



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., **ve věci žalobce: MAKIMA s.r.o.**, IČO 27467431, se sídlem Filištínská 28, 537 01 Chrudim, **zastoupený daňovým poradcem Rambousek a partner a.s.**, IČO 64829391, se sídlem Křišťanova 4, Praha 3, **proti žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, **v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 25.9.2015, č.j. 31804/15/5300-21443-706986, č.j. 31805/15/5300-21443-706986, č.j. 31806/15/5300-21443-706986, č.j. 31807/15/5300-21443-706986 a č.j. 31808/15/5300-21443-706986,**

t a k t o :

- I. Žaloba se zamítá.**
- II. Účastníci nemají právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označených rozhodnutí žalovaného, kterými žalovaný jednak zamítl odvolání žalobce a potvrdil celkem 8 rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) vydaných dne 17.3.2014 (stalo se tak rozhodnutím ze dne 25.9.2015, č. j. 31804/15/5300-21443-706986, v němž jsou také uvedena čísla jednací jednotlivých

rozhodnutí, krajský soud pro zestručnění v tomto ohledu na napadené rozhodnutí odkazuje), dále částečně změnil rozhodnutí správce daně ze dne 17.3.2014, č. j. 364994/14/2804-24803-601471 (rozhodnutím ze dne 25.9.2015, č. j. 31805/15/5300-21443-706986), částečně změnil rozhodnutí finančního úřadu ze dne 17.3.2014, č. j. 365005/14/2804-24803-601471 (rozhodnutím ze dne 25.9.2015, č. j. 31806/15/5300-21443-706986), částečně změnil rozhodnutí finančního úřadu ze dne 17.3.2014, č. j. 365032/14/2804-24803-601471 (rozhodnutím ze dne 25.9.2015, č. j. 31807/15/5300-21443-706986) a částečně změnil rozhodnutí finančního úřadu ze dne 17.3.2014, č. j. 365047/14/2804-24803-601471 (rozhodnutím ze dne 25.9.2015, č. j. 31808/15/5300-21443-706986). Ve všech případech se jednalo o dodatečné platební výměry, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden až prosinec 2010 (dále jen „rozhodné období“) a které byly vydány na základě výsledků daňové kontroly zahájené u žalobce za zmíněné zdaňovací období.

Z odůvodnění napadených rozhodnutí vyplynulo, že předmětem odvolacího správního řízení bylo neuznání nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění za období leden až prosinec 2010 od společnosti OSKAR EXPORT – IMPORT, spol. s r.o. (dále jen „dodavatel OSKAR“). Zmíněná zdanitelná plnění se týkala obchodních transakcí s methylesterem řepkového oleje (dále jen „MEŘO“) a řepkovým olejem, které žalobce přeprodával dalším subjektům. Přitom bylo zjištěno, že předmětné transakce byly součástí daňového podvodu, o kterém žalobce věděl nebo přinejmenším vědět mohl. Žalobce ve shora uvedeném období nakoupil od dodavatele OSKAR řepkový olej v celkové hodnotě základu daně ve výši 196.641.925,55 Kč a MEŘO v celkové hodnotě základu daně ve výši 187.783.941,95 Kč. Tyto následně dále přeprodal svým tuzemským odběratelům, přičemž celkem za rok 2010 prodal MEŘO v hodnotě základu daně ve výši 194.164.457,45 Kč a řepkový olej v hodnotě základu daně ve výši 207.876.607,35 Kč. Žalovaný dospěl k závěru, že předmětné transakce s MEŘO a řepkovým olejem byly zasaženy podvodem na DPH, neboť provedenou daňovou kontrolou bylo zjištěno, že v rámci obchodů v dodavatelském řetězci subjektů před žalobcem nebyla z předmětných obchodů řádně odvedena DPH, ohledně které následně žalobce uplatnil nárok na odpočet. Dle žalovaného žalobce o tomto podvodu mohl vědět, protože se jednalo o obchody s nestandardními právními, osobními a obchodními podmínkami. Žalovaný současně poukázal na skutečnost, že žalobce u obchodů s řepkovým olejem dosáhl daňového zvýhodnění, když jako první v řetězci plátců uplatnil u části svých zdanitelných plnění sníženou sazbu daně na výstupu, ačkoliv na vstupu nárokoval sazbu základní, to vše při vědomí toho, že předmětem transakcí je zboží, které podléhá stejné sazbě daně. Tímto způsobem uplatnil žalobce nadměrný odpočet v celkové výši 14.080.302 Kč. V neposlední řadě pak žalovaný poukázal na fakt, že žalobce nesplnil podmínky uplatnění nároku na odpočet daně dle § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), když nepředložil daňový doklad, který byl vystaven plátcem.

V odvoláních proti rozhodnutím správce daně žalobce mimo jiné namítal, že s ním nebyla řádně projednána zpráva o daňové kontrole. V této souvislosti žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí podrobně popsal úkony správce daně, které měly vést k projednání zprávy, přičemž zdůraznil, že žalobce se projednání zprávy vyhýbal, o čemž svědčí to, že se opakovaně bez omluvy k projednání nedostavil a dle názoru žalovaného účelově změnil svého zástupce v okamžiku, kdy byl již seznámen s výsledky kontrolního zjištění, nicméně ještě nedošlo k samotnému projednání zprávy. Žalobce byl dne 5.2.2014 seznámen s výsledky kontrolního zjištění, o čemž byl správcem daně sepsán protokol. Následně mu byla k jeho

žádosti poskytnuta lhůta pro vyjádření do 14.2.2014, o čemž byl rovněž do protokolu učiněn záznam. Předmětný protokol zástupce žalobce nejprve podepsal, následně přeškrtnl bod č. 8 v písemném vyhotovení protokolu, jenž obsahoval rozhodnutí vyhlášená při jednání, zanechal vytištěný protokol na stole a odešel. Skutečnost, že zástupce žalobce nejprve protokol podepsal a teprve posléze v něm učinil škrty, nemá dle žalovaného vliv na přípustnost použití protokolu jako důkazu. Žalobce opakovaně požádal o prodloužení lhůty k projednání zprávy, a když mu nebylo ze strany správce daně vyhověno, přistoupil k tomu, že dne 4.3.2014, tedy pouhý den před novým termínem, v němž měla být předmětná zpráva projednána, si zvolil nového zástupce, který se z uvedeného jednání omluvil a navrhl nové termíny jednání, mimo jiné též na den 7.3.2014. Tento termín byl ze strany správce daně akceptován a bezodkladně zástupci žalobce potvrzen písemností zaslou do jeho datové schránky. Uvedenou písemnost si však zástupce žalobce nevyzvedl a k jednání se bez omluvy nedostavil. Správce daně byl ochoten akceptovat i žalobcem navrhovaný termín 10.3.2014, nicméně se mu nepodařilo telefonicky se spojit se zástupcem žalobce. V rámci následného odvolacího řízení správce daně navrhl žalobci opakovaně další termíny, kdy by bylo možné zprávu o daňové kontrole projednat. Žalobce reagoval tím, že požádal o vyjasnění svého procesního postavení a z navržených termínů se omluvil, a to dokonce i z termínu 18.11.2014, který původně navrhl sám a správce daně jej akceptoval. Žalovaný zároveň zpochybnil relevanci některých důvodů, pro které se žalobce omlouval, když zástupce žalobce například jako důvod, proč se nemůže zúčastnit projednání zprávy v termínu 4.11.2014, uváděl svoji přednášku na konferenci, která se však konala až ve dnech 11.11.2014 – 12.11.2014. V každém případě správce daně projevil snahu umožnit žalobci dodatečné projednání zprávy. Žalovaný posoudil s ohledem na shora uvedené skutečnosti jednání žalobce jako obstrukční, jehož cílem bylo vyhnout se možnosti projednání zprávy, zdůraznil, že se žalobce v konečném důsledku sám odmítl se zprávou seznámit. Konstatoval také, že žalobce byl prokazatelně seznámen s výsledkem kontrolního zjištění a byla mu poskytnuta lhůta pro vyjádření k němu, která marně uplynula. Teprve tři dny po jejím skončení podal žalobce žádost o prodloužení lhůty, ke které již správce daně nemohl ve smyslu § 36 odst. 1 daňového řádu přihlížet.

