ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtka a JUDr. Petry Venclové, Ph.D. ve věci **žalobce A., IČO: „X“, se sídlem „X“**, zastoupeného Tomášem Matouškem, advokátem, se sídlem Dukelská 15, 500 02 Hradec Králové, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13.5.2015, č. j. 14222/15/5300-21444-711428,**

t a k t o :

I. Žaloba s e z a m í t á .

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.
Žalované rozhodnutí a řízení, z něhož toto rozhodnutí vzešlo

Dne 2.6.2011 byla u žalobce zahájena daňová kontrola (viz protokol č. j. 150935/11/248932605231) daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období říjen 2009 (dále též „předmětné zdaňovací období“). Daňové kontrole předcházelo vytýkací řízení (§ 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, dále též „ZSDP“ či „*zákon o správě daní a poplatků*“, resp. od 1.1.2011 § 89 ve spojení s § 264 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, dále též „daňový řád“) zahájené 22.12.2009 (výzva Finančního úřadu v Pardubicích č. j. 211187/09/248912603009).

Žalobce přesunul ke 22.7.2010 sídlo na „X“, nicméně na základě dožádání Finančního úřadu pro Prahu 1 ze dne 25.10.2010 (list číslo 132 správního spisu) byly učiněny další úkony v rozpracovaném vytýkacím řízení Finančním úřadem v Pardubicích a na základě dožádání Finančního úřadu pro Prahu 1 ze dne 4.5.2011 (list číslo 163 správního spisu) pak Finanční v Pardubicích ukončil vytýkací řízení a zahájil daňovou kontrolu. V průběhu daňové kontroly byl výkon správy DPH delegován (rozhodnutím Generálního finančního ředitelství ze dne 13.10.2011 ve spojení s rozhodnutím Ministerstva financí ze dne 22.5.2012) podle § 18 odst. 1 daňového řádu na Finanční úřad v Pardubicích (dále též „prvostupňový správce daně“ či „finanční úřad“).

Prvostupňový správce daně se zaměřil především na prověřování skutečností týkajících se obchodní spolupráce žalobce s dodavateli CH., s. r. o. (dále též „CH.“), M.S.O., s. r. o. (dále též „M.S.O.“), V., s. r. o. (dále též „V.“), A., s. r. o. (dále též „A.“), A.G., s. r. o. (dále též „A.G.“), I., s. r. o (dále též „I.“), C.M., s. r. o. (dále též „C.M.“) a Z., s. r. o. (dále též „Z.“), jejichž dodávky zboží byly součástí žalobcem deklarovaného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

V průběhu daňové kontroly DPH za předmětná zdaňovací období bylo zjištěno, že obchodní činnost dodavatelů CH., M.S.O., V., A., A.G., I., C.M. a Z. (obdobně jako ve věci vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. **52 Af 13/2015**) sloužila pouze k zastření skutečného toku zboží za účelem možného vyhýbání se povinnosti přiznat DPH při pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie (dále též „EU“) dle § 25 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném a účinném pro předmětná zdaňovací období (dále též „ZDPH“ či „zákon o dani z přidané hodnoty“). O fyzické existenci předmětného zboží – kovového odpadu, o jeho dodání do provozovny žalobce a o přepravě předmětných dodávek neměl prvostupňový správce daně pochyb. K získání neoprávněné daňové výhody (resp. podvodu) došlo dle prvostupňového správce daně tak, že mezi skutečného dodavatele zboží, kterým byla osoba registrovaná k dani v jiném členském státě EU, a žalobce v postavení odběratele byl vložen další článek (resp. články) – tuzemský plátce DPH, který byl tímto postaven do pozice pořizovatele zboží od osoby registrované k dani v jiném členském statě EU. U tohoto článku pak došlo k fiktivnímu přijetí zboží, které je předmětem daně dle § 2 odst. 1 pism. c) ZDPH. Pořizovateli v takovém případě vznikla povinnost přiznat daň dle § 25 odst. 1 ZDPH a za dodržení zákonných podmínek také nárok na odpočet daně dle § 72 ZDPH. Celkový dopad na daňovou povinnost pořizovatele, v případě plného nároku na odpočet daně, je tedy neutrální. V okamžiku, kdy dojde k uskutečnění zdanitelného plnění při dodání takto pořízeného zboží, vzniká za vymezených podmínek tomuto dodavateli povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu. V tomto okamžiku, v rámci uvedeného nákupu a prodeje téhož zboží, vzniká dodavateli zboží vlastní daňová povinnost, kterou je povinen ve stanoveném termínu

přiznat a daň uhradit u svého místně příslušného správce daně. Protože u těchto obchodních článků (viz zpochybněné dodavatele výše) nedošlo ke splnění zákonných povinností a tito dodavatelé zboží daň, kterou inkasovali v rámci úhrady za prodané zboží od svého odběratele (žalobce), do státního rozpočtu neodvedli, došlo k narušení principu daňové neutrality, na kterém je založen systém DPH.

