uvedl, že doklady vystavil a hotovost převzal, neměl žádné oprávnění za tuto společnost jednat a doklady vystavovat, jak bylo prokázáno na podkladě předložené plné moci. Pokud pan K. st. vystavoval za společnost BL PLASTMETAL doklady znějící na tuto společnost, nejednalo se o oprávněné jednání ze strany daňového subjektu, a na podkladě takového jednání nelze považovat tyto dokumenty za doklady, které by bylo sto prokázat nárok na odpočet daně. Nebyla prokázána skutečnost, že fakturované zboží bylo opravdu dodáno v množství uvedeném na dokladech, nebylo prokázáno, od koho ve skutečnosti mělo toto zboží být dodáno. Ze zjištění správce daně v rámci provedeného místního šetření v provozovně žalobce a dle skutečností uvedených ve svědecké výpovědi pana K. st. ohledně způsobu dodávek odpadní suroviny a následného jejího zpracování na granulovacím stroji v kontextu s výpovědí paní L. ze dne 10. 3. 2014 nebylo prokázáno, že žalobce nakoupil předmětnou surovinu a materiál na podkladě vystavených faktur a že za ně uhradil finanční částky na nich uvedené, neboť bylo prokázáno, že společnost BL PLASTMETAL toto zboží nedodala a neobdržela hotovostní částky. Nebylo taktéž prokázáno ani tvrzení pan K. st. o tom, že by on mohl být dodavatelem zboží na podkladě jím vystavených faktur.

[43] Vzhledem k tomu, že nárok na odpočet daně má plátce daně v případě, kdy přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své podnikatelské činnosti, musí být schopen správci daně tato svá tvrzení prokázat, ať již tím, že potřebné důkazní prostředky předloží nebo je navrhne. Po zhodnocení všech výše uvedených informací dospěl správce daně k závěru, že nelze zpochybnit existenci samotného materiálu, uvedeného na fakturách s uvedeným vystavitelem BL PLASTMETAL, avšak byla zpochybněna oprávněnost uplatněného nároku na odpočet na základě předmětných faktur, deklarujících nákup materiálu od společnosti BL PLASTMETAL, neboť z předložených a získaných důkazních prostředků správcem daně vyplynulo, že materiál byl vyroben ve vlastní provozovně daňového subjektu, za účasti nebo pod dohledem pana Z. K. st., a to z odpadního materiálu, na jehož pořízení nebyly vynaloženy žádné finanční prostředky. K vytvoření podkladu pro vylákání nadměrného odpočtu daně od státu pan K. st. vystavil, podepsal a potvrdil přijetí platby za tyto faktury jménem společnosti BL PLASTMETAL.

[44] Jak rovněž uvedl odvolací orgán ve svém rozhodnutí, požadavky na plátce pro uplatnění nároku na odpočet daně jsou stanoveny v § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, a to především v odst. 1 tohoto ustanovení, ve kterém se stanoví, že plátce daně prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. Daňový doklad, který jen „simuluje“ uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotněprávního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění. Proto s ohledem na výše uvedené žalovaný konstatoval, že se žalobci nepodařilo prokázat uskutečnění zdanitelného plnění.

[45] Žalovaný tak má za to, že žalobce neprokázal splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně. Z žalobou napadeného rozhodnutí je zřejmé, proč nemohlo být vyhověno odvolání žalobce a na základě jakých skutečností nebyl žalobci uznán uplatněný nárok na odpočet daně.

[46] K žalobní námitce, že ústní podání ze dne 11. 4. 2012 učiněné panem T. a paní L. bylo svědeckou výpovědí, žalovaný opakuje, že, jak již bylo řečeno výše, dne 11. 4. 2012 učinili pan L. T. a paní B. L. společné ústní podání v souladu s § 70 a násl. daňového řádu, které správce daně zaprotokoloval pod č. j. 38720/12/305930708830. Žalovaný tak opakovaně dementuje tvrzení žalobce, že by se jednalo z jeho strany o výsledky svědků, neboť takový postup správce daně nezvolil, pouze do protokolu zaznamenal podání učiněná těmito osobami. Jak vyplývá ze Zprávy o daňové kontrole č. j. 461481/13/3306-05400-708830, správce daně toto podání pana L. T. a paní B. L. neosvědčil jako důkazní prostředek a přistoupil k následnému provedení svědecké výpovědi paní L. dne 31. 5. 2012.

[47] Tvrzení žalobce, že správce daně postupoval neadekvátně, když do protokolu o ústním jednání c. j. 941734/13/3306-05400-708830 ze dne 10. 6. 2013 při projednávání Zprávy o daňové kontrole žalobce identifikoval bývalou účetní ve společnosti BL PLASTMETAL, avšak správce daně ponechal tuto informaci bez odezvy, považuje žalovaný za nedůvodné. Jak vyplývá z tohoto protokolu, správce daně dožádal místně příslušného správce daně daňového subjektu BL PLASTMETAL, aby prověřil skutečnosti tvrzené žalobcem na základě předmětných faktur. Dožádaný správce daně sdělil, že účetnictví společnosti BL PLASTMETAL je nedostupné, osoba oprávněná v současné době jednat za tuto společnost je nekontaktní.

[48] Tato žalobní námitka, tj. že správce daně nijak nereagoval na informaci žalobcem uvedenou při ústním jednání ze dne 10. 6. 2013, nebyla uplatněna v odvolání, ale až v žalobě. Žalobce nedostatečně identifikoval údajnou bývalou účetní společnosti BL PLASTMETAL (chybějící jméno a adresa). Z údajů zjištěných z obchodního rejstříku dále vyplynulo, že v letech 2009 - 2010 žádné družstvo Zálesí Luhačovice neexistovalo, což dokládá přiložený „Veřejný rejstřík podle subjektu“ ze dne 25. 9. 2014.

#### **IV. Replika žalobce**

[49] K vyjádření žalovaného podal své stanovisko ze dne 18. 12. 2014 žalobce. Ten vyjádření žalovaného označil za účelově nepravdivé, nemorální, neetické a jsoucí v rozporu se základními principy daňové správy.

[50] Žalobce opět zpochybnil zejména řádné hodnocení důkazů (zejména svědeckých výpovědí) a příslušné svědecké výpovědi označil za nezákonné důkazy. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2012, č. j. 7 Afs 65/2011-91, tak žalobce např. uvedl, že prosté popsání důkazních prostředků není jejich hodnocením a není ani dostatečným podkladem pro závěr o jejich (ne)osvědčení jako důkazu. K řádnému postupu při hodnocení důkazů v daňovém řízení odkázal žalobce na citaci z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 8 Afs 22/2010-55.