Další spornou otázkou řešenou v napadených rozhodnutích bylo to, zda byly dodatečné platební výměry řádně doručeny a nastaly tak jejich právní účinky, jakož i to, zda k tomu došlo ve lhůtě pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný zmínil, že vyhodnotil plnou moc ze dne 4.3.2014 udělenou zástupci žalobce podle jejího obsahu tak, že se tato vztahuje pouze na úkony učiněné v průběhu daňové kontroly a úkony s touto kontrolou související, nikoliv však na úkony v doměřovacím řízení jako celku, ze kterého vzešla odvoláním napadená rozhodnutí. Daňovou kontrolu a doměřovací řízení nelze dle žalovaného směřovat, neboť se jedná o dva odlišné instituty, což je dáno systematikou daňového řádu, kde nalézací řízení je upraveno samostatně v hlavě IV. Proto byly dodatečné platební výměry doručovány přímo žalobci, nikoliv jeho zástupci, byť to bylo v situaci, kdy zprávu o daňové kontrole žalovaný projednával se zástupcem žalobce, poněkud paradoxní. Jedinou vadou v původním řízení před správcem daně bylo podle žalovaného neprojednání zprávy o daňové kontrole, což však bylo napraveno v řízení odvolacím.

Žalovaný se vyjádřil také k tvrzení žalobce, že správce daně hodnotil důkazy v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu, když vyloučil jako důkaz výpověď svědka Z. J., který dle jeho názoru nebyl schopen konkrétně identifikovat dopravní společnosti „Divíška“. K tomu žalovaný uvedl, že v posuzované věci správce daně výpověď svědka J. provedl, čímž se tato stala v řízení důkazním prostředkem. Na základě své volné úvahy zhodnotil správce

daně tento důkazní prostředek tak, že jej neosvědčil jako důkaz prokazující způsob nabytí předmětného zboží a jeho přepravu do ČR způsobem, jaký svědek uvedl, neboť tento nebyl schopen konkretizovat, u kterých společností objednával přepravu předmětného zboží. Shora citované ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu nebylo porušeno ani při hodnocení evidence pro daňové účely týkající se dodavatele OSKAR. Byť žalobce namítal, že uvedená evidence vykazovala nesrovnalosti pouze v řádu promile z celkových hodnot a jednalo se tak pouze o nepatrné nepřesnosti, žalovaný konstatoval, že ačkoliv ne každý rozdíl či nepřesnost automaticky zakládají důvod pro pochybnosti, v posuzovaném případě prokazatelně nebyla příslušná evidence vedena s péčí řádného hospodáře, neboť hodnoty a čísla v ní uvedená nesouhlasila s čísly na fyzicky předložených dokladech a s hodnotami tvrzenými v daňových přiznáních, přičemž tomu tak bylo ve všech zdaňovacích obdobích roku 2010 a žalobce nebyl schopen důvod nesrovnalostí vysvětlit a odstranit. Za těchto okolností vyvstal důvod pochybovat o správnosti důkazních prostředků, jichž se nesrovnalosti týkají.

Žalovaný rovněž popsal průběh jednotlivých obchodních transakcí s MEŘO a řepkovým olejem. Na základě provedeného dokazování neměl pochybnosti o faktickém uskutečnění žalobcem deklarovaných dodávek, respektive o existenci řepkového oleje a MEŘO. Uvedl, že v řízení bylo prokázáno, že jediným dodavatelem žalobce u zmíněných komodit byl dodavatel OSKAR, který předmětné zboží odebral od JSS INVESTIČNÍ s.r.o. Tato společnost vystupovala v řetězci postupných prodejů zboží jako první tuzemský plátc DPH, který pořizoval dané komodity z jiných členských států, a to s místem plnění v tuzemsku. Výjimkou byly obchodní transakce ohledně zboží, které bylo následně přeprodáno společnosti TOMINA OIL s.r.o., kdy bylo prokázáno, že zboží pocházející z Německa bylo přepraveno do Polska, aniž by se v mezidobí nacházelo na území ČR. V tomto případě se žalobci nepodařilo prokázat, že místo plnění se u zmíněných dodávek nacházelo v tuzemsku, protože mu vůbec nemohl vzniknout nárok na odpočet daně ve smyslu § 72 odst. 2 písm. a) zákona o DPH.

Jednotlivé obchodní transakce s řepkovým olejem dojednával v rozhodném období jednatel žalobce M.. K jejich realizaci, tedy jak k nákupu, tak i k prodeji, docházelo v průběhu 24 hodin, nakoupené zboží bylo v nezměněném stavu obratem prodáváno dalším odběratelům. Žalobce přitom nedisponoval ani vybavením, s jehož pomocí by mohl předmětné zboží upravovat, ani prostorami, kde by mohl řepkový olej uskladnit, o čemž svědčí i žalobcem vykázané nulové skladové zásoby na počátku i konci roku 2010. Žalobce rovněž neměl žádné zaměstnance, veškerou jeho činnost vykonával již zmíněný jednatel M.. Žalobce prokazoval uskutečnění obchodních transakcí daňovými doklady za nákup a prodej zboží a dále přepravními a souvisejícími doklady, které však nebyly přiřazeny ke konkrétním daňovým dokladům. Provedenou daňovou kontrolou byly zjištěny nesrovnalosti v označení přijatých a vystavených daňových dokladů s označeními uvedenými v evidenci, nesouhlasily ani některé tam tvrzené hodnoty. Žalobce rovněž neprokázal skutečnosti rozhodné pro to, aby mohlo být určeno, zda se v daném případě jednalo o dodání zboží s místem plnění v tuzemsku, ze kterého je plátc oprávněn ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH uplatnit nárok na odpočet daně. Žalobce neobjasnil okolnosti přepravy zboží ani to, v jakém okamžiku mělo dojít k přechodu vlastnického práva. Žalovaný poukázal na rozpory v tvrzeních jednatele žalobce, na jejichž základě nebylo zřejmé, zda je zboží dodáváno přímo do ČR a zde nakupováno dodavatelem OSKAR, nebo zda bylo nakoupeno již v zahraničním skladu výrobce. Současně vzal za prokázané, že obchodovaný

řepkový olej pochází od několika polských společností, obchodovaný MEŘO pak má svůj původ v Polsku a Německu.

Pokud jde o žalovaným tvrzenou účast žalobce na daňovém podvodu, žalovaný uvedl, že společnost JSS INVESTIČNÍ s.r.o. za jednotlivá zdaňovací období roku 2010 tvrdila vždy minimální daňové povinnosti v řádu desítek tisíc korun, přičemž však vykazovala plnění v řádu několika desítek milionů korun měsíčně. To byl jeden z důvodů, proč místně příslušný správce daně zahájil ohledně jmenované společnosti doměřovací řízení, neboť zde bylo důvodné podezření, že tato nepřiznala daň z úplné hodnoty zboží pořízeného z jiných členských států. V doměřovacím řízení byla společnosti JSS INVESTIČNÍ s.r.o. doměřena DPH za jednotlivá zdaňovací období roku 2010, která však nebyla uhrazena. Je zřejmé, že zmíněná společnost nepřiznávala daň na výstupu z pořízení zboží ze stejného základu daně. Dále bylo zjištěno, že společnost nedisponuje skladovými prostorami, kde by mohla nakoupené zboží před jeho prodejem skladovat, z čehož žalovaný dovodil, že musela obchodovat průběžným způsobem, tedy že zboží při jeho přeprodeji fakticky putovalo od dodavatele přímo k odběrateli. Přinejmenším ve zdaňovacích obdobích leden a únor 2010 převýšila souhrnná hodnota deklarovaných vstupů, tedy nakoupeného zboží v tuzemsku od plátců a pořízeného zboží z jiných členských států, u JSS INVESTIČNÍ s.r.o. tvrzené výstupy o 13 milionů, respektive 14 milionů Kč. I tato skutečnost vedla žalovaného k závěru, že jednáním jmenované společnosti došlo k narušení neutrality DPH tím, že do státního rozpočtu nebyla odvedena daň z prověřovaných obchodních transakcí v souhrnné hodnotě několika desítek milionů korun. JSS INVESTIČNÍ s.r.o. se tak ve spojení s dalšími články obchodního řetězce, tedy se svými odběrateli včetně žalobce, podílela na daňovém podvodu, když vystavováním daňových dokladů za následný tuzemský prodej řepkového oleje a MEŘO umožnila dalším tuzemským plátcům v řetězci nárokovat vrácení daně ze státního rozpočtu, která do něj nikdy nebyla odvedena. Jediným předmětem činnosti dodavatele OSKAR pak prokazatelně byl pouze nákup řepkového oleje a MEŘO za účelem jeho prodeje žalobci, jiné obchodní transakce zmíněný subjekt nerealizoval. V rámci předmětných obchodních transakcí dodavatel OSKAR nemohl volně disponovat se zbožím, to se fyzicky nacházelo ve skladech následných odběratelů již v okamžiku, kdy bylo prodáváno JSS INVESTIČNÍ s.r.o. dodavateli OSKAR. Jednatel dodavatele OSKAR navíc prokazatelně předával kontakty na dodavatele obchodovaných komodit společnosti JSS INVESTIČNÍ s.r.o., což vedlo k tomu, že zboží odebíral za vyšší cenu prostřednictvím JSS INVESTIČNÍ s.r.o., ačkoliv jej mohl odebrat levněji přímo od zahraničních dodavatelů. Tento postup se žalovanému jevil jako vysoce nestandardní a nelogický a vedl jej k závěru, že pozice dodavatele OSKAR v obchodním řetězci byla ryze účelová, jejímž smyslem bylo zastříti přímý obchodní vztah mezi jinými subjekty.