Situace, kdy jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28.11.2006 o společném systému DPH (dále též „Směrnice 2006/112/ES“ či „Směrnice“), je v judikatuře Evropského soudního dvora označována jako „podvod na DPH“ či „podvodné jednání“. Ačkoliv podvody na DPH mohou nabývat různých podob, jejich podstata je stejná - určitý subjekt v řetězci obdrží částku DPH, ale tento subjekt, či jiný subjekt nacházející se v řetězci, ji daňovým orgánům neodvede. Tímto jednáním je narušována již sama podstata daně z přidané hodnoty, spočívající v její neutralitě. Proto v případě, kdy bylo dodání zboží uskutečněno pro osobu povinnou k dani, jež měla nebo mohla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součásti podvodu na DPH, musí být takové osobě odmítnut nárok na odpočet daně, neboť v souladu s judikaturou Evropského soudního dvora je nárok na odpočet daně chráněn pouze za situace, že plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl a ani s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem nemohl vědět.

Prvostupňový správce daně v rámci daňové kontroly DPH za předmětná zdaňovací období vyhledal a popsal skutečnosti, ze kterých lze jednoznačně dovodit, že žalobce věděl (vědomá nedbalost) nebo mohl vědět (nevědomá nedbalost), že se účastní obchodů zasažených podvodem. Konkrétně lze dle prvostupňového správce daně za objektivní skutečnosti prokazující, že předmětná zdanitelná plnění byla součástí daňového podvodu, označit následující skutečnosti:

a) zpochybnění dodavatelé jsou nekontaktní, jejich spolupráce s místně příslušným správcem daně je nulová nebo problematická, neplní si své povinnosti týkající se úhrady daně,
b) předcházející dodavatelé (dodavatelé dodavatelů), které se podařilo dohledat, vykazují stejné znaky jako zpochybnění dodavatelé,
c) jednatelé a společníci zpochybněných dodavatelů jsou občané Maďarska či Slovenska (s výjimkou V.),[1]

---

[1] Jak plyne z rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 4.4.2012, č. j. 2T 10/2011 – 1615, ve spojení s usnesením Vrchního soudu v Praze ze dne 16.11.2012, sp. zn. 3 To 92/2012, zaměstnanec žalobce **K.V. byl uznán vinným zvlášť závažným zločinem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby** podle § 240 odst. l, odst. 2 písm. a), odst. 3 tr. zákoníku, dílem dokonaným, dílem nedokonaným ve stadiu pokusu podle § 21 odst. L tr. zákoníku ve spolupachatelství podle § 23 tr. zákoníku. Za to byl podle § 240 odst. 3 tr. zákoníku odsouzen k trestu odnětí svobody v trvání šesti let. Podle § 56 odst. 3 tr. Zákoníku byl pro výkon uloženého trestu zařazen do věznice s dozorem. **Společně s tímto obžalovaným byli uznáni vinnými a odsouzeni též V.K., J.K. a J.D.**. Obžalovaní byli uznáni vinným na tom skutkovém základě, že v Kostěnicích u Pardubic, na základě předchozí vzájemné dohody K.V., zaměstnance společnosti A., spol. s r. o., původně se sídlem „X“, od 22.7.2010 se sídlem „X“ (dále též „A.“), a M.K., nar. „X“, občana Rumunska, proti němuž bylo vedeno samostatné trestní řízení, s V.K., podnikajícím coby fyzická osoba s místem podnikání „X“, J.K., podnikajícím coby fyzická osoba s místem podnikání „X“, a J.D., podnikajícím coby fyzická osoba s místem podnikání „X“, a v době od 1.9.2009 jednatelem společnosti **V., s. r. o.** se sídlem „X“ (dále jen V.), v úmyslu získat vyplacení neoprávněného

d) zpochybnění dodavatelé byli do obchodního rejstříku až na výjimky zapsáni několik měsíců před zahájením jejich obchodní činnosti (obchodování s kovovým odpadem), neměli tedy žádnou relevantní obchodní historii (viz tabulku níže)

Společnost	Zapsána do OR	Jednatel v rozhodném období	První společník
CH., s. r. o.	22.5.2009	T.F.E. – Maďarská republika	S.B., s.r.o. IČ: „X“
M.S.O., s. r. o.	15.5.2009	M.H. – Slovenská republika	CH.P. s.r.o., IČ: „X“
V., s. r. o.	12.8.2009	J.D. - Česká republika (pravomocně odsouzen – KS v HK 2T 10/2011, VS v Pze 3 To 92/2012)	L., s.r.o., IČ: „X“
A., s. r. o.	15.7. 2009	Z.C. – Maďarská republika	S.B., s.r.o. IČ: „X“
A.G., s. r. o.	22.7.2009	A.N. - Maďarská republika.	Q.S.E. SE, IČ: „X“
I., s. r. o (vystupoval též ve věci 4 Afs 178/2015, u zdejšího soudu ve věci 52 Af 37/2015)	20.5.2009	A.K. - Maďarská republika	S.B., s.r.o. IČ: „X“
C.M., s. r. o.	4.7.1995	M.K. - Slovenská republika	FO
Z., s. r. o.	4.6.2009	T.J. - Maďarská republika	S.B., s.r.o. IČ: „X“

e) sídla zpochybněných dodavatelů jsou virtuální,
f) zpochybnění dodavatelé nemají materiální ani personální vybavení (žádné provozovny, sklady, dopravní prostředky ani zaměstnance),
g) zpochybnění dodavatelé vykazují znaky zapojení do podvodného řetězce firem,
h) nedoložení původu dodávaného zboží ze strany zpochybněných dodavatelů,
i) faktury vystavované až po přejímce (převážení a předruhování) zboží u žalobce,

