



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 Filiščínská 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 rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 2. 2016, č. j. 8301/16/5300-21443-706986,**

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í:

Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 25. 3. 2015, č. j. 439352/15/2804-50523-608583. Jednalo se o platební výměr na daň z přidané hodnoty, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2011.

Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplynulo, že žalobce se zabývá obchodováním s methylesterem řepkového oleje (dále jen „MEŘO“) a řepkovým olejem, které pochází z jiných členských států Evropské unie. Obchodní transakce probíhají ve formě řetězových dodávek, kdy dochází k fakturačnímu pře prodeji zboží mezi několika korporacemi, který je spojen s jedním pohybem zboží. Žalobce funguje jako jeden z tuzemských pře prodejců zmíněných komodit. Předmětný platební výměr byl vydán na podkladě daňové kontroly zahájené dne 15. 5. 2012. Žalobci na základě uvedené daňové kontroly nebyl přiznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) z přijatých daňových dokladů na nákup

komodit od dodavatelů ESCELANTE s.r.o., v likvidaci, a RB MONT s.r.o., a to z toho důvodu, že žalobce neprokázal splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně uvedených v § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), tedy zejména to, že přijal zdanitelná plnění v jím uváděném rozsahu a od jím deklarovaného dodavatele. Dne 17. 3. 2015 byla s žalobcem projednána zpráva o daňové kontrole, kterou však žalobce odmítl podepsat s tím, že zpráva je nejasná a nepřezkoumatelná, neobsahuje řádné hodnocení důkazů a správce daně v ní nedostatečným způsobem osvětlil své závěry o skutečnostech, které mají vyvracet tvrzení žalobce učiněná v průběhu vyměřovacího řízení. O průběhu zmíněného projednání zprávy o daňové kontrole byl žalovaným pořízen protokol, který žalobce podepsal.

Žalovaný se v napadeném rozhodnutí postupně vypořádal s jednotlivými odvolacími námitkami žalobce. Za klíčovou považoval otázku, zda žalobce splnil hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění a zda správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, podle něhož byl povinen prokázat skutečnosti, které vyvracejí tvrzení žalobce. Žalovaný poukázal na to, že v daňovém řízení tíží každý daňový subjekt jak břemeno tvrzení, tedy povinnost daň sám přiznat, tak břemeno důkazní ohledně skutečností uváděných daňovým subjektem v souvislosti s přiznanou daní. Správce daně nese v rámci vyměřovacího řízení důkazní břemeno toliko v tom smyslu, že je případně povinen prokázat vážné a důvodné pochybnosti o tvrzení daňového subjektu, pokud existují. V posuzované věci přitom správci daně vznikly pochybnosti již tím, že žalobce dle vyjádření svého jednatele nakupoval zboží ve skladech nacházejících se mimo území ČR, přičemž ani místo plnění se u těchto obchodních transakcí nenacházelo v tuzemsku. Správce daně přitom měl ze své činnosti poznatky o tom, že žalobcem nakupované zboží často vůbec fyzicky neprocházelo přes české území.

Žalovaný poukázal na to, že žalobce k prokázání svých tvrzení předložil základní povinné daňové evidence a daňové doklady, z nichž dovozoval svůj nárok na odpočet daně. Správce daně však tyto důkazy vzhledem k výše uvedeným pochybnostem nepovažoval za dostatečné pro rozhodnutí o nároku na odpočet daně a vyzval žalobce, aby prokázal další skutečnosti související s uskutečněnými zdanitelnými plněními, zejména pak okolnosti, za nichž bylo nakoupené zboží přepravováno, a to za účelem určení přesného místa plnění těchto transakcí a identifikace jejich dodavatele. Žalovaný akcentoval fakt, že zatímco u ostatních transakcí, ohledně kterých probíhala daňová kontrola, žalobce vedle povinných evidencí a daňových dokladů doložil i další související doklady prokazující jejich průběh, u dodávek od společností ESCELANTE s.r.o., v likvidaci, a RB MONT s.r.o., se tak nestalo, a to i přesto, že k prokázání dodání zboží s místem plnění v tuzemsku v deklarovaném rozsahu a deklarovanými dodavateli byl žalovaným v průběhu daňové kontroly několikrát vyzván. Žalovaný považoval za neprůkaznou žalobcem předloženou evidenci DPH, v níž byly jednotlivé daňové doklady označeny interními čísly žalobce, jež se ovšem neshodovala s čísly uvedenými přímo na předmětných dokladech, navíc zde uvedené údaje nesouhlasily ani s podaným daňovým přiznáním. Předložené daňové doklady navíc neobsahovaly údaje o přepravě zboží, ačkoliv tomu tak mělo na základě rozhodnutí správce daně být. Z daňových dokladů dodavatele ESCELANTE s.r.o., v likvidaci, nebylo možno zjistit místo nakládky a vykládky zboží ani jinou specifikaci jednotlivých dodávek, ačkoliv v dokladech jiných dodavatelů tyto údaje nechyběly. Zmíněné doklady navíc neprokazovaly převzetí zboží žalobcem od deklarovaného dodavatele. Pokud jde o doklady od dodavatele RB MONT s.r.o., pak k těmto byly přiloženy rovněž dodací listy, nicméně údaje v dokladech a dodacích listech

se lišily, neboť zatímco v daňových dokladech byla jako konečný příjemce zboží uvedena společnost Oleochem, a.s., v dodacích listech to byl žalobce. Žalovaný rovněž zdůraznil, že žalobce na dodacích listech nepotvrdil převzetí zboží a že tyto dodací listy odkazují na dodací nákladní listy, které však žalobce v rámci daňové kontroly nedoložil. Žalovaný dospěl k závěru, že na základě uvedených dokladů nebylo dostatečně prokázáno faktické uskutečnění zdanitelného plnění mezi deklarovanými dodavateli a odběrateli s místem plnění v tuzemsku. Tuto skutečnost dovozoval žalovaný i z výsledků dožádání provedeného u příslušného správce daně dodavatele ESCELANTE s.r.o., v likvidaci, z něhož vyplynuly nesrovnalosti v objemu zboží pořízeného dodavatelem ESCELANTE s.r.o., v likvidaci, v Rakousku, které mělo být následně předmětem obchodní transakce se žalobcem. Dožádání příslušným správcem daně dodavatele RB MONT s.r.o. nebylo možné vyhovět, neboť zmíněný dodavatel je dlouhodobě nekontaktní, nicméně z daňového přiznání za 4. čtvrtletí roku 2011 bylo zjištěno, že RB MONT s.r.o. vykazuje nižší uskutečněná zdanitelná plnění než přijatá zdanitelná plnění, z nichž žalobce uplatňuje nárok na odpočet daně. I toto zjištění tak založilo důvodnou pochybnost žalovaného o tom, zda je tvrzení žalobce ohledně uskutečněných zdanitelných plnění pravdivé.