[51] Žalobce dále zpochybňuje postup odvolacího orgánu opřený o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, č. j. 5 Afs 59/2009-115, když poukazuje na to, že tento rozsudek neobsahuje ústavně konformní výklad, jak Nejvyšší správní soud ke svému právnímu názoru ve vztahu k aplikaci § 115 daňového řádu dospěl. V tomto směru žalobce odkázal na nutnost vykládat zmíněné ustanovení v souladu s principy, které vyplývají pro (prvostupňového) správce daně z § 88 odst. 2 a § 90 odst. 2 daňového řádu, ve spojení s § 6 odst. 2 a § 1 odst. 2 daňového řádu. Pokud pak žalobce v rámci svého odůvodnění odkazuje na to, že vyhodnocení příslušných důkazů na té a té straně příslušných rozhodnutí, nelze se dočkat citace konkrétních vět, neboť tyto neexistují. Postup žalovaného je tak „*nejapným opakováním*“ nepravdivých tvrzení, přičemž žalobce se ve svém vyjádření odmítl vyslovit k odkazu žalobce na příslušnou komentářovou literaturu k § 115 daňového řádu.

[52] Žalovaný také neřešil rozpory mezi jednotlivými výpověďmi svědků, nezabýval se řádně jich věrohodností, přičemž z jednotlivých výpovědí, i když je případně označí za nevěrohodné, si vybírá jen to, co se mu hodí. Tak např. z údajně nevěrohodné výpovědi pana K. st. si vybírá jen jemu se hodící části, když pan K. st. např. nikdy netvrdil, že by žalobce své výrobky vyráběl výlučně z odřezků od společnosti TEiKO (ty navíc odebral od této společnosti až v roce 2010). Žalovaný také neuvedl, proč by pan K. st. měl např. vědět, kdo byl dodavatel granulátů a zboží společnosti, které bylo následně vyfakturováno žalobci.

[53] Nepravdivými se také jeví pozdější výpovědi paní L.; nadto dodání zboží od společnosti BL PLASTMETAL a zaplacení tohoto zboží dané společnosti bylo dokázáno, kromě faktur a pokladních dokladů, výpovědí pana K. st.

[54] Žalobce také poukazuje na v rozhodnou dobu účinné ustanovení § 15 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále jen „obchodní zákoník“), dle něhož pověření při provozování podniku nemusí být písemné a nemusí mít ani formu písemné plné moci; pan K. st. tak byl na základě pověření oprávněn vystupovat za společnost BL PLASTMETAL a paní L. proti tomuto postupu pana K. st. nikdy nic nenamítala. Ohledně problematiky zmocnění dokázal žalobce na závěry vyplývající z rozsudku Vrchního soudu v Praze ze dne 16. 7. 2014, č. j. 4 Cmo 50/2014-166.

[55] Dle žalobce se žalovaný také nevyjádřil k části žaloby, v níž žalobce uváděl, že společnost BL PLASTMETAL obchodovala i s jinými subjekty a zmínil problematiku vyměření daně z přidané hodnoty této společnosti. Pokud pak žalovaný zmiňuje, že námitka týkající se účetní, které vedla pro společnost BL PLASTMETAL účetnictví, nebyla uplatněna v odvolání, odkazuje žalobce na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2008, č. j. 7 Afs 54/2007-62, publikované pod č. 1742/2009 Sb. NSS. Danou účetní, pokud by o to žalovaný měl zájem, neměl být problém dohledat. Pokud pak žalovaný argumentuje tím, že v letech 2009-2010 žádné družstvo Zálesí Luhačovice neexistovalo, opírá

se o podklady až ze dne 25. 9. 2014, tedy až z doby po obdržení žaloby; předtím se tedy touto otázkou patrně nezabýval.

[56] Žalovaný rovněž nechal stranou námitku týkající se toho, že paní L. ve věci mohla vstupovat jako tzv. bílý kůň; převod společnosti na paní L. tak měl zřejmě znemožnit kontrolu skutečné podnikatelské činnosti společnosti BL PLASTMETAL, když paní L. i pan T. zjevně věděli o činnosti pana K. st. pro tuto společnost, a přesto tato skutečnost nebyla v daňovém přiznání v plném rozsahu vykazována. Je též otázkou, zda řádně byla vykazována i činnost pana T. pro danou společnost.

#### IV. Ústní jednání

[57] První jednání ve věci proběhlo dne 20. 9. 2016, kdy žalobce, vzhledem ke způsobu rozhodnutí Krajského soudu v Brně ve věci vedené pod sp. zn. 29 Af 56/2014, namítl podjatost rozhodujících soudců senátu 29 Af. Věc byla předložena k rozhodnutí o námitce podjatosti Nejvyššímu správnímu soudu, který usnesením ze dne 12. 10. 2016, č. j. Nao 246/2016-68, dostupným na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), konstatoval, že daní soudci nejsou vyloučeni z projednávání a rozhodnutí věci vedené u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 29 Af 60/2014.

[58] Při dalším jednání dne 13. 12. 2016 žalobce uvedl, že odkazuje na podanou žalobu, jakož i na svá dřívější vyjádření. Uvedl přitom, že od rozhodujícího senátu nelze očekávat objektivní zhodnocení důkazů, pokud rozpory mezi výpověďmi svědků L. a T. nejsou hodnoceny jako rozpory.

[59] Žalobce k věci rovněž doložil usnesení Policie České republiky, Krajského ředitelství policie Zlínského kraje, Územní odbor Zlín, Oddělení hospodářské kriminality ze dne 22. 1. 2015, č. j. KRPZ-117762-100/TČ-2013-150581, kdy policie věc týkající se údajného daňového přečinu žalobce doložila dle § 159a odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., trestní řád, neboť ve věci nešlo o podezření z přečinu a nebylo na místě věc vyřídit jinak.

[60] Žalovaný rovněž předložil potvrzení společnosti TEiKO ze dne 11. 7. 2014 o odběru ořezu materiálu z výroby van žalobcem v roce 2010 v množství cca 1800 kg.