---

nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty, zastírali skutečný původ kovového odpadu dodávaného do společnosti A. začleněním V.K., J.K. a J.D. jako dodavatelů do řetězce plátců daně mezi společnost A. a její skutečné dodavatele, osoby registrované k dani v jiném členském státě EU, aby mohli uplatňovat nárok na odpočet daně na vstupu a čerpat nadměrné odpočty daně z přidané hodnoty vzhledem k tomu, že společnost A. dále vykazovala dodání kovového odpadu do jiného členského státu EU, které je podle § 63 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, osvobozeno od uplatnění daně na výstupu s nárokem na odpočet daně.

j) nestandardní obchodní chování (písemné rámcové kupní smlouvy obsahující neurčité vymezení práv a povinností smluvních stran, takže veškeré podstatné podmínky následných dodávek, jako je ujednání o druhu, ceně, množství a termínu dodání zboží ve statisícových až milionových hodnotách, byly většinou sjednávány pouze telefonicky nebo formou SMS),
k) přezkoumávané dodávky zboží byly v jednotlivých termínech do provozovny žalobce dopravovány v rámci jediné přepravy přímo ze Slovenska nebo Maďarska vozidly s registračními značkami těchto zemí.

Dle prvostupňového správce daně výše zmíněné skutečnosti ve svém souhrnu (každá z výše uvedených indicií by sama o sobě nesvědčila o podvodu na DPH) tvoří logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují, že žalobce o podvodu na DPH věděl či minimálně vědět mohl. Žalobce sice činil kroky vedoucí k ověření dodavatele jako takového, nicméně získané informace žalobce řádně nevyhodnotil. Přitom již jen samotná skutečnost, že zpochybnění dodavatelé nemohli prokázat svou obchodní historii, měla žalobce jakožto zkušeného obchodníka nabádat ke zvýšené opatrnosti. Skutečnosti uvedené pod písmeny c, d, e, f, g, h, i, j, k pak byly natolik významné, že měly vést žalobce k přijetí dalších opatření za účelem zamezení možné účasti na podvodném jednání. Nic takového však žalobce neučinil, tedy nepřijal dostatečná opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k ověření, zda plnění, která provádí, jej nepovedou k účasti na daňovém podvodu. Žalobce si minimálně měl být vědom podvodného jednání v popsaném řetězci, a proto mu musel být jeho nárok na odpočet daně odmítnut.

Daňová kontrola byla ukončena při ústním jednání, které proběhlo dne 14.1.2014 (protokol o ústním jednání č. j. 42782/14/2801-05404-605231). V rámci tohoto jednání byla s žalobcem projednána též zpráva o daňové kontrole č. j. 1459948/13/2801-05401-608089. Prvostupňový správce daně následně vydal platební výměr č. j. 49440/14/2801-24803-604284 ze dne 15.1.2014, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce října roku 2009 v celkové výši vlastní daňové povinnosti 6.038.823 Kč (namísto žalobcem uplatněného nadměrného odpočtu ve výši 18.342.665 Kč). Odvolání žalobce proti platebnímu výměru žalovaný rozhodnutím ze dne 13.5.2015, č. j. 14222/15/5300-21444-711428, zamítl a rozhodnutí prvostupňového správce daně potvrdil.

II.
Žaloba a vyjádření žalovaného

Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu psanou románovým způsobem, a proto soud žalobce při jednání dne 13.4.2016 vyzval, aby v textu žaloby identifikoval žalobní body ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d/ s. ř. s., což žalobce následně učinil (viz protokol o jednání na listech číslo 169 až 172 soudního spisu). Na tomto místě soud připomíná, že kvalita soudního rozhodnutí je vždy zásadním způsobem předurčena kvalitou žaloby. Zcela jinak může soud pracovat s žalobou, v níž jsou námitky stručné, jasné a jsou logicky uspořádány, než s rozsáhlou rozvláčnou žalobou, z níž není patrno, kde končí žalobní bod a začíná rekapitulace toho či onoho. Zatímco v prvém případě zpravidla soud žádný žalobní bod neopomene, ve druhém k takové situaci může dojít velmi snadno, neboť žalobní bod může být důmyslně skryt pod nánosem argumentačního balastu. I při sepisu žaloby tedy platí, že méně je více.