Pokud jde o výpověď M.L., jednatele dodavatele ESCELANTE s.r.o., v likvidaci, tuto žalovaný zhodnotil jako velmi obecnou, neboť svědek sice poměrně podrobně popsal systém, jakým probíhaly jednotlivé dodávky mezi ESCELANTE s.r.o., v likvidaci, a žalobcem, nicméně se nedokázal bez pochybností vyjádřit ke konkrétním dodávkám, kterých se žalobcem uplatňovaný nárok na odpočet daně týkal. V některých bodech pak byla výpověď svědka vnitřně rozporná, jmenovitě v otázce, zda svědek jakožto jednatel dodavatele žalobce věděl dopředu, na jakém místě na území ČR dojde k vykládce zboží. Žalovaný zpochybnil některé skutečnosti uváděné svědkem také z toho důvodu, že tyto nekorespondovaly s údaji uvedenými v daňovém přiznání k DPH dodavatele ESCELANTE s.r.o., v likvidaci, a s údaji uváděnými rakouským dodavatelem, od něhož mělo předmětné zboží pře prodávané žalobci pocházet. Ani svědecká výpověď I. B. pak dle žalovaného neodstranila pochybnosti o uskutečněných zdanitelných plněních pocházejících od RB MONT s.r.o., neboť i přesto, že svědek B. je bývalým jednatelem zmíněného dodavatele žalobce, neznal bližší podrobnosti vzájemných obchodních vztahů, tím spíše předmětných dodávek.

Žalovaný rovněž zdůraznil, že správce daně vyvinul vlastní iniciativu k tomu, aby se dopátral co nejširšího množství informací o předmětných dodávkách řepkového oleje a souvisejících komodit. Mimo jiné prostřednictvím celních orgánů identifikoval jednoho z přepraveců prověřovaného zboží, kterým byl O.G.. Z jím předložených CMR dokladů vzal žalovaný za prokázané, že O.G. skutečně ve dvou případech přepravoval zboží, které mělo být předmětem zdanitelného plnění od dodavatele ESCELANTE s.r.o., v likvidaci, za které žalobce uplatňoval odpočet DPH, nicméně současně bylo zjištěno, že náklady na přepravu zboží byly fakturovány společnosti Euro-bit Trade s.r.o. Nelze tak mít za prokázané, které konkrétní subjekty byly účastníky řetězce prodeje předmětného zboží a zda zmíněné dodávky skutečně je možné podřadit obchodnímu vztahu mezi žalobcem a ESCELANTE s.r.o., v likvidaci.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti žalovaný uzavřel, že správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť v posuzované věci vyvstaly důvodné pochybnosti o tom, zda posuzovaná zdanitelná plnění byla uskutečněna žalobcem deklarovanými dodavateli, tedy společnostmi ESCELANTE s.r.o., v likvidaci, a RB MONT s.r.o., a v deklarovaném rozsahu, a tyto pochybnosti byly na

základě provedených důkazů jednoznačně prokázány. Jestliže zmíněné pochybnosti existovaly, bylo na žalobci, aby je vyvrátil a naopak prokázal, že jím uváděná tvrzení jsou pravdivá. Žalobce tak ovšem neučinil, ačkoliv k tomu byl správcem daně opakovaně vyzýván.

Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí zabýval i dalšími námitkami, které žalobce uplatnil v rámci odvolání proti předmětnému platebnímu výměru správce daně. Předně nesouhlasil s tím, že by s žalobcem nebyla řádně projednána zpráva o daňové kontrole, která tvořila odůvodnění odvoláním napadeného platebního výměru. Žalovaný detailně popsal průběh ústního jednání, během něhož k projednání předmětné zprávy došlo, i způsob, jakým se správce daně vypořádal s připomínkami žalobce. Současně zpochybnil tvrzení žalobce, podle něhož správce daně ve zprávě řádně neoznačil důkazy, ze kterých při vyměření daně vycházel, ani neuvedl jejich hodnocení. Odkázal přitom na konkrétní pasáže zprávy, v nichž se správce daně hodnocením důkazů zabýval, a to jak jednotlivě, tak v jejich vzájemných souvislostech. Žalovaný nesouhlasil ani s argumentací žalobce, podle níž měla být předmětná zpráva nesrozumitelná, neboť dle jeho názoru výrok i odůvodnění platebního výměru (tj. zpráva o daňové kontrole) byly jasné, srozumitelné a obsahovaly veškeré zákonné náležitosti, přičemž z nich zároveň lze jednoznačně dovodit, z jakých podkladů správce daně při svém rozhodování vycházel a jak tyto jednotlivé podklady hodnotil.

Podle žalovaného rovněž nebyla oprávněná námitka žalobce, že správce daně porušil zásadu volného hodnocení důkazů ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu, když tendenčním způsobem hodnotil nejen evidenci DPH, nýbrž i další důkazy svědčící ve prospěch žalobce s cílem vytvořit o žalobci negativní obraz. Správce daně hodnotil dle žalovaného žalobcem předložené daňové doklady z formálního hlediska s tím, že tyto samy o sobě neprokazují faktický průběh obchodů ani jejich podmínky. Se všemi předloženými důkazy se řádně vypořádal, když některé z nich si dokonce opatřil z vlastní iniciativy, a závěry svého hodnocení důkazů vyčerpávajícím způsobem popsal ve své zprávě.