O tom, že se žalobce vědomě účastnil daňového podvodu, svědčí dle žalovaného několik skutečností. Předně je to aktivní účast jednatele žalobce Ing. M. na organizaci jednotlivých obchodních transakcí. Žalovaný dále poukázal na to, že zástupce JSS INVESTIČNÍ s.r.o. pan J. působil v rozhodném období jako předseda dozorčí rady MAKIMA PLUS a.s., která v roce 2010 byla (a doposud nadále je) jediným vlastníkem žalobce a vykonává tedy rozhodující vliv na jeho řízení. Z bankovních účtů žalobce bylo navíc zjištěno, že tento zajišťoval platby eur ve prospěch JSS INVESTIČNÍ s.r.o., která tyto finanční prostředky využívala na úhrady za nákup prověřovaných komodit, a že tedy mezi oběma subjekty existoval přímý vztah již v lednu 2010. V neposlední řadě pak žalobce dle žalovaného vědomě zneužíval základní a sníženou sazbu daně, když uplatňoval odpočet daně

v základní sazbě u přeprodávaneého řepkového oleje v nezměněném stavu, přičemž na výstupu odváděl daň ve snížené sazbě. Žalobci přitom bylo ze strany prvostupňového správce daně umožněno, aby prokázal přijetí opatření, která by zamezila jeho zapojení do řetězce zasaženého daňovým podvodem. Žalobce však nic takového v řízení neprokázal. Žalovaný odkázal na judikaturu Soudního dvora Evropské unie, podle níž v případě, kdy je prokázáno, že si daňový subjekt mohl být své účasti na daňovém podvodu vědom, důkazní břemeno ohledně prokázání toho, že o podvodu nevěděl nebo že učinil vše, co po něm bylo možno požadovat, aby se o něm dozvěděl, tíží právě daňový subjekt.

Jednotlivé žalobní body, na kterých žalobce vystavěl podanou žalobu, v zásadě vycházely z odvolacích námitek uplatněných v rámci řízení předcházejícího vydání napadeného rozhodnutí. Žalobce v první řadě namítal, že správce daně s ním řádně neprojednal zprávu o daňové kontrole, neboť by tak nestihl učinit ve lhůtě pro stanovení daně. Na tuto svoji povinnost rezignoval a rovnou vydal předmětné dodatečné platební výměry, neboť tímto způsobem chtěl dosáhnout prodloužení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Předmětné platební výměry byly žalobci doručeny teprve dne 28.8.2014, kdy se s jejich obsahem seznámil zástupce žalobce při nahlížení do spisu. Podle žalobce sám žalovaný ve svém vyrozumění ze dne 24.9.2014 potvrdil, že projednání zprávy o daňové kontrole neproběhlo řádně, a jestliže žalovaný nařídil prvostupňovému správci daně dodatečné projednání, pak toto už proběhlo po uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daně a bylo tedy nadbytečné. Pokud došlo k projednání zprávy teprve po vydání platebních výměrů, pak se jednalo o úkon čistě formální, kdy žalobce reálně neměl možnost uplatňovat případné návrhy na změny, neboť správce daně již byl vázán vydanými platebními výměry, od kterých se nemohl odchýlit. Navíc z obou termínů navržených žalovaným pro projednání zprávy, tj. ze dne 4.11.2014 a 6.11.2014, se zástupce žalobce řádně omluvil z důvodu svého svědeckého výsledku a školení. Je pravdou, že konference, na níž měl zástupce žalobce přednášet, se konala až o týden později v termínu 11. - 12.11.2015, zástupce žalobce připustil, že se pravděpodobně v kalendáři přehlédl o týden. Ostatně i sám žalovaný připouští, že omluva z prvního termínu je oprávněná, ze strany žalobce tedy nemohlo jít o opakované vyhýbání se projednání zprávy.

Žalobce rovněž zpochybnil odbornou erudici žalovaného, který se podle něj neorientuje v obchodech s řepkovým olejem, neorientoval se v seznamech poskytnutých celní správou, nesprávně pokládal otázky v rámci dožádání jiných správců daně, účelově hodnotil výpovědi svědků a ve vztahu k uplatněnému nároku na odpočet se vůbec nezabýval jednotlivými fakturami.

Podle žalobce je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť žalovaný měl ve smyslu závěrů obsažených v rozsudku Krajského soudu v Praze č. j. 45 Af 13/2013-152 aprobovaných též Nejvyšším správním soudem zkoumat, zda byla přeprava zboží do tuzemska prováděna v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a zda nemohl být žalobce vlastníkem zboží dříve, než bylo umístěno do zahraničního daňového skladu. Zároveň z napadeného rozhodnutí není zřejmé, zda žalovaný nepřiznal žalobci nárok na odpočet daně z toho důvodu, že místo zdanitelného plnění se nacházelo mimo území ČR, nebo proto, že se měl žalobce vědomě účastnit daňového podvodu. Nelze postupovat tak, že žalovaný v rámci odůvodnění odmítnutí nároku pro jistotu uvede více možných důvodů pro případ, že by některý z nich nebyl v rámci soudního přezkumu akceptován. Žalobce tak vlastně neví, zda má v rámci své procesní obrany prokazovat naplnění hmotněprávních podmínek pro přiznání

nároku na odpočet, či naopak vyvracet závěr žalovaného o jeho účasti na daňovém podvodu. Ohledně něj navíc důkazní břemeno tíží ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu žalovaného.

Žalobce dále vyjádřil svůj nesouhlas s tím, jak žalovaný hodnotil některé provedené důkazy. Citoval judikaturu Nejvyššího správního soudu a zdůraznil, že výpověď fyzické osoby o záležitostech týkajících se obchodní společnosti, jejíž je taková osoba statutárním orgánem, nemůže být v daňovém řízení hodnocena jako výpověď svědka. Přitom poukázal na bod 82 napadeného rozhodnutí, kde k podobnému hodnocení ze strany žalovaného došlo. Rovněž akcentoval skutečnost, že svědek B.Č. v rámci své výpovědi k dotazu žalovaného uvedl, že nerozumí otázce, jaký je rozdíl mezi ekonomickým vlastnictvím z hlediska DPH a soukromoprávním vlastnictvím. Žalovaný přesto v napadeném rozhodnutí uvedl, že zmíněný svědek se v oblasti obchodování s řepkovým olejem a MEŘO v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně mezi státy Evropského společenství orientuje. Hodnocení dané výpovědi žalovaným je tedy zjevně nesprávné.

Žalovaný též podle žalobce nesprávně směšuje institut seznámení s výsledkem kontrolního zjištění dle § 88 odst. 2 daňového řádu s projednáním zprávy podle § 88 odst. 4 daňového řádu, což je v rozporu s judikaturou Ústavního soudu a s ustanovením § 86 odst. 2 písm. b) daňového řádu.

Pokud jde o žádost žalovaného o mezinárodní dožádání, tato byla podle žalobce vedena snahou o prodloužení prekluzivní lhůty ke stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. O této skutečnosti svědčí i to, že žalovaný dopředu deklaroval, jak s informacemi poskytnutými na základě dožádání naloží v případě, že odpověď dorazí ještě před ukončením odvolacího řízení, a jak v případě, pokud tuto odpověď obdrží až po jeho skončení.

V neposlední řadě žalobce zmínil, že žalovaný nesprávně vyhodnotil plnou moc udělenou jeho zmocněnci, protože namísto toho, aby předmětné platební výměry doručil právě zmocněnci, doručil je přímo žalobci. Nedošlo tedy k řádnému doručení platebních výměrů, s nimiž se zmocněnec žalobce seznámil až při nahlížení do spisu dne 28.8.2014. Nemohlo tedy dojít k prodloužení prekluzivní lhůty o rok podle § 148 odst. 2 daňového řádu, neboť to by bylo možné pouze tehdy, pokud by platební výměry byly v prekluzivní lhůtě řádně doručeny. Vzhledem k tomu, že daňová kontrola byla zahájena dne 6.4.2011, prekluzivní lhůta skončila dne 6.4.2014.