V průběhu jednání dne 13.4.2016 tedy bylo objasněno, že žalobce namítá, že vytýkací řízení, které bylo zahájeno nekonkrétními výzvami, probíhalo nepřiměřeně dlouho (od 22.12.2009). Dle žalobce se navíc nejednalo o vytýkací řízení, ale de facto o daňovou kontrolu (ta byla zahájena až 2.6.2011). Žalobce se proto domnívá, že před oznámením rozhodnutí o stanovení daně došlo k zániku práva daň vyměřit, neboť ačkoliv daňová kontrola byla zahájena formálně až 2.6.2011 a pokračovala do 14.1.2014, ve skutečnosti dle žalobce probíhala de facto již od 22.12.2009.

Dle žalobce však bylo řízení zatíženou řadou dalších vad. Předně Finanční úřad pro Prahu 1 dožádal Finanční úřad v Pardubicích, aby provedl určité dílčí řízení (místní šetření, daňovou kontrolu, včetně projednání zprávy o daňové kontrole), dle žalobce se ovšem jednalo fakticky o delegaci místní příslušnosti k výkonu správy daní a takový postup byl nezákonný. Po uplynutí lhůty pro podání žaloby (při jednání dne 13.4.2016) žalobce rovněž namítl, že následná delegace podle § 18 daňového řádu (ke které došlo rozhodnutím Generálního finančního ředitelství ve spojení s rozhodnutím Ministerstva financí) byla nezákonná, což potvrdil i Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 27.10.2015, č.j. 10Af 28/2012-47, a proto i úkony prováděné Finančním úřadem v Pardubicích, resp. později Finančním úřadem pro Pardubický kraj, jsou nezákonné.

Žalobce též vytknul prvostupňovému správci daně, že zpochybněným dodavatelům žalobce – právnickým osobám – doručoval písemnosti do datových schránek, písemnosti měl dle žalobce doručovat i prostřednictvím pošty.

Vadu žalobce spatřoval i v tom, že správní orgány opakovaně (jednou již totiž uvedené osoby v daňovém řízení vyslechnuty byly) nevyslechly K. (C.M.), J.E. (Z.), C. (A.), N. (A.G.), E. (CH.), D.i (CH.), H. (M.S.O.), H. (žalobce) a V. (žalobce). Dále dle žalobce nebyl navíc vůbec vyslechnut tlumočník N. ani tlumočník S.S., nebyl též vyslechnut S.K., M.K. (V.), M.B. a jím označení řidiči (CH.), nebyl ani proveden výslech svědků P. (T.C.R.), J. O. (E.M.), T. B. (J.T.) a J. H. (H.K.). Navíc žalobce neměl možnost se účastnit výslechu A. a C. K. maďarskými správními orgány (na základě mezinárodního dožádání).

V neposlední řadě žalobce v žalobě zpochybňoval relevanci indicií zmiňovaných prvostupňovým správcem daně i žalovaným, které měly žalobce údajně vést k závěru o tom, že plnění od výše uvedených dodavatelů jsou zasažena podvodem, resp. k větší obezřetnosti při obchodování s těmito dodavateli. Žalobce podrobně rozebral každou z indicií (viz bod I písm. a/ až k/ odůvodnění tohoto rozsudku) a dospěl k závěru, že každá ze skutečností uváděných prvostupňovým správcem daně i žalovaným není sama o sobě nijak podezřelá. Žalobce se domnívá, že přijal veškerá potřebná opatření k zabránění své účasti na případném podvodu na DPH (byla popsána svědkem H.), u každého dodavatele ověřoval, zda existuje (výpis z obchodního rejstříku), zda má potřebná živnostenská oprávnění, zda je plátcem DPH, zda osoba, se kterou jedná je za daný subjekt oprávněna jednat, zboží bylo na základě rámcových smluv dodáváno dodavateli přímo do sběrného dvora v Kostěnicích, žalobce má k dispozici faktury, dodací i vážní lístky, Žalobce neví, jaká další opatření měl přijmout za účelem zabránění své účasti v podvodu, ostatně i žalovaný žádná konkrétní opatření ve svém rozhodnutí neidentifikoval.

Žalobce při jednání před soudem znovu navrhl výslech K.V. (jednatele žalobce), L.V. (zaměstnance žalobce) a pana H. (byť dvě posledně zmíněné osoby byly správními orgány

vyslechnuty) s tím, že tyto osoby by soudu popsaly opatření, která byla žalobcem přijata v zájmu eliminace účasti žalobce v daňových podvodech.