V podané žalobě žalobce víceméně zopakoval námitky uvedené již v jeho odvolání proti platebnímu výměru. V první řadě namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, když obecně odkázal na ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) a písm. b) zákona č. 150/2012 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“). Opětovně zpochybnil, že by s ním byla zpráva o daňové kontrole řádně projednána ve smyslu rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01, když správce daně podle jeho názoru konkrétně nezdůvodnil své pochybnosti o důkazech předložených žalobcem k prokázání jeho tvrzení v rámci vyměřovacího řízení. Z předmětného platebního výměru, respektive zprávy o daňové kontrole nelze dovodit, které důkazy žalovaný osvědčil jako důkaz, které nikoliv a jak je hodnotil, a to ať už jednotlivě, nebo ve vzájemných souvislostech. Žalobce proto nemohl vědět, jaké skutečnosti měl dle žalovaného v rámci uplatnění svého nároku na odpočet daně prokazovat. To činí předmětný platební výměr a související zprávu nepřezkoumatelnými. Žalobci navíc nebylo správcem daně umožněno konkrétní projednání zprávy. Tím správce daně porušil právo žalobce na spravedlivý proces.

Žalobce dále poukázal na to, že žalovaný nepovažoval předloženou evidenci k DPH za průkaznou mimo jiné proto, že zjistil rozdíl v údajích obsažených v této evidenci a v daňovém tvrzení žalobce. Tento rozdíl však činil pouhých 177 Kč, tedy 0,0017 % z celkové hodnoty uvedené v daňovém přiznání. Dle žalobce je evidentní, že zmíněná odchylka vznikla vlivem zaokrouhlení. Uvedenou skutečnost navíc měla žalovanému osvětlit Ing. J., žalovaný

se však snažil vytvořit o žalobci negativní obraz a touto optikou pohlížel mimo jiné na zmíněnou evidenci.

Podle žalobce žalovaný rovněž neunesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 daňového řádu. Při výslechu svědka G. se žalovaný snažil pominout skutečnosti, které svědčily ve prospěch žalobce. I ostatní vyslechnutí svědci existenci předmětných dodávek buď přímo potvrdili, nebo ji minimálně nepopřeli, byť si třeba již nepamatovali podrobnosti. Žalovaný vůbec neví, jak funguje obchod s MEŘO a souvisejícími komoditami. Žalobce jakožto daňový subjekt je povinen prokazovat toliko to, co sám tvrdí, žalovaný se proto nemůže zbavit svého důkazního břemena pouhým tvrzením, že něco nebylo prokázáno. Pokud z výpovědi O.G.e vyplynulo, že dodávky předmětného zboží se uskutečnily, je to správce daně, kdo má povinnost prokázat, že tomu tak nebylo. Za situace, kdy žalobce dodal zboží přímo na adresu kupujícího, je pochopitelné, že v CMR dokladech byla tato adresa uvedena jako adresa vykládky, požadavek žalobce, aby žalovaný prokázal, že na uvedené adrese vlastní či má pronajaty nějaké prostory, tudíž postrádá smysl. Žalobce přitom nikdy netvrdil, že by na takové adrese provozoval obchodní činnost, pouze tam došlo ke složení zboží kupujícímu, není mu proto zřejmé, proč by měl výše zmíněné skutečnosti žalovanému prokazovat. Jestliže navíc žalovaný jako důkaz k prokázání tvrzení žalobce vyžadoval předložení dokladů od odběratelů a dodavatelů zboží, pak si tyto doklady měl k předmětným zdanitelným plněním vyžádat stejně, jako to učinil v případě ostatních plnění, u nichž nárok na odpočet daně žalobci přiznal. Podle žalobce je z provedených důkazů zřejmé, že se v posuzované věci nejednalo o fiktivní dodávky MEŘO, že zboží skutečně existovalo a fyzicky se nacházelo na území ČR. Pokud má žalovaný pochybnosti o tom, že odběratelem tohoto zboží byl žalobce, pak je opět na něm, aby toto prokázal, není možné, aby své zákonné důkazní břemeno přenášel na žalobce. Ostatně sám žalovaný nárok na odpočet uznal, když uvedl, že pravdivost tvrzení žalobce si ověřil předložením dokladů jednoho z dodavatelů Ing. Divíška. Žalovaný si dle žalobce měl takto vyžádat doklady od všech odběratelů a dodavatelů, neboť žalobce takovým oprávněním nedisponuje a není k tomuto postupu ani povinen.

Ve snaze zpochybnit jeho erudici v projednávané věci pak nejprve žalobce poukázal na tvrzení žalovaného, že z celních dokumentů e-AD nevyplývá dispoziční právo žalobce ke zboží. Toto právo ze zmíněných dokumentů ani vyplývat nemůže, neboť podobné údaje se v těchto dokumentech vůbec neuvádí. Pokud měl žalovaný nějaké nejasnosti ohledně předložených dokladů, mohl se na tyto nejasnosti zeptat Ing. J., která byla připravena mu vše vysvětlit. Žalobce rovněž popsal postup žalovaného v jiném daňovém řízení, z něhož je dle názoru žalobce patrné, že žalovaný se řádně neorientuje ani v jednodušší problematice, než jakou představuje obchod s MEŘO. Současně poukázal i na to, že z napadeného rozhodnutí žalovaného ani předchozího rozhodnutí správce daně nelze dovodit, zda byl nárok žalobce na odpočet daně odmítnut z toho důvodu, že místo zdanitelného plnění se nacházelo mimo území ČR, nebo proto, že by se měl žalobce vědomě účastnit daňového podvodu. Nelze akceptovat postup, kdy žalovaný raději odmítne nárok z více důvodů a jistí se tak pro případ, že by některý z nich nebyl následně soudem uznán za relevantní. Žalobce dále citoval judikaturu Soudního dvora EU, z níž vyplývá, že z důvodu účasti na daňovém podvodu by mohl žalovaný nárok žalobce odmítnout pouze tehdy, pokud by prokázal, že žalobce o tomto podvodu věděl, popřípadě vědět mohl a měl. To se ovšem v daném případě nestalo.

Ze všech shora uvedených důvodů žalobce navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí i platební výměr správce daně zrušil.

Ve vyjádření k žalobě žalovaný stran vyličení skutkového stavu věci a jejího právního posouzení odkázal na obsah napadeného rozhodnutí a uvedl, že s žalobními body nesouhlasí. Shora citované rozhodnutí Ústavního soudu, na něž se žalobce odkazuje, dle žalovaného na danou věc vůbec nedopadá, neboť ve věci řešené zmíněným rozhodnutím se správce daně nevypořádal s návrhem na doplnění dokazování, čímž zkrátil práva účastníka řízení. V posuzovaném případě ovšem žalobce dostal možnost vyjádřit se k výsledkům kontrolního zjištění, což také učinil. Správce daně vyhodnotil námitky vznesené ze strany žalobce jako nedůvodné, řádně se též zabýval veškerými předloženými důkazy, jejichž hodnocení bylo uvedeno ve zprávě o daňové kontrole. Skutečnost, že žalovaný v průběhu projednání zprávy o daňové kontrole vedl se žalobcem dialog a reagoval na všechny jím vznesené námitky, vyplývá z protokolu, který byl z tohoto projednání pořízen.