Ve vyjádření k podané žalobě žalovaný nejprve stručně zopakoval skutkový stav věci s tím, že v podrobnostech odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí. Následně se podrobně věnoval popisu okolností, za kterých došlo k ukončení daňové kontroly. Zdůraznil, že po posouzení spisového materiálu v rámci řízení o odvolání proti rozhodnutí správce daně dospěl na rozdíl od správce daně k názoru, že žalobce se nedopustil opakovaně obstrukčního jednání. Z toho důvodu nařídil správci daně, aby s žalobcem opakovaně projednal zprávu o daňové kontrole. Ačkoliv bylo žalobci ze strany správce daně navrženo několik možných termínů pro projednání, jeho zástupce se ze všech navržených termínů omluvil, dokonce i z toho, který původně sám navrhoval. Takové jednání již svědčí o tom, že se žalobce projednání zprávy vyhýbal. Ačkoliv bylo vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění podáno žalobcem až po skončení stanovené lhůty, žalovaný se se všemi námitkami v něm obsaženými

vypořádal v rámci písemnosti, která byla žalobci zaslána do jeho datové schránky společně se zprávou o daňové kontrole.

Jestliže žalobce odkazoval v podané žalobě na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.9.2012, č. j. 7 Afs 20/2012 – 41, pak dle žalovaného nelze závěry v něm obsažené na posuzovanou věc aplikovat, neboť se vztahují ke zprávě o daňové kontrole vydané ještě podle dnes již neúčinného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Naopak předmětná zpráva, na jejíž údajné neprojednání žalobce poukazuje, již byla vydána podle daňového řádu. Ten sice umožňuje daňovému subjektu vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění, zároveň však stanoví, že v případě, kdy na základě takového vyjádření nedojde ke změně výsledku kontrolního zjištění, v rámci projednání zprávy o daňové kontrole již nelze navrhopat jeho další doplnění. Žalobce by tedy nemohl v rámci projednání zprávy o daňové kontrole zvrátit výsledek kontrolního zjištění, ani pokud by k tomuto projednání došlo ještě před vydáním dodatečných platebních výměrů. Vadu spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole lze podle žalovaného zhojit i v odvolacím řízení, nápravu však musí zajistit prvoinstanční správce daně, neboť pokud by tak učinil až odvolací orgán (v daném případě žalovaný), jednalo by se o porušení zásady dvojinstančnosti řízení. Z uvedených důvodů žalovaný uložil správci daně, aby s žalobcem zprávu dodatečně projednal. Zrušení dodatečných platebních výměrů v daném případě nepřicházelo v úvahu, neboť pokud by po jejich zrušení a následném projednání zprávy o daňové kontrole došlo k vydání nových platebních výměrů, byl by takový postup v rozporu se zásadou ne bis in idem.

Žalovaný dále uvedl, že plnou moc ze dne 4.3.2014 podle jejího obsahu vyhodnotil tak, že tato se vztahovala pouze na úkony činěné v rámci daňové kontroly a ty úkony, které s daňovou kontrolou přímo souvisely, včetně případné žaloby ve správním soudnictví. Plná moc však podle žalovaného nebyla udělena pro celé doměřovací řízení. Proto bylo doručení platebních výměrů do datové schránky žalobce doručením řádným, které vyvolalo účinky předpokládané v § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Pokud jde o plnou moc udělenou žalobcem jeho současnému zástupci, tedy Rambousek a partner a.s., ta sice opravňovala zmíněného zástupce činit úkony i v odvolacím řízení, ale byla účinná až od 25.5.2014. Byť žalovaný uznává, že správce daně měl úkony související s daňovou kontrolou po jejím ukončení projednávat se zástupcem žalobce, neznamená to, že předmětné platební výměry byly žalobci doručovány nesprávně.

K namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí se žalovaný vyjádřil v tom smyslu, že s právním názorem, na jehož základě nebyl žalobci přiznán nárok na odpočet DPH, byl žalobce seznámen již písemností ze dne 20.8.2015, čímž bylo učiněno zadost požadavku obsaženému v § 115 odst. 2 daňového řádu. Důvody vedoucí k neuznání nároku jsou pak podrobně a srozumitelně obsaženy v odůvodnění napadených rozhodnutí. V této souvislosti žalovaný výslovně zmínil neprokázání dodání zboží s místem plnění v tuzemsku u transakcí spojených s prodejem MEŘO společnosti TOMINA OIL s.r.o., neunesení důkazního břemena u přijatých zdanitelných plnění za zdaňovací období leden – duben 2010 deklarovaných v evidenci vedené podle § 100 zákona o DPH, k nimž nebyly doloženy daňové doklady, a především vědomou účast žalobce na transakcích zasažených daňovým podvodem. Není tedy pravdou, že by žalovaný dospěl k variabilnímu závěru ohledně důvodů, na jejichž základě nárok na odpočet daně neuznal, ani že by se nezabýval jednotlivými fakturami.

Žalobcem zmiňovaný rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 25.3.2015, č. j. 45 Af 13/2013 – 152, řešil dle žalovaného specifický případ, kdy přepravu zboží z jiného členského státu zajišťoval sám žalobce, jemuž nebyl nárok na odpočet správcem daně přiznán, neboť místo plnění se dle správce daně nenacházelo v tuzemsku. V posuzované věci však přepravu zboží zajišťovala společnost JSS INVESTIČNÍ s.r.o., přičemž v řetězci transakcí před žalobcem figuroval ještě dodavatel OSKAR. Navíc byla otázka toho, kde se nacházelo místo plnění, ve vztahu k nepřiznání nároku na odpočet rozhodující pouze u části posuzovaných zdanitelných plnění. Proto nelze na řešenou věc závěry obsažené ve zmíněném rozhodnutí uplatnit.

Co se týče námitek vznesených žalobcem ve vztahu k hodnocení provedených důkazů, žalovaný vesměs odkázal na napadená rozhodnutí s tím, že zdůraznil, že výpověď Ing. M. byla hodnocena jako výpověď svědka z toho důvodu, že dotýčný byl vyslechnut nikoliv v řízení o předmětném nároku žalobce, ale v daňovém řízení vedeném ohledně dodavatele OSKAR. Žalovaný dále odmítl závěr žalobce, že svědek Č. se v obchodu s MEŘO vůbec neorientoval, přičemž uvedl konkrétní důvody, které podle něj svědčí o opaku. Závěrem konstatoval, že mezinárodním dožádáním nesledoval účelové prodloužení prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, ale usiloval o co nejúplnější zjištění skutkového stavu věci a okolností rozhodných pro správné stanovení DPH.

Z výše uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby krajský soud podanou žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Krajský soud po zjištění, že žaloba proti pravomocným rozhodnutím žalovaného byla podána oprávněnou osobou (§ 65 s.ř.s.) v zákonné lhůtě (§ 72 odst. 1 s.ř.s.) a že je přípustná (§ 68 s.ř.s.), přezkoumal napadená rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 71 odst. 1 písm. d), § 75 odst. 2 věta první s.ř.s.), přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům:

Předně je nutné zdůraznit, že podle § 75 odst. 2 s.ř.s. soud přezkoumává výroky žalobou napadeného rozhodnutí v mezích žalobních bodů. V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu tedy platí dispoziční zásada. Rozsah přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí je ve správním soudnictví vymezen žalobními body, jimiž žalobce konkretizuje svá tvrzení ve vztahu k namítanému porušení zákona. Z tohoto důvodu obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.6.2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54, nebo rozsudek téhož soudu ze dne 18.7.2013, č. j. 9 Afs 35/2012 – 42, oba dostupné na www.nssoud.cz). Uvedení konkrétních žalobních námitek nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání, či snad pouhým odkazem na takové podání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.1.2007, č.j. 8 Afs 55/2005-74, dále i rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 17.2.1995, č.j. 6 A 15/94 39, SP č. 136). Zároveň je třeba dodat, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.7.2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2.7.2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29.5.2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, všechny dostupné na www.nssoud.cz).