[61] Žalovaný při jednání odkázal na své rozhodnutí a vyjádření k žalobě, jakož i na rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 20. 9. 2016, č. j. 29 Af 56/2014-57, a zde dne 13. 12. 2016, sp. zn. 29 Af 57/2014.

#### IV. Posouzení věci soudem

[62] Zdejší soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.

[63] Jak již bylo řečeno, jádro sporu mezi stranami představuje otázka oprávněnosti a zákonnosti doměření daně z přidané hodnoty za příslušná zdaňovací období na základě neprokázání uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

[64] Otázka nároku na odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije daňový subjekt pro zákonem určené účely, je upravena zejména v § 72 zákona o dani z přidané hodnoty. Dle § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty prokazuje plátce nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. K tomu je třeba dodat, že předložení daňového dokladu, který jen předstírá uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem. Jak již uvedl žalovaný, jeho předložení může vést daňové orgány k požadavku na plátce směřujícího k dokázání hmotněprávního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.

[65] S výše uvedeným úzce souvisí ustanovení § 92 daňového řádu upravující dokazování v daňovém řízení. Dle § 92 odst. 2 daňového řádu „[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“. Přitom podle § 92 odst. 3 daňového řádu „[d]aňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu platí, že „[p]okud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“. Správce daně pak dle § 92 odst. 5 daňového řádu prokazuje „a) oznámení vlastních písemností, b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti, e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní“. Podle § 92 odst. 7 daňového řádu „[s]právce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepiše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti založené ve spise“. Citovaná ustanovení představují základní hmotně a procesněprávní rámec pro posouzení věci.

[66] Povinností daňového subjektu tak je, aby prokázal to, co sám tvrdí. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů; správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb. Dle judikatury Ústavního soudu správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02).

[67] Jak již uvedl v žalobou napadeném rozhodnutí žalovaný, vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, konkrétně z jeho rozsudku ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232, publikovaného pod č. 2033/2010 Sb. NSS, že „[k]aždý subjekt vstupující do

*obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění eventuálních práv a povinností dle příslušných ustanovení zákona o DPH. V zájmu stěžovatelky jako daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďovala důkazy, které mohou prokázat, že k zahrnutí ceny aktualizací software do ceny dodávky software skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně této skutečnosti je na její straně (srov. přiměřeně též rozsudek NSS ze dne 15. 5. 2007, čj. 2 Afs 177/2006 - 61)“.* Rovněž lze připomenout, že dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2012, č. j. 2 Afs 9/2012-24, dostupného na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), je „*principem daňového řízení je povinnost daňového subjektu tvrdit veškeré významné skutečnosti pro stanovení základu a výše daně a k tomu také náleží povinnost veškerá tvrzení prokázat*“. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, dostupného na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), pak daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Nemí proto povinností správce daně tvrdit a prokázat, jaký byl úmysl účastníků smluvního vztahu a co sledovali uzavřením určité smlouvy.

[68] V posuzovaném kontextu je pak klíčové zhodnocení toho, zda jednotlivé důkazy byly v řízení shromážděny zákonným způsobem, co z nich vyplývá a zda je správní orgány také zákonným způsobem hodnotily, a to v souvislosti zejména s výše uvedenými ustanoveními daňového řádu a zákona o dani z přidané hodnoty.

[69] V rámci hodnocení věci krajský soud přiměřeně odkazuje na výše uvedenou podrobnou rekapitulaci průběhu daňového řízení podanou žalovaným v jeho vyjádření k žalobě, jakož i na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Nad takto vymezený rámec krajský soud uvádí, že správci daně (resp. žalovanému) mohly vzniknout legitimní pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti a správnosti předložených (výše specifikovaných faktur), a to již v souvislosti se svědeckou výpovědí paní L. ze dne 8. 2. 2010, v jejímž rámci paní L. uvedla, že v rozhodném období byla jedinou jednatelkou společnosti BL PLASTMETAL a zároveň potvrdila, že vystavila pro žalobce specifikované faktury, které zároveň podepsala (přestože byla upozorněna na určité rozdíly mezi svými podpisy na protokolu o výsledku a podpisech na prověřovaných fakturách). Na druhou stranu již v rámci tohoto výsledku uvedla, že veškeré činnosti v rámci společnosti vykonávala prostřednictvím zplnomocněného zástupce, ohledně něhož si až později v průběhu výsledku vzpomněla, že se jednalo pana K. st., přičemž nedokázala odpovědět na to, jak vypadaly produkty, které měly být žalobci dodávány.

[70] Jak již bylo popsáno, telefonicky dne 5. 4. 2012 správce daně kontaktoval pan T., který uvedl, že paní L. jako svědkyně lhala, když uváděla některé skutečnosti týkající se vystavování faktur pro pana K. (nebylo zřejmé, o kterém z nich pan T. hovořil) a uvedl, že má z pana K. st. strach. Ústní podání dle § 60 až 62 daňového řádu podal pan T. dne 11. 4. 2012, kdy zopakoval informace z telefonického hovoru a uvedl další skutečnosti, přičemž v podrobnostech soud odkazuje na vyjádření žalovaného k žalobě, který věrně popisuje obsah daného protokolu o podání pana T., jakož i o obsahu „výpovědi“ paní L. z téhož dne. V této souvislosti lze do jisté míry přisvědčit, že (i s ohledem na pozdější dokazování) mohlo být sporné, zda bylo vhodné, aby pan T. a paní L. uskutečnili podání společně, tedy za své současné přítomnosti. Na druhou stranu nelze toto podání považovat za svědeckou výpověď; správce daně ji takto ani formálně nedeklaroval, označil ji jako ústní podání, poučení poskytl

zejména ve smyslu § 60 až 62 daňového řádu; především však toto podání nepoužily daňové orgány jako důkazní prostředek (viz výslovně strana 41. protokolu o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění podle § 88 daňového řádu ze dne 8. 4. 2013, č. j. 633613/13/3306-05400-708830, výslovně také str. 14 zprávy o daňové kontrole ze dne 10. 6. 2013, č. j. 461486/13/3306-05400-708830, či žalobou napadené rozhodnutí – strana 9), ale jako podklad pro úvahu o potřebě provedení řádné svědecké výpovědi (pokud by s daným podáním správní orgány zacházely jako se svědeckou výpovědí, jednalo by se o důkaz nezákonný, a to už s ohledem na nedostatek řádného poučení svědků, společný výslech svědků, nevyrozumění žalobce o výsledku a jeho provedení v nepřítomnosti žalobce. Jelikož se ale dne 11. 4. 2012 nejednalo o svědecké výpovědi, a předmětné podání nebylo použito jako důkaz, nemusel jim být žalobce, na rozdíl od pozdějšího výsledku, přítomen).