Žalovaný dále zdůraznil, že žalobce v průběhu celého řízení nepředložil žádné doklady, které by prokázaly, od jakého dodavatele a kterému odběrateli, případně v jakém místě bylo zboží fakticky předáno, a to i přesto, že k tomu byl žalovaným opakovaně vyzýván. Co se týče žalobcem zmiňované adresy vykládky v Žukově, pak správce daně po žalobci nepožadoval prokázání skutečnosti, že má na této adrese provozovnu nebo jiné prostory, ale aby vysvětlil průběh jednotlivých obchodních transakcí a důvod, proč byla na dodacích listech (nikoliv na CMR dokladech, jak uvádí žalobce) uvedena zmíněná adresa. Pokud jde o hodnocení jednotlivých provedených důkazů, pak žalovaný postupoval naprosto v souladu s daňovým řádem. Nelze akceptovat tvrzení žalovaného, že nevěděl, v čem spočívají pochybnosti správce daně, neboť ten ho konkrétně vyzýval k prokázání sjednání a fyzického průběhu jednotlivých dodávek, obsahu dodacích podmínek, způsobu předávání zboží, přechodu vlastnictví a dispozičního práva ke zboží a dalších podrobností přepravy zboží. I pokud by žalovaný přistoupil na to, že místo plnění se skutečně nacházelo na území ČR, z výsledků provedeného dokazování rozhodně nelze bez pochybností uzavřít, že zboží bylo dodáno žalobcem deklarovanými dodavateli. Není povinností správce daně prokazovat, že se určitá obchodní transakce neuskutečnila tak, jak tvrdí žalobce, nebo snad dokonce jakým způsobem se uskutečnila. Zpráva o daňové kontrole obsahuje jak výčet důkazních prostředků a jejich jednotlivé hodnocení, tak komplexní zhodnocení důkazů v jejich vzájemných souvislostech, neobstojí tedy názor žalobce ohledně její nepřezkoumatelnosti.

Vzhledem k tomu, že dle názoru žalovaného byly v řízení prokázány důvodné pochybnosti stran toho, zda daňové doklady předložené žalobcem zobrazují skutečný průběh jeho obchodních transakcí s MEŘO, byl to právě žalobce, jehož tížilo důkazní břemeno v tom smyslu, aby prokázal, že pochybnosti správce daně nejsou oprávněné. Z napadeného rozhodnutí je pak v rozporu s tvrzením žalobce zcela zřejmé, že nárok na odpočet daně nebyl žalobci přiznán z toho důvodu, že neprokázal splnění hmotněprávních podmínek obsažených v § 73 odst. 1 zákona o DPH, neboť u jednotlivých posuzovaných dodávek MEŘO nebylo prokázáno, že jejich dodavatelem byla ESCELANTE s.r.o., v likvidaci, respektive RB MONT s.r.o., jak tvrdil žalobce. Správce daně se přitom vůbec nezabýval tím, zda žalobce byl či nebyl účastníkem daňového podvodu, v tomto ohledu je tedy námitka žalobce zcela nepřipadná. Z výpovědi O.G.e vyplývá, že byt tato osoba realizovala v posuzovaném zdaňovacím období přepravu MEŘO v rozsahu odpovídajícím daňovým dokladům žalobce, provedenou přepravu fakturovala společností Euro-bit Trade s.r.o. Žalobce přitom žádné obchodní vazby k tomuto subjektu neuváděl. Bylo na žalobci, aby prokázal, že jednotlivé fyzické dodávky zboží lze přiřadit řetězci ESCELANTE s.r.o., v likvidaci – žalobce – Ing. D.. To však žalobce neučinil.

Pokud jde o spornou otázku, zda lze z e-AD dokumentů zjistit, kdo měl dispoziční právo k předmětnému zboží, žalovaný odkázal na svoji argumentaci uvedenou v napadeném rozhodnutí a zdůraznil, že zmíněné celní dokumenty prokazují toliko skutečnost, že došlo k přepravě MEŘO mezi daňovými sklady, nikoliv už jaké subjekty se na řetězovém pře prodeji MEŘO podílely, ani kdo byl v tu kterou chvíli vlastníkem zboží.

Žalovaný s odkazem na uvedenou argumentaci navrhl, aby soud podanou žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Krajský soud po zjištění, že žaloba proti pravomocnému rozhodnutí 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 napadené 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 přezkouvává 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).

V kontextu zmíněných judikатурních závěrů krajský soud poukazuje na fakt, že žalobce v podané žalobě de facto pouze zopakoval námitky již jednou vznesené v rámci odvolání proti rozhodnutí správce daně. Stěžejní bod žaloby, stejně jako u citovaného odvolání, představovala polemika žalobce stran toho, koho v posuzované věci tížilo důkazní břemeno a ohledně jakých skutečností. Stejně tak námitkou nepřezkoumatelnosti, tvrzením, že správce daně se žalobcem řádně neprojednal zprávu o daňové kontrole a dále též tvrzenými nedostatky v hodnocení provedených důkazů se zabýval již žalovaný v napadeném rozhodnutí, přičemž své závěry vyčerpávajícím způsobem odůvodnil. Krajský soud i přesto přistoupil k přezkumu napadeného rozhodnutí, a to právě v mezích vymezených zmíněnými žalobními body. Nejprve se přitom zabýval vznesenou námitkou nepřezkoumatelnosti.