Krajský soud se v první řadě zabýval žalobcem tvrzenou nepřezkoumatelností napadených rozhodnutí. Podle § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s. soud zruší napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. Pojem nepřezkoumatelnosti není právním řádem výslovně definován. Je však nepochybné, že aby bylo možné rozhodnutí označit za nepřezkoumatelné, musí trpět takovými vadami, které brání soudu v tom, aby toto rozhodnutí přezkoumal a zhodnotil závěry učiněné správním orgánem. Shora citované ustanovení jako důvody nepřezkoumatelnosti výslovně uvádí nesrozumitelnost a nedostatečné odůvodnění rozhodnutí. O tom, že je rozhodnutí nesrozumitelné, lze hovořit tehdy, pokud z jeho výroku nelze zjistit, jak vlastně ve věci bylo rozhodnuto, případně je takový výrok vnitřně rozporný. Zároveň je rozhodnutí nesrozumitelné i v případě, že není možné rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo má být rozhodnutím vázán (srov. rozsudek NSS ze dne 4.12.2003, sp. zn. 2 Ads 58/2003). Nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí pak spočívá v tom, že správní orgán se v rozhodnutí náležitým způsobem nevypořádá se všemi námitkami účastníků řízení, případně své rozhodnutí odůvodní nedostatečně, nebo neodůvodní vůbec. Zmíněné vady přitom nelze zhojit dodatečně ve vyjádření k žalobě či kasační stížnosti (srov. rozsudky NSS ze dne 19.12.2008, sp. zn. 8 Afs 66/2008, a ze dne 13.10.2004, sp. zn. 3 As 51/2003). Musí se jednat o vady skutkových zjištění, o něž správní orgán opírá své rozhodnutí, nikoliv o dílčí nedostatky odůvodnění rozhodnutí. Za takové vady lze považovat případy, kdy správní orgán opřel stěžejní důvody svého rozhodnutí o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny (viz rozsudek NSS ze dne 4.12.2003, sp. zn. 2 Ads 58/2003). Z odůvodnění rozhodnutí tedy musí být především zřejmé, proč správní orgán posoudil námitky účastníka jako nedůvodné, které skutečnosti využil jako podklad pro své rozhodnutí, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů, případně při ukládání sankce.

Na tomto místě krajský soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivní a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.5.2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13).

K této otázce lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3.4.2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24.4.2014, č. j. 7 Afs 85/2013, který lze

aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů:

„...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námítky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 21.12.2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“

Žalobce považoval napadená rozhodnutí za nepřezkoumatelná z toho důvodu, že správce daně se vůbec nezabýval otázkou, zda byla přeprava zboží, kterého se týkala posuzovaná zdanitelná plnění, do tuzemska prováděna v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně či nikoliv a zda nemohl být žalobce vlastníkem zboží ještě před tím, než bylo umístěno v zahraničním daňovém skladu. Dalším důvodem nepřezkoumatelnosti pak je dle žalobce to, že z napadených rozhodnutí není zřejmé, proč nebyl žalobci nárok na odpočet daně přiznán, zda to bylo proto, že místo zdanitelného plnění se nacházelo mimo území ČR, nebo pro tvrzenou účast žalobce na daňovém podvodu.

Krajský soud předně podotýká, že mu jsou známy závěry obsažené v žalobcem citovaném rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 25.3.2015, č. j. 45 Af 13/2013 – 152. Zároveň však zdůrazňuje, že pro řešení posuzované věci otázka toho, zda byla přeprava zboží do tuzemska prováděna v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně či nikoliv, není rozhodující. Krajský soud se zároveň ztotožňuje s argumentací žalovaného, podle níž nejde závěry citovaného rozhodnutí v posuzované věci aplikovat, neboť se jednalo o skutkově odlišný případ, kdy přepravu zboží z jiného členského státu zajišťoval sám žalobce, zatímco v posuzované věci žalobce nakupoval zboží od dodavatele OSKAR, přičemž jeho přepravu zajišťovala JSS INVESTIČNÍ s.r.o. Krajský soud podotýká, že v praxi často dochází k situaci, kdy správce daně zpochybní údaje o přijatých zdanitelných plněních, která plátce deklaruje ve svém daňovém přiznání a u kterých si uplatňuje nárok na odpočet daně. Plátcí se někdy mylně domnívají, že správce daně je povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Správce daně je přitom povinen „pouze“ prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30.1.2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22.10.2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 8.7.2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, či nález Ústavního soudu ze dne 29.10.2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). Z ustálené judikatury Nejvyššího

správního soudu současně vyplývá, že důkazní břemeno je mezi plátcem a správcem daně rozloženo tak, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm (§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu), aby popsáním způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. rozsudek ze dne 27.1.2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103).

V daném případě se pochybnosti žalovaného týkaly transakcí s MEŘO od dodavatele OSKAR, který byl následně prodán společnosti TOMINA OIL s.r.o., přičemž v průběhu daňové kontroly bylo z odpovědi na dožádání místně příslušného správce daně uvedené společnosti zjištěno, že předmětné zboží bylo přepravováno z Německa do Polska, aniž by fyzicky prošlo přes území ČR. Skutečný pohyb zboží se tak neshodoval s údaji deklarovanými v daňových dokladech předložených žalobcem. Za této situace bylo na žalobci, aby prokázal, že předmětné obchodní transakce proběhly v rámci uskutečňování ekonomických činností s místem plnění v tuzemsku ve smyslu § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Vzhledem k tomu, že tak neučinil, neunesl své důkazní břemeno a ohledně zmíněných transakcí nemohl být jeho nárok na odpočet DPH úspěšný.

Jako důvod tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalobce mimo jiné uvedl, že není zřejmé, zda mu nárok na odpočet daně nebyl přiznán z důvodu, že místo zdanitelného plnění se nenachází v tuzemsku, nebo z důvodu jeho účasti na daňovém podvodu. Krajský soud si dovoluje odkázat na odůvodnění napadených rozhodnutí, konkrétně na body 240 až 254. Ve zmíněných pasážích žalovaný konkrétně uvádí důvody, pro které nárok žalobci nebyl přiznán, přičemž současně konkretizuje i to, kterých transakcí se jednotlivé důvody týkají. Pokud jde o dodávky MEŘO přeprodávané společnosti TOMINA OIL s.r.o., jak již bylo uvedeno výše, žalobce u těchto dodávek neprokázal, že by se místo plnění při uskutečňování předmětných obchodních transakcí nacházelo v tuzemsku a nesplnil tak jednu ze základních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně. U zdanitelných plnění za zdaňovací období leden a duben 2010 deklarovaných v evidenci vedené podle § 100 zákona o DPH pak nebyl žalobci nárok na odpočet daně přiznán proto, že žalobce nesplnil podmínky dané ustanovením § 73 odst. 1 zákona o DPH, neboť neprokázal svůj nárok předložením daňového dokladu vystaveného plátcem. V neposlední řadě je pak z napadených rozhodnutí zřejmá i skutečnost, že u všech ostatních posuzovaných zdanitelných plnění byla důvodem k nepřiznání požadovaného nároku vědomá účast žalobce na daňovém podvodu (k této se krajský soud samostatně vyjadřuje níže). Námitka nepřezkoumatelnosti tedy nemůže ani z tohoto pohledu obstát, neboť napadené rozhodnutí je srozumitelné, žalovaný své závěry, které jej vedly k nepřiznání nároku žalobci, patřičným způsobem zdůvodnil a tyto jsou z odůvodnění rozhodnutí jednoznačně seznatelné.

Žalobce dále namítal, že s ním nebyla řádně projednána zpráva o daňové kontrole, neboť k tomuto projednání došlo až po skončení prekluzivní lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu. Provedená daňová kontrola tak podle žalobce nebyla řádně ukončena.

Podle § 88 odst. 2 daňového řádu správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Dle odst. 3 cit. ustanovení na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění. Dle odst. 5 cit. ustanovení pak platí, že odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo 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.

Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že žalobce byl s výsledkem kontrolního zjištění seznámen dne 5.2.2014, přičemž mu k jeho žádosti byla stanovena lhůta, v níž se mohl k tomuto výsledku vyjádřit, a to do 14.2.2014. Dne 17.2.2014 pak žalovaný požádal o prodloužení lhůty k vyjádření. Jeho žádost správce daně zamítl. Přípisem, který byl správci daně doručen teprve dne 4.3.2014, tedy po stanovené lhůtě, žalobce navrhl doplnění výsledků kontrolního zjištění. Současně předložil plnou moc pro svého nového zmocněnce. Správce daně žalobci navrhl postupně tři termíny k projednání zprávy (28.2.2014, 5.3.2014 a 7.3.2014), žalobce se však z různých důvodů ani jednou nedostavil. Správce daně proto dne 10.3.2014 zaslal žalobci zprávu o daňové kontrole do datové schránky (k jejímu doručení došlo dne 14.3.2014), neboť dospěl k závěru, že se správce daně projednání zprávy vyhýbá. Tento závěr následně korigoval žalovaný, který nařídil správci daně projednání zprávy se žalobcem. Správce daně poté postupně navrhl šest termínů, z nichž se však žalobce vždy omluvil. Krajský soud na tomto místě považuje za důležité zmínit, že žalobce se k projednání zprávy nedostavil ani dne 18.11.2014, tedy v termínu, který původně správci daně sám navrhoval. Správce daně zároveň zjistil, že daňová konference, které se měl zástupce žalobce účastnit dne 4.11.2014, v důsledku čehož se dle své omluvy nemohl dostavit k navrženému projednání zprávy, se ve skutečnosti konala až ve dnech 11. – 12.11.2014. Žalobce se v podané žalobě sice bránil tím, že se jeho zástupce v kalendáři přehlédl o týden, nicméně v kontextu toho, že se nedostavil k žádnému z dalších navržených termínů projednání, dospěl krajský soud zcela ve shodě s žalovaným k jednoznačnému závěru, že ze strany žalobce se jednalo o obstrukční taktiku, jejímž cílem bylo vyhnout se projednání předmětné zprávy.