[71] Následně správcem daně provedený svědecký výslech paní L. ze dne 31. 5. 2012 žalovaný k odvolání žalobce zcela správně vyhodnotil jako nezákonný důkaz, a to z toho důvodu, že správce daně zvolil formu otázek a způsob vedení výsledku tak, že vždy přečetl své naformulované otázky (na základě podání ze dne 11. 4. 2012) a zeptal se svědkyně, zda tomu tak bylo a potvrzuje danou skutečnost; správce daně tak v podstatě „zprocesnil“ obsah ústního podání ze dne 11. 4. 2012. Žalovaný proto uložil dne 7. 1. 2014 pod č. j. 547/14-5000-14102-703207 správci daně, aby opakovaně provedl svědeckou výpověď s paní L. a vyslechl pana T. K těmto výsledkům pak došlo dne 10. 3. 2014.

[72] K argumentaci žalobce tak lze uvést, že postup správce daně sice mohl vzbuzovat některé pochyby, avšak jako celek nelze důkazy v podobě svědeckých výpovědí pana T. a paní L. ze dne 10. 3. 2014 považovat za nezákonné důkazy. I když paní L. a pan T. u tohoto posledního výsledku vypovídali v intencích svého ústního podání ze dne 11. 4. 2011, měl žalobce možnost být těmto výsledkům přítomen. Těchto výsledků svědků se přitom zplnomocněný zástupce žalobce osobně zúčastnil a měl příležitost, které také využil, klást těmto svědkům otázky. Pokud žalobce v žalobě spekuluje v tom směru, že úmyslem správce daně bylo to, aby paní L. v důsledku své přítomnosti u podání pana T. dne 11. 4. 2011 vypovídala jak pan T., a tedy v zájmu správce daně, je třeba říci, že dne 11. 4. 2011 oba pozdější svědci vypovídali spontánně, aniž by jim byly kladeny správcem daně cílené dotazy, které je měly navést „žádoucím“ směrem. Pokud by jmenovaní měli zájem „sladit noty“ pro účely ústního podání, mohli tak učinit již před tímto podáním; nedává smysl, aby tak, jak naznačuje žalobce, činili za spolupráce se správcem daně při samotném ústním podání. Jak již bylo řečeno, při zákonném výsledku ze dne 10. 3. 2014 měl žalobce možnost na obsah výpovědi reagovat a svými otázkami se věnovat jejich případným rozporům, nejasnostem či jinak „podezřelým“ okolnostem. V tomto ohledu tak soud uzavírá, že i kdyby negativně hodnotil společné provedení ústního podání pozdějšími svědky ze dne 11. 4. 2012, neznamenalo by to, že výslech těchto osob již do budoucna není možný; výslech svědků není úkonem neopakovatelným a případné pochybení při získávání jejich vyjádření nemůže znamenat absolutní nepoužitelnost a zmaření takého úkonu do budoucna, a to zejména za situace, když jsou v uvedených souvislostech všechna práva daňového subjektu v řízení dodržena (možnost být přítomen výsledku svědků apod.).

[73] Lze tak souhlasit s žalobcem, že pokud zpráva o daňové kontrole ze dne 10. 6. 2013, č. j. 461486/13/3306-05400-708830, vychází jako z důkazu z výpovědi paní L. ze dne 31. 5. 2012 (tedy z nezákonného důkazu) a následně na něj ve smyslu § 147 odst. 4 daňového řádu odkazují dodatečný platební výměr správce daně jakožto na odůvodnění, nejedná se o

bezvadné odůvodnění předmětných dodatečných platebních výměrů. Žalobce však pomíjí, že výslech paní L., jak již bylo opakovaně uvedeno, proběhl opět dne 10. 3. 2014 (tento výslech, stejně jako výslech pana T. z téhož dne, považuje soud za řádný, kdy svědkům nebyly kladeny sugestivní ani kapciozní otázky a žalobce měl příležitost být těmto výsledkům přítomen) v rámci odvolacího řízení; v odvolacím řízení přitom, v rámci apelačního principu dle § 115 odst. 1 daňového řádu, měl žalovaný možnost odstraňovat vady řízení a vady rozhodnutí orgánu prvního stupně a v tomto smyslu dle názoru soudu postupoval. Vady spočívající v odůvodnění postaveném mj. na nezákonném důkazu byly zhojeny (opakovaným) provedením svědeckých výpovědí v odvolacím řízení a v tomto ohledu i vyhodnocení těchto důkazů a jejich zhodnocení v odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Obecně pak soud s repetitivně uváděnými námitkami o nezákonnosti důkazů v podobě výsledků (svědeckých výpovědí) paní L. a pana T. nesouhlasí, neboť, jak již bylo popsáno, případné dřívější nedostatky v získávání informací od těchto osob byly zhojeny jejich výsledkem ze dne 10. 3. 2014, k němuž žalobce, kromě cyklicky se opakujících argumentů vztahujících se k úkonům správce daně ze dne 11. 4. 2012 a 31. 5. 2012, nenabízí konkrétních věcných námitek.

[74] V uvedených souvislostech žalobce namítá, že žalovaný po výsledku svědků ze dne 10. 3. 2014 nedodržel své povinnosti vyplývající z § 115 odst. 2 daňového řádu, dle kterého „[p]rovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele“.

[75] Ani tuto námitku nehodnotí krajský soud jako důvodnou. V písemnosti ze dne 14. 5. 2014, č. j. 12600/14-5000-14307-711307, označené „seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ žalovaný mj. zrekapituloval obsah výpovědi paní L. a pana T. ze dne 10. 3. 2014, přičemž uvedl, že tyto svědecké výpovědi „nelze uznat jako důkaz prokazující deklarovanou skutečnost, že společnost BL PLASTMETAL s.r.o. fakticky uskutečnila plnění uvedená na předmětných fakturách, a že odvolatel uhradil této společnosti odpovídající finanční částky“. Jedná se sice o poněkud kusé předběžné hodnocení důkazů, na druhou stranu žalobce dostal jasně na srozuměnou, že předmětné důkazy žalovaný neosvědčil jako důkazy prokazující tvrzení žalobce; žalobce tak měl danou jasnou možnost se vyjádřit ke zjištěním žalovaného a vznést svou oponentní verzi celého „příběhu“.