Ze všech výše uvedených důvodů žalobce požadoval, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě (které není třeba podrobně rekapitulovat, neboť jeho obsah účastníci znají, nadto v řízení byl žalovaný úspěšný, přičemž v odůvodnění rozsudku je třeba především vypořádat námitky toho účastníka, kterému soud za pravdu nedal) uvedl, že se v žalobou napadeném rozhodnutí vypořádal se všemi rozhodnými skutečnostmi (žalobní námitky jsou v zásadě opakováním námitek odvolacích), odkázal na jeho odůvodnění a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

III.
Posouzení věci soudem

Předně soud zdůrazňuje, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku, resp. argument (srov. kupř. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05 a IV. ÚS 787/06, III. ÚS 961/09). Rozsah reakce na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.5.2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13, dostupný na www.nssoud.cz/), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11.3.2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7.5.2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, dostupný na www.nssoud.cz atd.) - tzn., že na námitky lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí orgán veřejné moci prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí (tento právní názor akceptoval i Nejvyšší správní soud – viz např. bod 15 odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22.10.2014, č. j. 6 Ads 237/2014 – 9, bod 37 odůvodnění rozsudku téhož soudu ze dne 25.2.2015, č. j. 6 As 153/2014 – 108, bod 12 odůvodnění rozsudku téhož soudu ze dne 4. 3. 2015, č. j. 8 Afs 71/2012 – 161, či odůvodnění rozsudku téhož soudu ze dne 16.4.2015, č. j. 7 As 169/2014 – 55). Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „*[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*“ (srov. nález ze dne 12.2.2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68, a desítky dalších rozhodnutí Ústavního soudu dostupná na http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, odstavec 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, odstavec 41, popř. ze dne 3.7.2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, odstavec 17, popř. rozsudky ve věcech sp. zn. 1 Afs 81/2013, 1 Afs 82/2013, 1 As 72/2013, 9 Afs 22/2013, 9 Afs 39/2013, 9 Afs 45/2013, 3 As 80/2013 a řada dalších). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto

nevypořádává (srov. např. odstavec 24 nálezu ze dne 28.5.2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „*Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.*“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly. Z výše uvedených důvodů soud není povinen reagovat na košatou a obsáhlou žalobu stejně košatým a obsáhlým rozsudkem (shodně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48, bod 35, či rozsudek téhož soudu ze dne 6.4.2016, č. j. 6 Afs 3/2016 – 46, bod 19).

Nelze též zapomínat, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto bude soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (k tomu 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, ze dne 29.5.2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, a ze dne 30.6.2014, č. j. 8 Azs 71/2014 – 49, všechny dostupné na www.nssoud.cz). Tuto praxi aproboval i Evropský soud pro lidská práva ve věci Helle proti Finsku (rozhodnutí ze dne 19.12.1997, č. 20772/92, odst. 59 - 60), jakož i Ústavní soud (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 27.7.2011, sp. zn. II. ÚS 752/10, a usnesení téhož soudu ze dne 6.6.2013, sp. zn. II. ÚS 2454/12, usnesení ze dne 4.7.2012, sp. zn. III. ÚS 1972/12, usnesení ze dne 14.10.2013, sp. zn. IV. ÚS 2266/12, ze dne 15.10.2013, sp. zn. IV. ÚS 3391/12 atd.).

Vhodné je též vypíchnout, že odmítnutí argumentace účastníka řízení nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20.10.2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11).

Nyní k samotnému přezkumu.

K námitkám týkajícím se délky (dílčích) řízení je vhodné uvést, že byť i nepřiměřená délka daňového řízení (vytýkacího řízení, popř. postupu k odstranění pochybností) zásadně nemůže způsobit nezákonnost procesního postupu či rozhodnutí z řízení vzešlého (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2015, č. j. 6 Afs 48/2015 – 45, bod 25). Obdobně lhůty pro vydání rozhodnutí (pokud jsou obecně závazným právním předpisem stanoveny) jsou pouze lhůtami pořádkovými a jejich překročení samo o sobě nemůže vést k závěru o nezákonnosti procesního postupu či rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.12.2012, č. j. 2 Ans 14/2012-41). Námitky tohoto druhu navíc mohl žalobce uplatnit v jiných řízeních. Soudní obranou proti účelově prodlužovanému postupu k odstranění pochybností (byť zákon konkrétní lhůtu pro ukončení tohoto postupu nestanoví, nemělo by docházet k průtahům) je žaloba podle ustanovení § 82 a násl. s. ř. s., žalobou podle § 79 a násl. s. ř. s. se pak žalobce mohl domáhat vydání rozhodnutí ve věci samé (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.11.2014, č. j. 10 Afs 30/2014 – 35, popř. rozsudek téhož soudu ze dne 10.10.2012, č. j. 1 Ans 10/2012-52). Žádnou z výše uvedených žalob ovšem žalobce nepodal a v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu již námitky tohoto druhu nejsou relevantní.

Dále soud připomíná, že správce zahájil dne 22.12.2009 dle § 43 zákona o správě daní a poplatků vytýkací řízení (výzva k odstranění pochybností č. j. 211187/09/248912603009), neboť mu vznikly pochybnosti o správnosti nadměrného odpočtu vykázaného žalobcem v daňovém přiznání za předmětné zdaňovací období. Správce daně sdělil žalobci své pochybnosti i to, jakým způsobem mají být vyvráceny. I když lze souhlasit s žalobcem v tom, že si lze představit konkrétnější výzvy k odstranění pochybností (dne 18.10.2010 byla vydána též výzva č. j. 184323/10/248932605231), není pochyb o tom, že předmětné výzvy u žalobce vyvolaly adekvátní reakci, a proto případné nedostatky ve výzvách v žádném případě nemohly způsobit jejich nezákonnost, popř. nezákonnost vytýkacího řízení (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.2.2012, č. j. 8 Afs 38/2011 – 117, bod 28). Již vůbec pak případné nedostatky výzev nemohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí (platebního výměru) vydaného na základě výsledků daňové kontroly, nikoliv na základě výsledků vytýkacího řízení, popř. postupu k odstranění pochybností.