Krajský soud dále uzavřel, že žalovaný nepochybil, jestliže nařídil správci daně dodatečné projednání zprávy v rámci řízení o odvolání proti vydaným platebním výměřům, aniž by tyto výměry zrušil. Krajský soud v první řadě ve shodě s žalovaným poukazuje na ustanovení § 88 odst. 3 daňového řádu, z něhož vyplývá, že ve správcem stanovené lhůtě se daňový subjekt sice může vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění, popřípadě navrhnout jeho doplnění, ovšem pokud správce daně na základě vyjádření daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění neučiní v tomto výsledku změnu, v rámci projednání zprávy o daňové kontrole již nelze navrhopvat jeho další doplnění. To v praxi znamená, že daňový subjekt má možnost i po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění dosáhnout změny tohoto zjištění tím, že navrhne doplnění dokazování, nicméně pokud i po jeho vyjádření správce daně na svém původním zjištění setrvá, zmíněnou možnost fakticky ztrácí. Jedná se o prvek koncentrace, který nepřipouští další vyjádření a návrhy na doplnění dokazování, pokud ty dříve uplatněné nevedly ke změně výsledku kontrolního zjištění (srov. Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M., Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, str. 482). Z uvedeného vyplývá, že za situace, kdy

se daňovému subjektu nepodaří dosáhnout změny ve výsledku kontrolního zjištění na základě vyjádření podle § 88 odst. 3 daňového řádu, je závěrečné projednání zprávy o daňové kontrole pouze jakýmsi formálním ukončením procesu daňové kontroly, v jehož rámci je sice správce daně povinen sepsat úřední záznam obsahující jeho stanovisko k tvrzením, návrhům a výhradám daňového subjektu, pokud jsou uplatněny, nicméně daňový subjekt již v této fázi nemá reálnou možnost rozhodnutí správce daně ovlivnit. V dané souvislosti je důležitá také ta skutečnost, že byť nakonec správce daně před vydáním předmětných platebních příkazů zprávu o daňové kontrole se žalobcem skutečně neprojednal, žalobce měl reálnou možnost se k výsledkům kontrolního zjištění vyjádřit a také tak učinil v návrhu na doplnění výsledku kontrolního zjištění, který byl správci daně doručen dne 4.3.2014. Ačkoliv žalobce své vyjádření zaslal správci daně až po skončení lhůty, kterou mu správce daně k vyjádření stanovil, správce daně se přesto připomínkami žalobce k výsledku kontrolního zjištění zabýval a vypořádal se s nimi ve sdělení o ukončení daňové kontroly ze dne 10.3.2014, které bylo téhož dne zasláno do datové schránky zástupce žalobce spolu se zprávou o daňové kontrole.

Žalobce odkázal v souvislosti s dodatečným projednáním zprávy o daňové kontrole v rámci odvolacího řízení na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.9.2012, č. j. 7 Afs 20/2012 – 41. Z citovaného rozhodnutí plyne, že pochybí-li správce daně a zprávu o daňové kontrole s daňovým subjektem zákonným způsobem neprojedná, nemůže to bez dalšího znamenat konec daňového řízení a jakési kontumační vítězství daňového subjektu pro nenapravitelnou nezákonnost, nýbrž je třeba tuto vadu řízení odstranit tak, aby měl daňový subjekt i poté reálnou možnost uplatnit své návrhy a argumenty ve dvou instancích. Neprojednání zprávy o daňové kontrole nelze „dohánět“ v odvolacím řízení v úzkém slova smyslu přímo odvolacím orgánem. Docházelo by totiž k tomu, že rozsáhlé sporné skutečnosti a právní argumentace daňového subjektu, kterou by jinak uplatnil již při projednání zprávy o daňové kontrole správcem daně, by byla řešena pouze v jediné instanci přímo odvolacím orgánem.

Krajský soud předně dává za pravdu žalovanému v tom, že citované rozhodnutí reflektuje ještě právní úpravu obsaženou v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který byl s účinností od 1.1.2011 zrušen aktuálním daňovým řádem. Dle § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků měl přitom daňový subjekt, u něhož byla prováděna daňová kontrola, právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. Z toho je zřejmé, že předchozí právní úprava neznala institut vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění a možnost uplatnit připomínky a případné návrhy na doplnění dokazování ponechávala právě až na samotné projednání zprávy o daňové kontrole. Z výše uvedených závěrů citovaného rozhodnutí lze v první řadě a contrario dovodit, že není vyloučeno, aby v případě, kdy v důsledku pochybení správce daně nedošlo k řádnému projednání zprávy o daňové kontrole s daňovým subjektem, byla tato nesporná vada řízení odstraněna v rámci řízení odvolacího, nicméně musí tak případně učinit nikoliv odvolací orgán, nýbrž správce daně, který ve věci rozhodoval v prvním stupni. Musí být přitom zaručena dvojinstančnost řízení, tedy jinými slovy daňovému subjektu musí být dána možnost, aby sporné skutečnosti a jeho právní argumentace mohly být případně přezkoumány odvolacím orgánem. V této souvislosti krajský soud odkazuje též na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.4.2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, podle něhož doplnění řízení ani dokazování provedené v rámci odvolacího řízení nelze považovat za nepřipustné, a to ani s ohledem na zásadu

dvojinstančnosti. Tato zásada znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních (instancích) a že tedy řízení a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu, nikoliv že každý závěr musí být vysloven jednou instancí a vždy prověřen a akceptován instancí vyšší. Dvojinstančnost totiž zajišťuje nejen dvojí posouzení věci, ale je také cestou k nápravě a odstranění vad, které se vyskytly v řízení před prvostupňovým orgánem. Současně platí, že je to také daňový subjekt, jehož aktivita a předložené doklady určují, jakým způsobem bude daň stanovena. Řízení před odvolacím orgánem je pak řízením jen odstraňujícím vady, jichž se správce daně prvního stupně dopustil (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2.2.2006, č. j. 2 Afs 111/2005 - 74, zveřejněn pod č. 1302/07 Sb. NSS).

Způsob, jakým v posuzované věci postupoval žalovaný poté, kdy seznal, že správce daně původně nesprávně vyhodnotil, že žalobce se vyhýbá projednání zprávy, tedy že nařídil správci daně, aby s žalobcem zprávu projednal, přičemž však vydané platební výměry nezrušil, se dle názoru krajského soudu nepříčí shora naznačeným závěrům Nejvyššího správního soudu. Žalobci totiž možnost přezkumu jeho námitek a právní argumentace odvolacím orgánem fakticky upřena nebyla. Žalobce se prokazatelně k výsledkům kontrolního zjištění vyjádřil, jeho námitkami se správce daně zabýval a shledal je jako neopodstatněné. Za této situace nejenže by postrádalo smysl, aby žalovaný předmětné platební výměry rušil, když dodatečné projednání zprávy o daňové kontrole se žalobcem už na jejich obsah s ohledem na ust. § 88 odst. 3 daňového řádu nemohlo mít vliv, ale ve světle závěrů obsažených v již citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14.4.2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, by tak ani učinit nemohl, neboť rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.

Kromě již uvedeného rozhodně není bez významu, že žalobce prostřednictvím svého zástupce pokračoval ve svém obstrukčním jednání i poté, kdy mu byla v rámci odvolacího řízení opětovně dána možnost zprávu o daňové kontrole projednat. Z termínů navržených správcem daně k projednání se opakovaně omlouval (přičemž přinejmenším v jednom případě bylo prokázáno, že jeho omluva nebyla důvodná) a k projednání se nedostavil ani v termínu, který původně sám správci daně navrhl. Správci daně za takové situace nelze vytknout, že jednání žalobce posoudil jako vyhýbání se projednání zprávy a že ve smyslu § 88 odst. 5 daňového řádu tuto zprávu doručil zástupci žalobce. Krajský soud má tedy za to, že žalobce postupem žalovaného, respektive ještě dříve správce daně, nebyl zkrácen na svém právu vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění a podrobit závěry prvostupňového orgánu přezkumu orgánem odvolacím.