[76] Je možné přisvědčit žalobci, že se do určité míry může nabízet závěr, že v písemnosti ze dne 9. 4. 2014 žalovaný zcela rigorózně nedostál vysokým nárokům, které na něj v souvislosti s postupem dle § 115 odst. 2 daňového řádu klade část judikatury Nejvyššího správního soudu či citované doktríny. K tomu ovšem soud uvádí následující: Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 8 Afs 22/2010-55, dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), na který žalobce odkazuje, se především týkal hodnocení konečného rozhodnutí ve věci samé, nikoli „mezitímního“ hodnocení důkazů ve smyslu nynějšího § 115 odst. 2 daňového řádu, v jehož kontextu žalobce daný rozsudek zejména zmiňuje; jen podpůrně tak lze zmínit, že nedostatek v hodnocení důkazů byl správnímu orgánu ve vzpomínaném rozsudku vytýkán také za situace rozporu ve výpovědích svědků, zatímco v případě výsledků ze dne 10. 3. 2014 žádných podstatných rozporů, a to ve smyslu, že tyto

výpovědi nepotvrzovaly tvrzení a důkazy přednesené a předložené žalobcem, nebylo. Pokud pak žalobce cituje komentář k § 115 odst. 2 (Žiškova, M. in Baxa, J. a kol. Daňový řád. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 714), pak dle názoru zdejšího soudu nelze tyto závěry aplikovat mechanicky, a to už jen proto, že žalovaný nedospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně, resp. v pravém slova smyslu zde nedošlo ke zjištění zcela nových skutečností, neboť obě výpovědi ze dne 10. 3. 2014 v podstatě potvrzovaly dosavadní zjištění a závěry správce daně a žalovaného. Pokud je účelem § 115 odst. 2 zejména to, zabránit vydání pro daňový subjekt překvapivého rozhodnutí, pak postupem žalovaného v daném případě byl tento účel zcela dodržen; žalovaný setrval na dosavadních zjištěních vyplývajících z daňového řízení, se stručným hodnocením a obsahem výpovědí svědků žalobce seznámil a dal mu příležitost předložit kvalifikovanou oponenturu, čehož žalobce využil, když se k věci podrobně vyjádřil podáním ze dne 24. 4. 2014 (stalo se tak navíc za situace, kdy žalobce, resp. jeho zástupce byl výslechů svědků přítomen a mohl jejich průběh ovlivnit). Smysl daného ustanovení tak byl dodržen a rovněž citovaná odborná literatura přísné nedodržení požadavků, které na odvolací orgán v tomto ohledu klade, nepovažuje bez dalšího za důvod nezákonnosti celého postupu a konečného rozhodnutí odvolacího orgánu, když hovoří o tom, že se může jednat o vadu, která „*mohla*“ (nikoli tedy nutně musela) mít vliv na zákonnost následného rozhodnutí o odvolání. Věc je tedy třeba hodnotit v souvislostech, zejména s přihlédnutím k účelu ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu.

[77] Především ale je třeba konstatovat, že žalovaný mohl vycházet ve svém postupu, jak uvedl ve vyjádření k žalobě či na straně 16-17 svého rozhodnutí, z intencí rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, č. j. 5 Afs 59/2009-115. V něm Nejvyšší správní soud uvedl, „že „*pokud si správce daně či odvolací orgán v průběhu odvolacího řízení opatřují důkazy bez součinnosti s daňovým subjektem, např. v rámci dožádání, na základě výzvy k součinnosti či žádosti o mezinárodní pomoc, pak bude na místě, aby odvolací orgán v souladu se zásadou součinnosti daňový subjekt před vydáním rozhodnutí o odvolání seznámil s provedenými důkazy. Právo na seznámení se s provedenými důkazy v odvolacím řízení ani právo se k těmto důkazům vyjádřit před vydáním rozhodnutí o odvolání však v sobě nezahrnuje právo odvolatele na obeznámení se s hodnotící úvahou odvolacího orgánu*“. V tomto ohledu zdejší soud, vázán judikaturou Nejvyššího správního soudu, jednak nepřisvědčuje žalobcovým argumentům poukazujícím na § 88 odst. 2, § 90 odst. 2 a § 6 odst. 2 daňového řádu, jednak se neztotožňuje s výtkami na adresu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, č. j. 5 Afs 59/2009-115, dle nichž jeho závěry jsou v rozporu a logikou daňového řádu, resp. že je tento rozsudek ústavně nekonformní: předmětný rozsudek totiž byl doslovně citován v jiném rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, konkrétně v rozsudku ze dne 24. 10. 2013, č. j. 5 Afs 68/2013-43, dostupném na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), přičemž ústavní stížnosti proti zmíněnému rozsudku ze dne 24. 10. 2013 usnesením ze dne 10. 7. 2014, sp. zn. III. ÚS 122/14, (v obdobné situaci, jako je posuzována nyní) Ústavní soud odmítl jako zjevně neopodstatněnou mj. s odůvodněním, že „[o]ba správní soudy se s opětovně v ústavní stížnosti uplatněnými námitkami proti postupu finančních orgánů zejména v procesu dokazování ve svých rozhodnutích adekvátně vypořádaly, přičemž úplnému a logickému odůvodnění, v němž se více než podrobně zabývaly jednotlivými důkazy a z nich vycházejícími skutkovými a právními závěry, nelze ničeho vytknout. [...] Také stěžovatelovou oponenturou postupu žalovaného v odvolacím řízení se správní soudy již zabývaly a podrobně se s ní vypořádaly; Ústavní soud ani zde neshledává důvodu jejich právní závěry relevantně zpochybnit a označit je za extrémně nesouladné, resp. zjevně kontrární zákonným procesním

*pravidlům*“; Ústavní soud tak nejen aproboval předmětnou judikaturu Nejvyššího správního soudu, ale nepřímo i odpovídající postup daňových orgánů.