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 efektivity 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, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3.4.2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24.4. 014, 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 námitky, 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 ohledně jím tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pouze obecně odkázal na ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s., aniž by uvedl konkrétní důvody, které podle něj zakládají nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Krajský soud v první řadě podotýká, že námitka nepřezkoumatelnosti je v logickém rozporu s tím, že žalobce v dalším textu žaloby v jednotlivých žalobních bodech polemizuje s konkrétními závěry žalovaného, zejména pak zpochybňuje provedené hodnocení důkazů a poukazuje na neunesení důkazního břemene ze strany žalovaného. Těžko by tak mohl činit, pokud by z napadeného rozhodnutí nebylo zřejmé, jak žalovaný rozhodl a z jakých důvodů. Pro forma lze však konstatovat, že v posuzované věci je nepochybně možné vyloučit, že by napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné z důvodu jeho nesrozumitelnosti. Z výroku rozhodnutí totiž jednoznačně vyplývá, které konkrétní rozhodnutí bylo podrobeno přezkumu žalovaným, na základě kterých právních norem, je zde vymezen odvolatel a výslovně uvedeno, jak žalovaný o podaném odvolání rozhodl. Rozhodnutí je řádně strukturováno, výroková část a odůvodnění rozhodnutí jsou formálně i graficky jednoznačně odděleny, řádně označeny jsou rovněž účastníci řízení. Pokud jde o případný nedostatek odůvodnění, pak i v tomto směru napadené rozhodnutí po formální i obsahové stránce vyhovuje veškerým zákonným požadavkům. Žalovaný se v odůvodnění vypořádal se všemi námitkami žalobce uvedenými v odvolání proti rozhodnutí správce daně, a to velmi vyčerpávajícím způsobem. Byť lze odůvodnění napadenému rozhodnutí vytknout určitou logickou neuspořádanost, kdy žalovaný ve snaze postihnout veškeré aspekty dané problematiky několikrát opakuje již dříve uvedené závěry a místy poněkud nevhodně směšuje popis odvolacích námitek, výčet provedených důkazů a jejich následné hodnocení, uvedené nedostatky mají spíše formální charakter a rozhodně nezakládají nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Této námitce žalobce tudíž nelze přisvědčit.

Žalobce dále namítal, že s ním nebyla řádně projednána zpráva o daňové kontrole. Odkázal přitom na judikaturu Ústavního soudu. Dle jeho rozhodnutí ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01, platí, že v případě, kdy byl dodatečný platební výměr, který nemusí obsahovat odůvodnění jako nezbytnou součást rozhodnutí (§ 46 odst. 7, § 32 odst. 3 dnes již neúčinného zákona o správě daní a poplatků), vydán na základě předtím provedené daňové kontroly, pak závěry správce daně týkající se kontrolního nálezu, výsledku a způsobu jeho zjištění, jakož i reakce na vyjádření a případné návrhy daňového subjektu, musí být přezkoumatelným způsobem se znatelné ze zprávy o daňové kontrole. Toto dle žalobce v posuzované věci splněno nebylo, neboť žalovaný nebyl schopen konkrétně zdůvodnit, jak znevěrohodnil daňové doklady předložené žalobcem, které důkazy provedl a jak tyto důkazy hodnotil. Žalobce proto nemohl na výzvy žalovaného adekvátně reagovat, neboť v podstatě nevěděl, které skutečnosti má prokazovat, a z uvedeného důvodu odmítl podepsat předmětnou zprávu, neboť podle jeho názoru s ním její projednání vlastně vůbec nebylo řádně zahájeno.

Z protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole sepsaného dne 17.3.2015 vyplývá, že žalovaný s žalobcem obsah zprávy projednal. Jednání bylo vedeno formou dialogu a jeho předmětem byla zejména polemika žalobce s tím, zda žalovaný unesl důkazní břemeno ohledně prokázání existence důvodných pochybností o tom, zda daňové doklady předložené žalobcem zobrazují skutečný průběh uskutečněných zdanitelných plnění. Z protokolu se podává, že dne 4.2.2015 byl žalobce jakožto daňový subjekt seznámen s výsledky kontrolního zjištění, a to včetně hodnocení důkazních prostředků, přičemž dne 22.2.2015 podal k tomuto své vyjádření. Obsah zmíněného vyjádření pak byl správcem daně zanesen do zprávy o daňové kontrole, přičemž správce daně ve zprávě zároveň uvedl své stanovisko k jednotlivým tvrzením, výhradám a návrhům žalobce. Následně žalobce uváděl své výhrady vůči výsledkům kontrolního zjištění, přičemž žalovaný na tyto výhrady reagoval svým vyjádřením.

Dle § 88 odst. 1 daňového řádu o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepiše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o

- a) zahájení daňové kontroly podepsaný úřední osobou a daňovým subjektem,
- b) jednáních vedených v průběhu daňové kontroly,
- c) skutečnostech zjištěných správcem daně mimo jednání,
- d) seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění,
- e) vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění,
- f) stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu.

Dle odst. 2 cit. ustanovení pak správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů a předloží mu jej k vyjádření. Dle odst. 6 cit. ustanovení odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení.

V posuzované věci byl žalobce prokazatelně, jak ostatně vyplývá i ze shora uvedeného protokolu, seznámen s výsledky kontrolního zjištění, přičemž mu bylo správcem daně umožněno se k těmto výsledkům vyjádřit. Žalobce tak učinil nejprve písemně, následně i v rámci projednání zprávy o daňové kontrole. Žalovaný se s výhradami žalobce vypořádal jak v odůvodnění předmětné zprávy, tak i v průběhu jejího projednání, což dokládá pořízený protokol. Pokud žalobce namítá, že projednání zprávy neodpovídalo požadavkům vysloveným ve výše citovaném rozhodnutí Ústavního soudu, pak s tímto tvrzením krajský soud nesouhlasí, neboť na rozdíl od případu posuzovaného Ústavním soudem jednotlivé závěry správce daně, jakož i jeho reakce na námitky vyslovené žalobcem byly ze zprávy jednoznačně se znatelné. Navíc se lze ztotožnit s názorem žalovaného, podle něhož předmětné rozhodnutí na projednávaný případ zcela nedopadá, neboť se vztahovalo k případu, kdy správce daně bez patřičného odůvodnění nepřipustil některé důkazní návrhy daňového subjektu. V případě žalobce přitom správce daně srozumitelně a přezkoumatelným způsobem zdůvodnil, které důkazy vzal jako podklad pro své rozhodnutí a na jakých právních závěrech toto rozhodnutí vystavěl. Krajský soud tedy má za to, že právo žalobce vyjádřit se k výsledkům kontrolního

zjištění, případně k obsahu zprávy o daňové kontrole porušeno nebylo a žalovaný v tomto ohledu nikterak nepochybil. Krajský soud souhlasí se závěrem správce daně i žalovaného, že pokud žalobce odmítl podepsat zprávu o daňové kontrole toliko s poukazem na to, že správce daně doposud neosvědčil, z jakých důkazů při svém rozhodování vycházel a jak tyto důkazy hodnotil jednotlivě i ve vzájemných souvislostech, pak se vzhledem k výše uvedenému nejednalo o relevantní důvod k odmítnutí podpisu zprávy ve smyslu § 88 odst. 6 daňového řádu. S ohledem na fakt, že žalobce byl o následcích nepodepsání zprávy v průběhu jejího projednání řádně poučen, nic nebrání tomu, aby k této zprávě bylo přihlíženo jakožto k jednomu z důkazních prostředků.