S předchozí námitkou žalobce poměrně úzce souvisel i další žalobní bod, podle něhož správce daně účelově znemožnil žalobci projednání zprávy o daňové kontrole, aby mohl vydat rozhodnutí ve věci a prodloužit si tím lhůtu pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Krajský soud k tomuto uvádí, že je to právě již zmíněné obstrukční jednání ze strany žalobce, potažmo jeho zástupce v souvislosti s (ne)projednáním zprávy o daňové kontrole, které nasvědčuje tomu, že to byl naopak žalobce, kdo se cíleně snažil vyhnout projednání zprávy a docílit tak toho, aby správce daně nestihl v prekluzivní lhůtě o jeho

nároku na odpočet daně rozhodnout. Krajský soud připouští, že jestliže správce daně původně neměl dostatek podkladů pro závěr, že se žalobce úmyslně vyhýbá projednání zprávy, a přesto jej učinil a předmětnou zprávu zaslal žalobci, nepostupoval správně a proces daňové kontroly nebyl formálně ukončen. Tato vada řízení však byla následně v odvolacím řízení správcem daně odstraněna a v žádném případě nemohla zapříčinit nezákonnost vydaných platebních výměrů, neboť, jak již krajský soud konstatoval výše, žalobce postupem správce daně nebyl na svých právech zkrácen, když řádné projednání zprávy by na rozhodnutí správce daně již nemohlo mít žádný vliv. Proto krajský soud ani tuto námitku žalobce neshledal důvodnou.

Jako účelové ze strany žalovaného označil žalobce i prodloužení prekluzivní lhůty pro stanovení daně z důvodu podané žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Podle citovaného ustanovení totiž lhůta pro stanovení daně neběží ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci. Žalovaný se k této námitce vyjádřil tak, že se uvedeným postupem pouze snažil co nejúplněji objasnit skutkový stav věci. Důvody, proč se žalovaný rozhodl předmětné žádosti podat, jakož i otázky, které byly předmětem podaných žádostí, jsou podrobně rozvedeny v bodech 158 napadených rozhodnutí, na které krajský soud pro zjednodušení v plném rozsahu odkazuje a podotýká, že zmíněný postup nejenže byl plně v kompetenci žalovaného, ale podle názoru krajského soudu byl vzhledem k okolnostem případu zcela namístě, neboť jednotliví dodavatelé MEŘO i řepkového oleje pocházeli z Německa a Polska a bylo zcela legitimní snahou žalovaného ozřejmit rozhodné skutečnosti týkající se jednotlivých posuzovaných dodávek zboží. Výměna informací mezi orgány daňové správy jednotlivých členských států Evropské unie je standardní proces, který je upraven zákonem č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů. V tomto zákoně jsou mimo jiné stanoveny závazné lhůty, ve kterých musí dotčené orgány k žádosti, která splňuje veškeré zákonné náležitosti, požadované informace poskytnout. Pokud žalobce namítá, že se ze strany žalovaného jednalo pouze o účelový postup, pak by musel též zdůvodnit, proč k takovému závěru dospěl a v čem konkrétně spatřuje pochybení, potažmo překročení kompetencí ze strany žalovaného, když přeshraniční aspekt posuzované věci je zcela zřejmý. Jestliže žalobce předmětnou námitku vznesl toliko v obecné rovině, nemůže ji krajský soud bez dalšího akceptovat.

Prekluzivní tříletá lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu počala dle § 148 odst. 3 daňového řádu opětovně běžet ode dne, kdy došlo k zahájení daňové kontroly, tedy od 6.4.2011, měla tedy skončit ke dni 6.4.2014. Dodatečné platební výměry, kterými byla žalobci doměřena DPH za rozhodné období, byly vydány dne 17.3.2014 a téhož dne žalobci i oznámeny, stalo se tak v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně. Z toho důvodu došlo k prodloužení této lhůty do 6.4.2015. Dne 10.10.2014 žalovaný odeslal žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní, čímž došlo ke stavění běhu prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, a to až do 19.6.2015, kdy byla žalovanému doručena poslední odpověď polské daňové správy týkající se společnosti Kamex. Lhůta tedy neběžela celkem po dobu 253 dnů, opět začala běžet dne 20.6.2015. Ode dne, kdy došlo ke stavění lhůty (10.10.2014), do dne, kdy měla lhůta původně uplynout (6.4.2015), uplynulo celkem 179 dní. Lhůta pro stanovení daně tedy uplynula teprve dne 15.12.2015 (po uplynutí 179 dnů ode dne 20.6.2015). Napadená rozhodnutí přitom nabyla právní moci dne 5.10.2015. Žalobci tak byla stanovena daň prokazatelně před uplynutím zákonné prekluzivní lhůty.

Pro posouzení žalobcem vznesené námitky neúčinnosti doručení dodatečných platebních výměrů je rozhodující to, zda žalovaný vyhodnotil správně rozsah plné moci ze dne 4.3.2014 udělené žalobcem jeho zástupci, když tuto posoudil tak, že se vztahuje pouze na úkony činěné v rámci daňové kontroly a úkony s daňovou kontrolou související včetně případného podání žaloby ve správním soudnictví, nikoliv však na celé doměřovací řízení. Krajský soud poukazuje na skutečnost, že ze systematického zařazení institutu daňové kontroly v části druhé, hlavě VI., dílu druhém daňového řádu jednoznačně vyplývá, že daňová kontrola je pouze postupem při správě daní. Je tedy uceleným, zákonem upraveným procesem, jehož výsledkem není vydání rozhodnutí. Je ukončena podpisem zprávy o daňové kontrole a shrnuje výsledky kontrolního zjištění včetně hodnocení důkazů provedených v jejím průběhu (§ 88 daňového řádu). Hodnotící závěry, jež jsou výsledkem daňové kontroly, mohou být podkladem pro vydání rozhodnutí o daňové povinnosti. Daňová kontrola je tedy postupem kontrolním, jímž je ve vymezeném rozsahu prověřován předmět kontroly, tj. daňová povinnost daňového subjektu vážící se ke konkrétnímu zdaňovacímu období nebo ke konkrétní jednorázové dani. Daňová kontrola je tedy svým obsahem shromažďováním, prováděním a hodnocením důkazních prostředků (srov. Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M., Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, str. 449). Oproti tomu doměřovací řízení je upraveno v části třetí, hlavě IV., dílu druhém daňového řádu. Jedná se o řízení, jehož předmětem je doměření daně, tedy dodatečné stanovení daňové povinnosti, a to ať už na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování daňového subjektu, nebo z moci úřední. Podle § 143 odst. 3 věty první daňového řádu přitom k doměření daně z moci úřední může dojít pouze na základě výsledků daňové kontroly.

Ze shora uvedeného vyplývá, že daňová kontrola není samostatným řízením, ale ani úkonem správce daně. Lze ji vnímat jako ucelený soubor dílčích úkonů správce daně tvořících samostatný celek, tedy jinými slovy jako postup správce daně v rámci konkrétního probíhajícího daňového řízení. Přitom je zřejmé, že cílem daňové kontroly není vydání rozhodnutí, nýbrž pouze příprava podkladů pro daňové řízení, nejčastěji řízení doměřovací, v jehož rámci teprve může dojít k vydání rozhodnutí o stanovení daně. V posuzované věci přitom plná moc ze dne 4.3.2014 opravňovala zástupce žalobce k tomu, aby žalobce „zastupoval při daňové kontrole daně z přidané hodnoty, a s tím souvisejících všech úkonů. Dále je oprávněn na základě této plné moci podávat žaloby ke správnímu soudu a činit veškeré úkony s tím související. Jedná se o namátkový výčet úkonů, které smí provádět, nikoli o úplný výčet úkonů.“ S ohledem na odlišnou povahu institutů daňové kontroly a doměřovacího řízení není pochyb o tom, že takto udělená plná moc se vztahovala toliko na úkony související s daňovou kontrolou, nikoliv však již na průběh následného doměřovacího řízení. Dodatečné platební výměry, byť vycházely ze skutečností zjištěných provedenou daňovou kontrolou, pak byly výsledkem doměřovacího řízení, v jehož rámci byly také vydány. Správce daně tak postupoval zcela správně, když tyto platební výměry doručoval přímo žalobci a nikoliv jeho zástupci, neboť žalobce v okamžiku vydání zmíněných výměrů v doměřovacím řízení zastoupen nebyl.

Pouze na okraj pak krajský soud dodává, že i v případě, kdy by žalovaný, respektive správce daně vyložili obsah předmětné plné moci nesprávně, pak by taková skutečnost nutně nezakládala nezákonnost napadených rozhodnutí, neboť jak bylo judikováno Nejvyšším správním soudem, je-li rozhodnutí správního orgánu I. stupně doručeno žalobci namísto jeho

právnímu zástupci, jedná se sice o vadu řízení, nicméně žalobní námitka v tomto ohledu uplatněná není důvodná, pokud tato vada řízení neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí o odvolání (srov. rozsudek ze dne 4.6.2003, č. j. 6 A 12/2001 – 51, publ. pod č. 23/2003 Sb. NSS). Vzhledem k tomu, že žalobce po doručení dodatečných platebních výměrů podal v zákonem stanovené lhůtě proti těmto výměrům odvolání, je zřejmé, že se s jejich obsahem fakticky musel seznámit a že tedy případné pochybení správce daně při jejich doručování (ke kterému však podle názoru krajského soudu nedošlo) nemohlo založit tak závažný zásah do práv žalobce, který by vedl k nezákonnosti napadených rozhodnutí.