Je třeba též zdůraznit, že vytýkací řízení zahájené podle § 43 ZSDP nebylo do 31.12.2010 ukončeno, a proto bylo po účinnosti daňového řádu s ohledem na § 264 odst. 1 daňového řádu správně postupováno dle § 89 a § 90 daňového řádu, neboť se jednalo o institut vytýkacímu řízení svou povahou nejbližší. Postup k odstranění pochybností byl ukončen se závěrem (viz protokol o ústním jednání ze dne 14.4.2011, č. j. 85344/11/248932605231, a úřední záznam č. j. 128276/11/248932604401), že žalobce neodstranil pochybnosti, které mu byly výzvami sděleny, a neprokázal tak nárok na odpočet daně, a proto prvostupňový správce daně zahájil dne 2.6.2011 v souladu s § 90 odst. 3 daňového řádu daňovou kontrolu (ostatně sám žalobce v podání ze dne 3. 5. 2011 navrhl, aby bylo pokračováno v dokazování). Takový postup odpovídal zákonu, neboť pokud správce daně rozpozná, že se postup k odstranění pochybností začíná svým rozsahem vymykat svým zákonným mantinelům, má tento postup ukončit a přejít do režimu daňové kontroly (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.1.2014, č. j. 2 Afs 174/2014 - 31), což prvostupňový správce daně učinil. Pochyboval-li žalobce přesto o zákonnosti postupu prvostupňového správce daně předcházejícímu daňové kontrole, měl se proti němu bránit žalobou podle § 82 s. ř. s. (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.11.2014, č. j. 10 Afs 30/2014 – 35, bod 15, popř. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.12.2012, č. j. 2 Ans 15/2012 - 22), v tomto řízení (přezkum rozhodnutí vydaného na základě výsledků daňové kontroly) nejsou již námitky tohoto druhu relevantní. Z výše uvedeného je též zřejmé, že postup prvostupňového správce daně před 2.6.2011 nelze označit (posuzováno jak z hlediska obsahu, tak z hlediska formy) za daňovou kontrolu, přičemž jakkoliv se může délka vytýkacího řízení jevit na prvý pohled jako neobvyklá, odpovídá skutkové složitosti věci (viz např. počet zpochybněných dodavatelů) a časové náročnosti některých nezbytných úkonů (mezinárodní dožádání apod.).

Jelikož daňová kontrola byla zahájena až 2.6.2011 (viz protokol č.j. 150935/11/248932605231), tříletá lhůta pro stanovení daně (§ 148 odst. 1 daňového řádu) počala v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu běžet od tohoto data znovu a uplynul až dne 2.6.2014. Dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu byla tato lhůta prodloužena o 1 rok, neboť v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně, a to doručením platebního výměru ze dne 15.1.2014, č. j. 49440/14/2801-24803-604284, žalobci. Prodloužená lhůta pro stanovení daně tedy uplynula až 2.6.2015, tedy po vydání žalobou napadeného rozhodnutí 13.5.2015. Dosud

neuplynula ani objektivní desetiletá prekluzivní lhůta (§ 148 odst. 5 daňového řádu). Pro úplnost je možno uvést, že § 148 odst. 6 daňového řádu rozhodně nezkracuje lhůty pro stanovení daně uvedené výše, ale naopak umožňuje stanovit daň i po jejich uplynutí (tedy např. i po uplynutí objektivní 10 leté lhůty).

Správní orgány též správně doručovaly osobám, které měly zpřístupněnou datovou schránkou, do této schránky, neboť správním orgánům takovou povinnost ukládá zákon (§ 42 daňového řádu, § 17 zákona č. 300/2008 Sb.) a správní orgány nemají možnost výběru. Není přitom rozhodné, zda právnická osoba ví o tom, že podle zákona je každé právnické osobě zřízené ze zákona, zapsané v obchodním rejstříku zřízena bez žádosti automaticky (§ 5 zák. č. 300/2008 Sb.), neboť neznalost zákona neomlouvá.