S předchozím žalobním bodem poměrně úzce souvisí i další námitka žalobce, která se týkala toho, zda z napadeného rozhodnutí lze dovodit, které důkazy žalovaný provedl a jak je hodnotil. Se zmíněnou námitkou žalobce operoval již při projednání zprávy o daňové kontrole, následně pak i v rámci odvolání proti platebnímu výměru správce daně. Krajskému soudu však nezbyvá než odkázat na vyjádření žalovaného i na odůvodnění samotné zprávy, zejména pak na pasáž označenou jako „Výsledek kontroly daně z přidané hodnoty“. Správce daně zde uvádí výčet jednotlivých v řízení provedených důkazů i popis skutkových zjištění z těchto důkazů získaných, aby následně věnoval samostatnou část odůvodnění podrobnému hodnocení důkazních prostředků. Své závěry logickým a přezkoumatelným způsobem zdůvodňuje, uvádí, do jaké míry a z jakého důvodu byl ten který důkazní prostředek pro rozhodnutí ve věci relevantní. Pokud jde o konkrétní námitky k provedeným důkazům, žalobce v žalobě předně bagatelizoval nesrovnalosti v jím předložené evidenci k DPH, když poukazoval na skutečnost, že výsledný rozdíl mezi částkou daně uvedenou v této evidenci a v daňovém tvrzení žalobce je pouze velice nepatrný a vznikl zaokrouhlením jednotlivých částek. Žalovaný však v bodě 48 napadeného rozhodnutí jako hlavní důvod, proč je podle jeho názoru evidence ne zcela průkazná, uvádí označení daňových dokladů interními čísly odvolatele, která se neshodovala s údaji uvedenými přímo na fyzických daňových dokladech. Bylo přitom na žalobci jakožto daňovém subjektu, aby své daňové doklady vedl řádně a nezavdal příčinu ke vzniku pochybností správce daně. Krajský soud nepolemizuje o tom, jak nesoulad v označení dodavatelů vznikl, nicméně je zřejmé, že takový fakt zpochybňuje průkaznost evidence a správci daně, potažmo posléze žalovanému vznikly ohledně skutečností osvědčovaných touto evidencí oprávněné pochybnosti. Správce daně ve zprávě výslovně uvedl, že evidenci považuje za neprůkaznou, a tento svůj závěr řádně a přesvědčivě zdůvodnil. Krajský soud nemá důvod o tomto závěru pochybovat, neboť žalobce nepopíral, že by nesrovnalosti v evidenci existovaly, tyto pouze zlehčoval, zároveň ani nevysvětlil, jak k rozdílům v označení dodavatelů došlo. Pokud tedy evidence nebyla pro závěry o nároku na odpočet daně jako důkaz využita, stalo se tak naprosto správně a bylo na žalobci, aby skutečnosti v evidenci uvedené prokázal jiným způsobem (otázce důkazního břemene se soud věnuje podrobněji níže).

Žalobce dále nesouhlasil s tím, jak žalovaný hodnotil výpověď O.G.e, jednoho z pravděpodobných přepravců předmětného zboží. Žalobce jej označuje jako svědka, nicméně jak správně uvádí žalovaný v bodě 77 napadeného rozhodnutí, p. G. nebyl v řízení vyslechnut jako svědek, nýbrž s ním pouze bylo dožádaným správcem daně provedeno ústní jednání, jehož průběh byl řádně zaprotokolován a z něhož vyplynulo, že O.G. sice v kontrolovaném období realizoval přepravu MEŘO, přičemž údaje o datu přepravy, místu nakládky, místu vykládky a množství zboží se shodovaly s údaji uvedenými v záznamní povinnosti předložené žalobcem, nicméně předmětná přeprava nebyla fakturována ani žalobci, ani některému z jím deklarovaných dodavatelů či odběratelů zboží, nýbrž společnosti Euro-bit Trade s.r.o. Žalobce

přítom nikdy v průběhu řízení neuváděl, že by s uvedenou společností měl jakékoliv obchodní vztahy či dokonce že by byla jakkoliv účastna předmětných obchodních transakcí. Uvedená skutečnost proto opět zakládá důvodnou pochybnost o tom, zda lze předmětné dodávky zboží přiřadit žalobcem deklarovanému řetězci, v němž jako dodavatel vystupuje ESCELANTE s.r.o., v likvidaci, a jako odběratel Ing. D. V neposlední řadě pak nelze opomenout, že žalobce učiněná zjištění žalovaného nikterak nevyvrací (byť se je snaží zjednodušit a na mnoha místech vytrhává z kontextu celého odůvodnění) a nesnaží se například vysvětlit případnou roli společnosti Euro-bit Trade s.r.o. v celém případě, jakož ani další okolnosti předmětných dodávek MEŘO. Jeho argumentace se prakticky výhradně omezuje pouze na zpochybňování toho, že by měl v dané věci nést důkazní břemeno, a na obecné připomínky k nedostatkům v provedeném dokazování. Tento postup žalobce nejenže vyvstalé pochybnosti nevyvrací, leč spíše je ještě umocňuje.

Příkladem toho, jakým způsobem žalobce vytrhává některé závěry žalovaného z kontextu napadeného rozhodnutí a účelově je používá ve svůj prospěch, může být jeho tvrzení, že žalovaný uznal jeho nárok na odpočet daně v souvislosti s doklady předloženými Ing. D. Z bodu 53 napadeného rozhodnutí totiž v žádném případě nevyplývá, že by snad žalovaný dospěl k závěru, že žalobcem uplatněný nárok na odpočet daně je oprávněný. Žalovaný zde pouze uvádí, že dodání zboží Ing. D. bylo ověřeno na základě dokladů, které Ing. D. předložil na výzvu správce daně. Z toho lze usuzovat maximálně na to, že Ing. D. byl odběratelem zboží, žalobce jej přitom v žalobě označuje jako „jednoho z dodavatelů“. V citovaném bodě napadeného rozhodnutí však žalovaný zároveň popisuje konkrétní pochybnosti, které vznikly na základě nesouladu údajů obsažených ve vyžádaných celních dokladech a v žalobcem předložených daňových dokladech, které žalobce nevyvrátil. Rozhodně tedy není namístě, aby žalobce namítal, že jeho nárok byl žalovaným uznán, k takovému závěru dospěl účelově a nepravdivě jen žalobce.