[78] K dalším dílčím námitkám žalobce soud uvádí, že v kontextu opakovaných výpovědí svědků ze dne 10. 3. 2014 a možnostem na tyto výpovědi reagovat, nepovažuje za rozhodný argument, že žalovaný dovozoval pro žalobce negativní závěry z toho, že se neohradil proti obsahu výpovědi svědkyně L. ze dne 31. 5. 2012; je totiž zřejmé (viz níže), že žalobce ani později nenabídl důkazy, které by byly schopny relevantně zpochybnit závěry žalovaného týkající se hodnocení výpovědí svědků. Nynějšího řízení se pak netýká námitka, že by žalovaný s ohledem na nezákonnost výslechu ze dne 31. 5. 2012 měl vyvodit důsledky pro další daňová řízení.

[79] Soud také nesouhlasí s podstatou argumentace žalobce, která se žalobou vine jako červená nit (společně s tvrzením o nezákonnosti svědeckých výpovědí svědků ze dne 10. 3. 2014), že žalovaný ve svém rozhodnutí důkazy, zejména svědecké výpovědi, řádně nevyhodnotil. Toto hodnocení (výpovědi svědků L., T. a K. st.) lze nalézt např. na straně 12-13 žalobou napadeného rozhodnutí, kde žalovaný hodnotí účast jednotlivých aktérů při „podnikání“ společnosti BL PLASTMETAL, a to na základě jejich výpovědí, popř. dalších důkazů. Na straně 12 svého rozhodnutí pak žalovaný hodnotí výpověď svědka K. st., když poukazuje na rozpory a nevěrohodnosti v jím uváděných údajích; na straně 12 lze nalézt implicitně vyjádřený názor žalovaného na „podnikání“ aktérů celého případu; na straně 13 žalovaný dále hodnotí výpověď paní L. v souvislosti s výpověďmi pana T. a K. st.; na straně 12 je hodnocení věrohodnosti výpovědi pana K. st., a to s tím, že nebylo prokázáno, že dodavatelem na základě předložených faktur byla společnost BL PLASTMETAL ani pan K. st.; námitku týkající se faktury č. 10072009 hodnotí žalovaný s odkazem na žalobcem předložený výpis neuhrazených pohledávek na straně 11 svého rozhodnutí; žalovaný na straně 9 svého rozhodnutí uzavírá, že „[v]zhledem k tomu, že nárok na odpočet daně má plátce v případě, kdy přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, musí být schopen správci daně toto své tvrzení prokázat, ať již tím, že potřebné důkazní prostředky předloží nebo je navrhne. Po zhodnocení všech výše uvedených informací dospěl odvolací orgán k závěru, že nelze zpochybnit existenci samotného materiálu, uvedeného na fakturách s uvedeným vystavitelem BL PLASTMETAL s.r.o., avšak byla zpochybněna oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně na základě předmětných faktur deklarujících nákup materiálu od společnosti BL PLASTMETAL s.r.o., neboť z předložených a získaných důkazních prostředků prvostupňovým správcem daně vyplývá, že materiál byl vyroben ve vlastní provozovně odvolatele, za účasti nebo pod dohledem Z. K. st., a to z odpadního materiálu, na jehož pořízení nebyly vynaloženy žádné finanční prostředky. K „vytvoření“ podkladů pro vylákání nadměrného odpočtu daně od státu Z. K. st. vystavil, podepsal a potvrdil přijetí platby za tyto faktury jménem společnosti BL PLASTMETAL s.r.o.“.

[80] Předchozí výčet soud uvádí jako odpověď na žalobcem zdůrazňované pasáže z jeho repliky ze dne 18. 12. 2014, kde žalobce požaduje citace konkrétních vět týkajících se hodnocení důkazů a zpochybňuje, že je žalovaný schopen je uvést. Přestože žalobce zpochybňuje metodu odkazu na konkrétní pasáže napadeného rozhodnutí, nepovažuje soud za nutné napadené rozhodnutí doslovně přepisovat – to již do značné míry učinil v žalobě žalobce a lze pochybovat o vůli žalobce tyto pasáže skutečně vnímat. Nadto lze zdůraznit, v reakci na související argument žalobce o nedostatku odpadního materiálu od společnosti

TEiKO, z něhož by žalobce mohl uskutečňovat svou výrobu, skutečnost, že žalovaný existenci materiálu deklarovaného na fakturách nezpochybňoval (stejně jako skutečnost, že k určité podnikatelské aktivitě společnosti BL PLASTMETAL docházelo), žalobce však nijak neprokázal, jaké prostředky v tomto směru vynaložil, i když právě jej tížilo důkazní břemeno. Ačkoli materiálem získaným od společnosti TEiKO se poprvé výslovně operuje, jakožto se součástí rozhodnutí ve věci samé, až v žalobou napadeném rozhodnutí, v čemž lze žalobci přisvědčit, že argumenty týkající se této skutečnosti mohl cíleně vznášet až na základě konečného rozhodnutí ve věci, přesto nelze toto považovat za důvod nezákonnosti rozhodnutí žalovaného, a to už proto, že s danou skutečností bylo v rámci daňového řízení opakovaně pracováno; nadto ani tak žalobce nenabídl přesvědčivý důkaz, od koho a za kolik materiál potřebný k výrobě pořídil (srov. přiměřeně, přestože nyní jde o záležitost daně z přidané hodnoty, u níž jsou požadavky na daňový subjekt ještě přísnější, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, dle něhož i v situaci, kdy správce daně vyvrátí tvrzení daňového subjektu ohledně osoby dodavatele prací uvedeného na účetním dokladu (faktuře), je povinen zabývat se uplatněnými návrhy daňového subjektu na doplnění dokazování, jimiž prokazuje uskutečnění tohoto výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů; daňově uznatelnými však budou tyto výdaje jen za předpokladu, že daňový subjekt bez jakýchkoli pochybností prokáže jak jejich skutečné vynaložení, tak i to, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů).

[81] Pakliže žalobce v řízení před soudem předložil potvrzení od společnosti TEiKO ze dne 11. 7. 2014, v němž tato společnost uvádí, že v průběhu roku 2010 od ní žalobce odebral ořez materiálu z výroby van k dalšímu zpracování, a to v množství cca 1800 kg, konstatuje soud následující. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, dostupného na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Daný podklad, ani podobně jasný doklad, žalobce v daňovém řízení nepředložil a předmětné potvrzení je datováno až k období po pravomocném ukončení přezkoumávaného daňového řízení. Ve smyslu § 75 odst. 1 s. ř. s. pak soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. K okamžiku rozhodování správního orgánu tak dle zdejšího soudu žalobce neprokázal, že by u něj nastaly podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně dle příslušných ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty.