Vadou není ani to, že v průběhu daňové kontroly došlo ke změně místní příslušnosti ke správě daní, neboť k této změně došlo zákonem předvídaným způsobem (rozhodnutím Generálního finančního ředitelství ze dne 13.10.2011, č.j. 29306/11-2111-011564, ve spojení s rozhodnutím Ministerstva financí ze dne 22.5.2012, č.j. 904/110691/2011; Finanční úřad pro Prahu 1 na základě pravomocného rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti k výkonu správy daní vydal dne 8.6.2012, č.j. 333031/12/001902109097, rozhodnutí, kterým určil datum 21.6.2012 jako den, kdy je místně příslušným správcem daně žalobce Finanční úřad v Pardubicích) a do vydání žalobou napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) nebyla rozhodnutí o delegaci (§ 18 daňového řádu) zrušena či změněna. Na tomto místě je třeba připomenout, že Nejvyšší správní soud se již opakovaně vyjádřil k tomu, zda je třeba zohlednit zrušení pravomocného rozhodnutí relevantního pro přezkoumávané rozhodnutí. Např. v rozsudku ze dne 29.5.2009, č. j. 2 As 4/2009 – 111, a v rozsudku ze dne 24.6.2009, č. j. 4 As 38/2008 - 97. V prvním z uvedených rozsudků dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že „*rozhodnutí správních orgánů jsou přezkoumávána správními soudy podle skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).... V daném případě stavební úřad v řízení o dodatečném povolení stavby disponoval pravomocným územním rozhodnutím a skutečnost, že později došlo k jeho zrušení, nemá na nynější přezkum rozhodnutí o dodatečném povolení stavby žádný vliv.*“ Oba citované rozsudky pak odkazují na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4.2.2009, č. j. 1 As 79/2008 - 128, publ. pod. č. 1815/2009 Sb. NSS, který otázku důsledků a časových účinků pozdějšího zrušení podkladového rozhodnutí komplexně pojednal se závěrem, že „*(p)rávní řád je založen na zásadě presumpce správnosti aktů vydaných orgány veřejné správy, dle níž se má za to, že správní akt je zákonný a správný, a to až do okamžiku, kdy příslušný orgán zákonem předvídanou formou prohlásí správní akt za nezákonný a zruší jej (srov. k tomu Hendrych, D. a kol. Správní právo. Obecná část. 7. vydání, Praha, C. H. Beck 2009, s. 225, resp. v judikatuře NSS např. rozsudek ze dne 22.5.2008, č. j. 6 As 45/2005 - 188). Po celou dobu své existence až do svého eventuálního zrušení vyvolává správní akt právní následky, zakládá práva a povinnosti. Zrušení správního aktu má účinky toliko ex nunc, které působí výlučně do budoucna, akt již tedy nemůže v budoucnu založit další práva a povinnosti. Odrazem této zásady z pohledu vztahu jedinec - správní orgán je zásada ochrany dobré víry a ochrany nabytých práv (viz např. nález ÚS ze dne 9.10.2003, sp. zn. IV. ÚS 150/01, Sb. n. a u., sv. 31, č. 117, s. 69). Jedinou výjimku představuje skupina nicotných aktů, u nichž se má za to, že nebyly nikdy vydány, a tudíž nemohly působit právní následky ani v minulosti. Prohlášení nicotnosti, které jen formálně odstraňuje neexistující akt, proto působí ex tunc (viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96, část V., též pod č. 793/2006 Sb. NSS). Rozhodnutí správních orgánů jsou přezkoumávána správními soudy dle*

skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu, v tomto případě stěžovatele (§ 75 odst. 1 s. ř. s).“ (shodně srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.7.2011, č. j. 7 As 26/2011 – 175).

Důvodná není ani námitka, že dožádání Finančního úřadu pro Prahu 1 bylo de facto delegací. Jak již bylo uvedeno výše, žalobce přesunul ke 22.7.2010 sídlo na adresu Praha, Politických vězňů 911, nicméně na základě dožádání Finančního úřadu pro Prahu 1 ze dne 25.10.2010 (list číslo 132správního spisu) byly učiněny další úkony v rozpracovaném vytýkacím řízení Finančním úřadem v Pardubicích. Takový postup odpovídal § 5 odst. 1 zák. č. 337/1992 Sb., neboť Finanční úřad v Pardubicích, který dosud prováděl všechny úkony v rámci vytýkacího řízení, byl logicky po 22.7.2010 schopen provést jednotlivé úkony v rámci vytýkacího řízení rychleji a vzhledem k adrese provozovny, v níž žalobce v rozhodném období realizoval svou činnost, i snáze a hospodárněji. Zákon (§ 5 zák. č. 377/1992 Sb.) přitom nestanovil žádná omezení, pokud jde o rozsah a obsah těchto dožádaných úkonů (shod. Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.3.2007, č. j. 2 Afs 104/2006-44). Na základě dožádání Finančního úřadu pro Prahu 1 ze dne 4.5.2011 (list číslo 163 správního spisu) pak Finanční v Pardubicích ukončil vytýkací řízení a zahájil daňovou kontrolu. Takový postup byl taktéž možný, neboť podle § 17 odst. 1 daňového řádu může místně příslušný správce daně dožádat jiného věcně příslušného správce daně téhož nebo nižšího stupně o provedení úkonů nebo dílčích řízení nebo jiných postupů, které by sám mohl provést jen s obtížemi nebo s vynaložením neúčelných nákladů, anebo které by nemohl provést vůbec. Prostřednictvím dožádání tak lze řešit provedení úkonu, dílčího řízení či jiného postupu, tedy např. výslechu svědka, provedení místního šetření, ale též např. daňové kontroly včetně následného doměření daně. Vzhledem k dosavadnímu vývoji řízení a k adrese provozovny, v níž žalobce realizoval činnost v rozhodném období (Kostěnice), bylo i druhé dožádání odůvodněné a postup správců daně neodporoval zákonu. Rozhodně (ani v jednom případě) nešlo o delegaci, neboť nešlo o nové určení, místně příslušného správce daně, oprávněného vůči jednoznačně identifikovanému daňovému subjektu ke správě daně jako celku.