Podobně námitka žalobce, že žalovaný jej vyzýval k prokázání toho, že na adrese v Žukově vlastní či má pronajatou provozovnu nebo jiné prostory, ačkoliv toto žalobce nikdy netvrdil, nemá ve vztahu k posouzení nároku žalobce žádnou relevanci. Žalovaný se s touto námitkou vypořádal ve vyjádření k žalobě tak, že odkázal na bod 79 napadeného rozhodnutí obsahující jeho podrobnou argumentaci k této otázce. I krajský soud pro zjednodušení na citovanou pasáž napadeného rozhodnutí plně odkazuje, neboť z ní dle jeho názoru jednoznačně vyplývá, že správce daně po žalobci požadoval toliko vysvětlení průběhu jednotlivých obchodních transakcí, a pouze v rámci zjišťování jejich okolností žádal též o sdělení, proč byla na příslušných dodacích listech uvedena právě adresa v Žukově. Současně zde žalovaný uvádí i důvody, které k tomu správce daně vedly. Pouze na okraj pak lze dodat, že bylo vlastně v zájmu žalobce, aby zmíněnou skutečnost vysvětlil, nicméně se tak v průběhu celého řízení nestalo.

Naprosto zásadní otázkou pro posouzení toho, zda žalobci vznikl nárok na odpočet daně za uskutečněná plnění od dodavatelů ESCELANTE s.r.o., v likvidaci, a RB MONT s.r.o., bylo, zda správce daně unesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle něhož byl povinen prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných žalobcem. Na tomto místě považuje krajský soud za důležité zdůraznit, že zmiňované ustanovení ukládá správci daně toliko povinnost prokázat skutečnosti, které zpochybňují údaje uvedené v účetnictví daňového subjektu jako celku, popřípadě pouze v některém z jeho účetních dokladů. To však neznamená, že by správce daně

byl povinen prokazovat opak tvrzení daňového subjektu. V praxi tak správce daně prokazuje určitý nedostatek či vady účetních dokladů předložených daňovým subjektem. V konečném důsledku správci daně k tomu, aby unesl své důkazní břemeno, postačí, pokud prokáže, že existují důvodné pochybnosti o tom, že údaje uvedené v daňových dokladech předložených daňovým subjektem jsou věrohodné, průkazné, správné a úplné (srov. např. rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2012, č.j. 8 Afs 14/2012-61). V takovém případě přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, neboť ten je dle § 92 odst. 3 daňového řádu povinen prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

K problematice důkazního břemene v daňovém řízení existuje velice bohatá judikatura Nejvyššího správního soudu, jejíž významná část je žalovaným zmiňována v napadeném rozhodnutí. Za pro danou věc klíčové lze považovat žalovaným citované rozhodnutí ze dne 13.8.2008, č.j. 9 Afs 204/2007-72, podle něhož je prokázání nároku na odpočet daně sice primárně záležitostí dokladovou, nicméně současně je třeba respektovat soulad skutečného stavu věci se stavem formálně právním, což znamená, že ani doklady obsahující všechny požadované náležitosti nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, nebo nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Daň či nárok na odpočet DPH nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně (srov. § 1 zákona o DPH). Plátce DPH váže poměrně přísná povinnost vést důsledně záznamy o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních a evidovat zvláště přijaté a vystavené doklady (§ 11 odst. 1 zákona o DPH). Zákonný nárok na daň či její odpočet je tak podmíněn formálním vykazáním zdanitelného plnění se všemi náležitostmi, ale nikdy nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění. Ke zpochybnění daňového dokladu přitom může dojít různými způsoby. Pokud vystavitel daňového dokladu o něm neúčtoval, případně tuto skutečnost nelze ověřit proto, že je vystavitel nekontaktní a jeho účetnictví (případně jiná povinná evidence) vůbec není k dispozici, pak jsou pochybnosti na straně správce daně více než odůvodněné. Dle rozsudku NSS ze dne 31.7.2013, č.j. 9 Afs 57/2012-26, může být důvodem pro neuznání nároku na odpočet DPH výhradně skutečnost, že daňový subjekt neprokázal, že předmětné plnění přijal od deklarovaného dodavatele. Důkaz daňovým dokladem je pak pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Ust. § 73 zákona o DPH vyžaduje, aby plátce doložil nárok na odpočet daňovým dokladem s předepsanými náležitostmi, popř. i bez nich, v takovém případě je však plátce povinen nárok prokazovat jiným způsobem. To platí nejen v případě, kdy daňový doklad náležitosti neobsahuje vůbec, ale i tehdy, jsou-li tyto nesprávné, resp. nepravdivé (srov. rozsudek NSS ze dne 26.6.2014, č. j. 5 Afs 65/2013 – 79).

Pokud jde o konkrétní pochybnosti, které žalovaného vedly k závěru o neprůkaznosti žalobcem předložených daňových dokladů, tyto jsou velmi podrobně popsány v napadeném rozhodnutí. Není bez významu, že žalobce byl správcem daně opakovaně vyzýván k tomu, aby předložil další podklady, na jejichž základě by bylo možné prokázat sjednání a fyzický průběh jednotlivých zakázek a okolnosti, za kterých došlo k přepravě zboží. Podle názoru krajského soudu vzbuzuje vážné pochybnosti již to, že žalobce této výzvě u všech svých dalších kontrolovaných obchodních transakcí vyhověl a správci daně požadované skutečnosti prokázal, u posuzovaných dodavatelů se tak ovšem nestalo. Žalovaný vedle již zmiňovaných nesrovnalostí v evidenci DPH dále poukázal zejména na skutečnost, že v případě předmětných dodávek MEŘO od ESCELANTE s.r.o., v likvidaci, se neshodovaly údaje, které