[82] Obdobné pak lze uvést k usnesení Policie ČR ze dne 22. 1. 2015, č. j. KRPZ-117762-100/TČ-2013-150581, v němž policejní orgán dospěl k závěru, že pan K. st. měl oprávnění jednat za společnost BL PLASTMETAL, na čemž byl domluven s jednatelkou této společnosti, paní L.; byl tak oprávněn vydávat faktury za prodej materiálu žalobci a dle policejního orgánu se potvrdilo o množství spotřebovaného materiálu dodaného žalobci společností BL PLASTMETAL, přičemž doklady vydané panem K. st. za společnost BL PLASTMETAL nelze zpochybnit. Jak již totiž bylo naznačeno, řízení daňové a řízení trestní, jehož podoba je ve zvažovaném kontextu dána zejména uplatněním zásady vyšetřovací, je ovládáno jinými principy. Pokud se přitom po vydání žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného snad objevily nové důkazy, které žalobce např. bez svého zavinění nemohl předložit či navrhnout, bylo spíše namístě, aby uplatnil návrh na obnovu daňového řízení či zahájení přezkumného řízení.

[83] V návaznosti na předchozí odstavce soud v daném ohledu uzavírá, že rozhodnutí žalovaného obsahuje řádné hodnocení důkazů (byť lze uznat, že toto hodnocení je v určitých ohledech poněkud kusé a bylo by k užítu, bylo-li by rozsáhlejší a podrobnější). Pro stručnost soud na toto hodnocení odkazuje, neboť se s ním ztotožňuje; zároveň soud má za to, že dané hodnocení důkazů vyvrací námitky žalobce o tom, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné pro nevypořádání se s odvolacími námitkami. Ani v jiných žalobcem zmiňovaných ohledech soud neshledal nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí.

[84] Žalobce tedy neprokázal, že by u něj nastaly podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně dle příslušných ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty. To vyplývá jak z důkazů výslovně uvedených a hodnocených v napadeném rozhodnutí, tak z příslušné zprávy o daňové kontrole, dle níž ani výpisy z úvahy přicházejících účtů nijak neprokazují vynaložení deklarovaných nákladů (výdajů). Je proto pro věc nerozhodné, aby žalovaný zjišťoval, jakým způsobem byl obchodní podíl ve společnosti BL PLASTMETAL převeden na paní L., nakolik pan K. st. jednal na základě zmocnění paní L. (písemného nebo ústního).

[85] Lze sice přisvědčit tomu, že žalovaný (či správce daně) mohl vyvinout větší aktivitu za účelem získání účetnictví (či informací o něm) společnosti BL PLASTMETAL, a to důkladnějším „pátráním“ po udávané účetní, ovšem v celkovém kontextu důkazního stavu nebyl takový postup nezbytně nutný. Obdobně nemohl být ve věci rozhodný ani argument žalobce týkající se údajného účelového postupu finančních orgánů v souvislosti s činností Finančního úřadu Brno I, který vyměřil daň z přidané hodnoty za jednotlivá období roku 2010 společnosti BL PLASTMETAL ve výši 0 Kč, ačkoli je z důkazních prostředků zřejmé, že daná společnost v rozhodných obdobích podnikala – nynější řízení se totiž týkalo daňové povinnosti žalobce, ne společnosti BL PLASTMETAL, která, byť s věcí souvisí, je záležitostí samostatnou (určitou ekonomickou aktivitu předmětné společnosti ani daňové orgány nepopírají – viz výše; v roce 2009 byla daňová povinnost na DPH stanovena a částečně uhrazena, v roce 2010 daná společnost na výzvy k odstranění vad daňového přiznání nereagovala a podání se stalo neúčinným).

[86] Krajský soud rovněž dodává, že dle jeho názoru nebylo porušeno právo žalobce dle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Žalobce sice ve vyjádření ze dne 23. 5. 2014 navrhl, aby ve věci, v souvislosti s vyhodnocením výsledků paní L. a pana T. ze dne 10. 3. 2014, bylo provedeno ústní jednání a v žalobě uvádí, že na ústní jednání měl nárok a že se s daným požadavkem žalovaný přezkoumatelně nevypořádal, ovšem s takovým hodnocením krajský soud nemůže souhlasit. Žalovaný totiž v bodech 89-91 svého rozhodnutí výslovně uvádí důvody, pro které nehledal důvod pro projednání věci při ústním jednání. Tyto důvody ob stojí v kontextu judikatury Nejvyššího správního soudu. Žalobce sice uvádí, že ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2009, č. j. 9 Afs 79/2009-93, mělo na jeho žádost ústní jednání proběhnout, k výkladu tohoto rozhodnutí se však Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 21. 10. 2014, č. j. 6 Afs 144/2014-41, dostupném na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), následovně:

*„[M]ěstský soud pojal právo žalobkyně na to, aby věc byla projednána v její přítomnosti, příliš široce a daleko nad rámec dosavadní judikatury zdejšího soudu i Ústavního soudu v daňových věcech. Je pravda, že Ústavní soud v minulosti opakovaně judikoval, že i v daňovém řízení se uplatní analogicky čl. 38 odst. 2 Listiny, z něhož vyplývá právo daňového subjektu, aby jeho věc byla projednávána v jeho přítomnosti. Skutkově se však*

*jednalo o případy, kdy správce daně znemožnil daňovému subjektu účastnit se osobně dokazování, konkrétně výsledku svědka, a tudíž neměl možnost klást svědkovi otázky a bezprostředně se vyjádřit k jeho odpovědím. Ústavní soud shledal takové postupy ústavně nekonformními zejména pro porušení principu „rovnosti zbraní“ v daňovém řízení [srov. nález sp. zn. I. ÚS 159/99 ze dne 13. 8. 2001 (N 117/23 SbNU 151), nález sp. zn. I. ÚS 591/2000 ze dne 11. 9. 2001 (N 133/23 SbNU 265), nález sp. zn. I. ÚS 54/01 ze dne 15. 1. 2002 (N 6/25 SbNU 43), nález sp. zn. II. ÚS 173/01 ze dne 7. 1. 2004 (N 2/32 SbNU 9), nález sp. zn. II. ÚS 262/06 ze dne 23. 8. 2007 (N 132/46 SbNU 237)]. Tento princip se podle Ústavního soudu uplatní dokonce i v odvolacím daňovém řízení, pokud se v něm provádí dokazování výsledkem svědka [nález sp. zn. II. ÚS 232/02 ze dne 29. 10. 2002 (N 134/28 SbNU 143)]. Odlišně však Ústavní soud nahlíží na situaci, kdy neprovedení ústního jednání nemá ten důsledek, že by stěžovateli zabránilo účastnit se provádění důkazů. V usnesení sp. zn. I. ÚS 107/05 ze dne 19. 3. 2008, kterým odmítl ústavní stížnost navrhovatele jako zjevně neopodstatněnou, Ústavní soud konstatoval: „Daňový subjekt, resp. jeho zástupce, byl se zprávou i všemi podklady seznámen a z protokolu je zřejmé, že výsledek kontroly i kontrolní závěr byly podrobně projednány. Výsledek daňové kontroly a na něj navazující dodatečný platební výměr nestojí na jiných důkazech, než které předložil daňový subjekt, a správce daně při rozhodnutí nevycházel z jiných důkazů, než které zpřístupnil daňovému subjektu.“*