Pokud jde o žalobcem tvrzená pochybení, jichž se měl žalovaný dopustit v rámci hodnocení některých provedených důkazů, krajský soud se nejprve zabýval tím, zda mohla být výpověď M., jednatele žalobce, v řízení posouzena jako výpověď svědka, když dle žalobcem zmiňovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26.1.2011, č. j. 5 Afs 6/2010-101, platí, že výpověď fyzické osoby o záležitostech týkajících se obchodní společnosti, jejíž je taková osoba statutárním orgánem, nemůže být v daňovém řízení hodnocena jako výpověď svědka. Krajský soud je ve shodě s žalobcem toho názoru, že pokud by k výsledku M. došlo v rámci posuzovaného daňového řízení, pak by takový výsledek musel mít charakter výsledku účastníka řízení, nikoliv výsledku svědka. Zároveň je však třeba přisvědčit argumentaci obsažené ve vyjádření žalovaného k podané žalobě, neboť v daném případě byla skutečně výpověď M. provedena v rámci daňového řízení týkajícího se jiného daňového subjektu, konkrétně dodavatele OSKAR, přičemž nic nebránilo tomu, aby M. v takovém řízení vypovídal jako svědek a aby jeho výpověď byla jako důkaz použita i v posuzované věci.

Žalobce rovněž nesouhlasil s hodnocením výpovědi svědka B.Č. týkající se transakcí spojených s odběratelem žalobce TOMINA OIL s.r.o. Uvedl, že za situace, kdy svědek nebyl schopen odpovědět na dotaz jeho zástupce, zda rozumí rozdíl mezi ekonomickým vlastnictvím z hlediska DPH a soukromoprávním vlastnictvím, se závěr žalovaného, že se svědek v problematice obchodování s MEŘO a souvisejícími daňovými otázkami zcela orientuje, jeví jako čistě účelový. K tomuto krajský soud podotýká, že posouzení relevance a vypovídací hodnoty svědecké výpovědi je věcí volného hodnocení ze strany správce daně. Ten musí samozřejmě řádně odůvodnit, co vzal z provedené výpovědi za prokázané a jaké závěry na základě toho učinil. V tomto směru krajský soud jistý deficit v odůvodnění napadených rozhodnutí spatřuje, neboť žalovaný sice v bodě 175 uvádí, že se dle jeho názoru svědek evidentně v problematice obchodování s MEŘO v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně mezi členskými státy Evropského společenství orientuje a používá přesně pojmy, nicméně není zřejmé, na základě jaké úvahy k tomuto závěru dospěl. V tomto ohledu je tedy na závěry učiněné žalovaným při hodnocení výpovědi svědka Č. nutné pohlížet jako na nepřezkoumatelné. Ze strany žalovaného se jedná o procedurální pochybení, které však nepředstavuje v posuzované věci podstatnou vadu, jež by mohla mít vliv na zákonnost napadených rozhodnutí. O takovou vadu se totiž nemůže jednat v případě, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdy by k vadě řízení vůbec nedošlo (srov. např. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4.6.2003, č. j. 6 A 12/2001-51, či rozsudek téhož soudu ze dne 26.10.2009, č. j. 8 Afs 46/2009-46). Mezi namítanou nezákonností a důsledky případného vyhovění žalobě (a tedy zrušením napadeného správního rozhodnutí) musí navíc existovat určitý vztah proporcionality (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.5.2004, č.j. 7A 85/2001-43).

V posuzované věci žalobce sice na shora zmíněnou procesní vadu poukázal, nicméně nenabídl jakékoliv argumenty, které by měly vést k závěru, že namítané pochybení ovlivnilo zákonnost napadených rozhodnutí. Navíc, i pokud by krajský soud vyšel z předpokladu, že se svědek Č. ne zcela orientoval v problematice obchodování s MEŘO v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, nelze bez dalšího zpochybnit veškeré skutečnosti, které z jeho výpovědi vyplynuly, neboť jde o osobu, která v rozhodném období vykonávala ve společnosti TOMINA OIL s.r.o. funkci manažera a zařizovala tak veškeré obchodní záležitosti zmíněného odběratele žalobce. Vzhledem k tomu, že v rozhodném období byl předmětem činnosti společnosti nákup a prodej minerálních olejů včetně MEŘO, pak svědek Č. musel mít alespoň základní povědomí nejen o průběhu jednotlivých obchodních transakcí (mimo jiné i o tom, jakým způsobem probíhala přeprava zboží, kde se nacházelo místo nakládky a vykládky, apod.), ale i o podmínkách režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a dalších souvisejících daňových otázkách. Na tomto faktu nic nemění skutečnost, že svědek nedokázal adekvátně zareagovat na dotaz zástupce žalobce a vysvětlit rozdíl mezi ekonomickým vlastnictvím z pohledu DPH a vlastnictvím soukromoprávním. Navíc je třeba připomenout, že uvedená svědecká výpověď nebyla jediným důkazem, na kterém žalovaný vystavěl svůj závěr o tom, že žalobce u dodávek MEŘO pocházejících od dodavatele OSKAR a následně přeprodaných odběrateli TOMINA OIL s.r.o. neprokázal naplnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH ve smyslu § 2 odst. 1 písm. a) ve spojení s § 7 odst. 1 a 2 zákona o DPH, když vycházel i ze zprávy o daňové kontrole týkající se společnosti TOMINA OIL s. r. o., kterou mu zaslal místně příslušný správce daně zmíněné společnosti v odpovědi na dožádání ze dne 16.10.2013. Krajský soud tedy uzavřel, že ačkoliv k procesnímu pochybení žalovaného při hodnocení svědecké výpovědi B. Č. došlo, nejednalo se o vadu podstatnou, která by měla vliv na zákonnost napadených rozhodnutí. Námitka žalobce je tedy namístě, sama o sobě však nemůže zakládat důvod pro zrušení napadených rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s.ř.s.

Žalobní námitku, podle níž žalovaný v bodě 295 napadených rozhodnutí slučuje institut seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a institut projednání zprávy o daňové kontrole, pak považuje krajský soud za zcela účelovou. Ve zmíněném bodě 295 napadených rozhodnutí žalovaný pouze vysvětluje rozdíl mezi úpravou projednání zprávy o daňové kontrole podle zákona o správě daní a poplatků a novou úpravou obsaženou v daňovém řádu, přičemž zmiňovaná pasáž je dle názoru krajského soudu přehledná, srozumitelná, obsahuje citaci příslušných zákonných ustanovení a vyplývá z ní pouze jediný možný, již jednou v tomto rozsudku uvedený závěr, že žalobce poté, kdy na základě jeho vyjádření a návrhu na doplnění výsledku kontrolního zjištění nedošlo ke změně tohoto výsledku, již neměl možnost v rámci projednání zprávy o daňové kontrole výsledek kontrolního zjištění zvrátit. Jestliže žalobce z citovaného bodu 295 napadených rozhodnutí dovozuje něco jiného, pak krajskému soudu není zřejmé, jak k takovému závěru dospěl, a vzhledem k tomu, že zmíněná námitka nebyla v žalobě podrobněji odůvodněna (odkaz na nález Ústavního soudu ze dne 27.8.2001, sp. zn. IV. 121/01 nemůže obstát, neboť tento se vztahuje k již neúčinné právní úpravě), nemůže jí přisvědčit, stejně jako ničím nepodloženému spekulativnímu tvrzení žalobce, že se žalovaný neorientuje v obchodech s řepkovým olejem.

Všechny shora nastíněné úvahy vedou krajský soud k závěru, že jak dodatečné platební výměry vydané správcem daně, tak napadená rozhodnutí byly vydány v rámci řízení, jež bylo vedeno v souladu se zákonem a v němž nedošlo k porušení práv žalobce. Zmíněná rozhodnutím netrpí ani po formální, ani po obsahové stránce žádnými podstatnými vadami,

kteř by zakládaly důvod pro jejich zrušení, přičemž krajský soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného i správce daně, že žalobce podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH nesplnil. Krajský soud proto podanou žalobu jako nedůvodnou zamítl (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému soud náhradu nákladů nepřiznal, neboť mu dle obsahu soudního spisu žádné takové náklady, které by převyšovaly běžný rozsah jeho úřední činnosti, nevznikly.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Pardubicích dne 6. prosince 2016

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Kateřina Vrabcová