žalobce uvedl v daňových dokladech o dodavateli a odběrateli zboží, s údaji o jeho faktickém odesílateli a příjemci zjištěnými z vyžádaných celních dokladů. Dále neodpovídalo ani deklarované místo vykládky. Na základě dožádání u místně příslušného správce daně ESCELANTE s.r.o., v likvidaci, navíc bylo zjištěno, že objem vykázaného dodání zboží z jiného členského státu zmíněnému dodavateli neodpovídal dodavatelem přiznanému pořízení zboží z jiného členského státu, přičemž vykázané objemy byly několikanásobně menší než objem následně vykázaného zboží, které mělo být dodáno žalobci. Na základě těchto skutečností jak správce daně, tak posléze i žalovaný dovodili, že předložené daňové doklady nejsou způsobilé prokázat spojitost jednotlivých dodávek zboží s žalobcem deklarovaným dodavatelem, respektive odběratelem. Nesrovnalosti se pak objevily i u dodávek dodavatele RB MONT s.r.o. Byť tento subjekt je dlouhodobě nekontaktní a nepodařilo se tedy zjistit okolnosti posuzovaných zdanitelných plnění ani za součinnosti dožádaného správce daně (což samo o sobě ve světle shora zmiňované judikatury zakládá pochybnost ohledně uskutečnění předmětných zdanitelných plnění tímto dodavatelem), z jím podaného daňového přiznání za 4. čtvrtletí roku 2011 vyplývá, že RB MONT s.r.o. vykazala za zmíněné období nižší uskutečněná zdanitelná plnění než přijatá zdanitelná plnění, ze kterých si žalobce uplatnil nárok na odpočet daně. Rovněž je třeba přihlídnout k informacím o přepravě předmětného zboží, jež správce daně získal u jednotlivých dopravců, kteří přepravu zajišťovali.

Na základě shora uvedených skutečností lze konstatovat, že správci daně vznikly pochybnosti stran průkaznosti předložených daňových dokladů zcela oprávněně. Jak správce daně, tak následně zejména žalovaný se popisu toho, v čem spočívají jednotlivé pochybnosti, věnovali velice důkladně a logickým a přesvědčivým způsobem zdůvodnili, proč mají tyto pochybnosti za prokázané. Správce daně tedy unesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, protože bylo na žalobci, aby ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu prokázal, že skutečnosti, které byly předmětem jeho daňového tvrzení, odpovídají reálnému průběhu posuzovaných zdanitelných plnění a že žalobce splnil podmínky pro přiznání odpočtu daně uvedené v § 73 odst. 1 zákona o DPH. Je přitom zřejmé, že žalobce ve svém vlastním zájmu, zvláště za situace, kdy hodlal uplatnit nárok na odpočet daně, měl vést své účetnictví řádně a opatřit si vedle základních zákonem vyžadovaných dokladů i další dokumentaci prokazující průběh předmětných plnění tak, jako tomu bylo v ostatních správce daně kontrolovaných případech. Krajskému soudu se jeví jako přinejmenším zvláštní, že se žalobce místo toho, aby stejně jako v dalších obdobných případech, které byly předmětem daňové kontroly, doložil příslušné podklady a prokázal oprávněnost svého nároku, popřípadě jiným způsobem konstruktivně spolupracoval se správcem daně, od počátku zaměřil prakticky výhradně na zpochybňování správnosti postupu a odbornosti správce daně a zejména pak na polemiku s tím, zda je skutečně uvedené důkazní břemeno tíží.

Byť z provedení dokazování vyplývá, že zboží, za které žalobce uplatnil nárok na odpočet daně, nebylo fiktivní, což správce daně také uznal (viz bod 85 a 86 napadeného rozhodnutí), tento fakt sám o sobě nemůže vést k závěru, že žalobce unesl důkazní břemeno. V dané věci, jak ostatně žalovaný opakovaně v napadeném rozhodnutí zdůrazňuje, je podstatné především to, že žalobce neprokázal, že konkrétní dodávky MERO nabyly od jím deklarovaných dodavatelů ESCELANTE s.r.o., v likvidaci, a RB MONT s.r.o. Nebylo na žalovaném (jak se snaží naznačit žalobce), aby od Ing. J. zjišťoval konkrétní podrobnosti průběhu jednotlivých obchodních transakcí, popřípadě jiným způsobem obstarával důkazy podporující tvrzení žalobce. Jeho námitka stran toho, že žalovaný se v dané věci neorientuje, je zcela nepřipadná, neboť to byl právě žalobce, kdo měl sám předložit důkazy, které by

prokazovaly skutečnosti vyplývající z daňových dokladů, a to konkrétně například dokumenty, k jejichž předložení byl žalovaným vyzýván. Nastíněná argumentace představuje pouze pokus žalobce přenést důkazní břemeno a odpovědnost za jeho unesení na správce daně, respektive žalovaného. Jako zcela účelové se pak jeví tvrzení žalobce, že z napadeného rozhodnutí není zřejmé, zda mu nárok na odpočet daně nebyl přiznán z toho důvodu, že místo zdanitelného plnění se nacházelo mimo ČR, nebo protože měl být vědomě účasten daňového podvodu. S touto námitkou žalobce přišel poprvé až v podané žalobě, přičemž však v napadeném rozhodnutí zcela absentuje jakákoliv úvaha žalovaného o tom, že by měl být žalobce účastníkem daňového podvodu. Naopak je ze zmíněného odůvodnění zcela zřejmé, že žalovaný nárok na odpočet daně neuznává z toho důvodu, že žalobce nesplnil hmotněprávní podmínky k jeho vzniku.

Všechny shora nastíněné úvahy vedou krajský soud k závěru, že jak platební výměr vydaný správcem daně, tak napadené rozhodnutí jsou výsledkem řízení, které bylo vedeno zcela v souladu se zákonem a v němž nedošlo k porušení práv žalobce. Zmíněná rozhodnutím netrpí ani po formální, ani po obsahové stránce žádnými vadami, které 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. Jelikož žádná z námitek žalobce nebyla důvodná, krajskému soudu nezbylo, než podanou žalobu zamítnout (§ 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 toto právo nepřiznal, neboť mu dle obsahu soudního spisu žádné takové náklady, které by převyšovaly běžný rozsah jeho úřední činnosti, nevznikly.

Poučení:

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 1. listopadu 2016

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Mgr. Lucie Marešová