*Z obdobných pozic vychází i judikatura Nejvyššího správního soudu. Nejvyšší správní soud v obecné rovině razí zásadu, že „dokazování není možno až na zákonem stanovené výjimky provádět utajeným kabinetním způsobem. [...] Pouze výjimečně, za zákonem stanovených podmínek, lze dokazování připustit i mimo rámec ústního jednání, pak ale musí být o provedení takového důkazu vyhotoven protokol dle § 18 správního řádu. Právo účastníka být přítomen provedení důkazu však zůstává i nadále zachováno, a to v návaznosti na § 51 odst. 2 správního řádu.“ (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2012 č. j. 7 As 57/2010-82, publ. pod č. 2633/2012 Sb. NSS). V daňových věcech ovšem Nejvyšší správní soud většinou neshledává námitky nedostatku ústního jednání důvodnými, jelikož z výše citované judikatury Ústavního soudu „nelze [...] dovodit povinnost správce daně, resp. správního orgánu, nařídit v daňovém řízení ústní jednání před vydáním rozhodnutí“ (srov. rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 7 Afs 114/2006 - 78). Aby byla námitka nedostatku ústního jednání v daňovém řízení úspěšná, musí být opřena o omezení účasti stěžovatele při zjišťování skutkového stavu. O porušení procesních práv tak nelze hovořit v případech, kdy „z obsahu spisového materiálu nevyplývá, že by žalobci bylo v průběhu odvolacího řízení jakkoli bráněno v uplatňování jeho práv a v možnosti aktivně se tak odvolacího řízení účastnit“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2013, č. j. 5 Afs 14/2013 - 70). Podobnou myšlenku vyjadřuje i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2011, č. j. 1 Afs 1/2011 - 82: „V posuzovaném případě stěžovatelka v odvolání vznášela toliko námitky právního charakteru a nenavrhovala provedení nových důkazů. Žalovaný při posuzování podaného odvolání vycházel pouze z údajů obsažených ve správním spisu, proto nebylo účelné v dané věci ústní jednání nařizovat.“ Není-li tedy v daňové věci prováděno dokazování jinak, než prostřednictvím listin, lze zpravidla uzavřít, že „pokud je daňovému subjektu umožněno seznámit se s obsahem správního spisu a rozhoduje-li správce daně pouze na základě listin v něm zařazených, lze takový postup považovat za naplnění předmětného atributu práva na spravedlivý proces“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2007, č. j. 8 Afs 59/2005 - 83, publ. pod č. 1440/2008 Sb. NSS).*

*Do nastíněného kontextu je pak třeba zasadit rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2009, č. j. 9 Afs 79/2009 - 93, na který se v napadeném rozsudku odvolává městský soud. Mohlo by se zdát, že citovaný rozsudek zdejšího soudu požadavek na provedení ústního jednání v daňových řízeních rozšiřuje i mimo rámec provádění dokazování, jelikož poměrně ploše uvádí: „Přestože daňové řízení, stejně jako správní řízení, je primárně ovládáno zásadou písemnosti, je za určitých podmínek nutno přistoupit k ústnímu jednání. K tomu dochází za situace, kdy se to jeví z povahy věci potřebné, např. vyplývají-li z obsahu správního spisu nejasnosti. To platí i v případě, požádá-li o to účastník řízení.“ Tuto obecnou tezi je však třeba vnímat ve světle výše citované judikatury a zejména s přihlédnutím ke konkrétnímu řešenému případu, na jehož základě byl citovaný rozsudek vydán. Nejvyšší správní soud totiž tehdy v první řadě shledal důvodnou námitku stěžovatele stran nedostatečného zjištění skutkového stavu. Konkrétně dospěl k závěru, že „nelze vyloučit porušení povinnosti správcem daně, přičemž, aby byla tato skutečnost postavena najisto nebo vyvrácena, je nutno v dalším řízení prokázat, jak bylo s daným přeplatkem naloženo.“ V daném případě tak byla námitka neprovedení ústního jednání úzce svázána s námitkou nedostatečného zjištění skutkového stavu, a právě neprovedení všech potřebných důkazů, k nimž by se stěžovatel mohl na ústním jednání vyjádřit, představovalo ony „nejasnosti vyplývající z obsahu spisu“. Ani z tohoto rozsudku tak nelze dovozovat závěr, že by měl správce daně povinnost nařídít ústní jednání v daňovém řízení pokaždé, když to daňový subjekt požaduje“.*

[87] Z výše uvedeného tak dle krajského soudu vyplývá, že na základě pouhé žádosti žalobce o projednání věci v rámci ústního jednání nebyly splněny podmínky pro takový krok. Žalobce měl možnost se dokazování účastnit v rámci daňového řízení a všechny důkazy (obsahu správního spisu) mu byly známy a mohl se k nim vyjádřit.

[88] Soud tak uzavírá, že dle jeho názoru v postupu správce daně nelze shledat žalobou vytýkaná pochybení a rovněž žalobou napadené rozhodnutí žalovaného shledává zákonným.

## V. Závěr a náklady řízení

[89] Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.

[90] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta) a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal; to by se týkalo, pokud by na něj posléze nerezignoval, i žalovaným původně nárokováným cestovním a stravným pověřeného zaměstnance v souvislosti s jednáním soudu (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014-47, publikované pod č. 3228/2015 Sb. NSS).

**P o u ě n í :** Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 13. prosince 2016

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.  
předsedkyně senátu