Pro úplnost je možno dodat, že následně byl skutečně výkon správy DPH delegován (rozhodnutím Generálního finančního ředitelství ze dne 13.10.2011 ve spojení s rozhodnutím Ministerstva financí ze dne 22.5.2012) podle § 18 odst. 1 daňového řádu na Finanční úřad v Pardubicích (k účinku zrušení rozhodnutí o delegaci po skončení daňového řízení viz výše).

Pokud žalobce žalovanému vytýkal, že neprovedl výslech svědků vyjmenovaných sub II, pak k této námitce je třeba uvést, že samotná skutečnost, že správní orgán určitý důkaz neprovedl, neznamená, že postupoval nezákonně, neboť správní orgán zásadně nemá povinnost vyhovět všem důkazním návrhům daňového subjektu (§ 92 odst. 2 i. f. daňového řádu). Žalobce navíc v žalobě neuvádí, jaké zcela konkrétní (dosud sporné) skutečnosti měly být tím či oním výslechem prokázány a jaký vliv na rozhodnutí ve věci samé mělo neprovedení těchto důkazů. Nejvyšší správní soud přitom již v minulosti judikoval, že pokud daňový subjekt navrhuje výslech svědka, musí jej jednak přesně označit a zásadně musí uvést, co má být jeho výpovědí prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení (srov. rozsudek ze dne 26.6.2007, č. j. 8 Afs 65/2005 - 79, a obdobně i rozsudek ze dne 24.3.2004, č. j. 3 Afs 1/2003 - 101). Žalobcem uplatněná námitka je tedy značně obecná a k jejímu vypořádání by postačovalo již výše uvedené a konstatování že, žalovaný a prvostupňový správce daně dbal o to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji,

přičemž pokud důkazním návrhům prvostupňový správce daně (či žalovaný) nevyhověl, vždy svůj postup řádně odůvodnil.

Pro úplnost však soud uvádí následující: Výslechy K. (C.M.), J.e (Z.), C. (A.), N. (A.G.), E. (CH.), D. (CH.), H. (M.S.O.), H. (žalobce) a V. (žalobce) byly správními orgány provedeny (za přítomnosti žalobce), uvedené osoby se vyjádřily ke všem rozhodným skutečnostem a k jejich opakovanému výslechu nebyl proto důvod (byl nadbytečný). Pokud jde o výslech tlumočníka Novotného, pak žalobce sám správním orgánům předložil protokol o výslechu svědka sepsaný Národním daňovým a celním úřadem v Györu a jeho obsah správní orgány řádně vyhodnotili. Vzhledem k tomu, že se jednalo pouze o tlumočníka, nikoliv o statutára tvrzeného dodavatele, lze takový postup správních orgánů s ohledem na dostatek jiný důkazů (prokazujících, že zpochybnění dodavatelé nebyli skutečnými dodavateli kovového odpadu) akceptovat. Výše uvedené platí i pro tlumočníka S. K. S., občana Rumunska. Nadto výslechu posledně zmiňované osoby bránily objektivní okolnosti, tj. to, že nebyla zjištěna adresa místa jeho pobytu (v podrobnostech soud odkazuje na bod 83 odůvodnění žalovaného rozhodnutí).

Jde-li o S.K. a M.K. (V.), pak žalobce v žalobě opět neuvedl, jaké konkrétní sporné skutečnosti měly být výslechem těchto osob objasněny. Pro úplnost je možno dodat, že výše uvedení byli rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25.10.2013, č. j. **4T 12/2012**-1343, ve spojení s rozsudkem Vrchního soudu v Praze ze dne 30.1.2015, sp. zn. **3 To 25/2014**, odsouzeni za to, že v úmyslu získat vyplacení neoprávněného nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty, zastíráním skutečného původu kovového odpadu dodávaného žalobci postupně začlenili (a to i v předmětném zdaňovacím období) V.K., J.K., J.D. a společnost V. jako fiktivní dodavatele do řetězce plátců mezi žalobce a její skutečné dodavatele, kterými byly jednak společnost A.C., Rumunsko, „X“, reg. číslo „X“ (dále jen A.), jejímž správcem je M.K. a majitelem jeho matka, F.K., nar. „X“, a jednak společnost J.G. s. r. o. „X“, IČ: „X“ (dále jen J.G.), tedy osoby registrované k dani v jiném členském státě EU, aby bylo možno uplatňovat nárok na odpočet daně na vstupu a čerpat nadměrné odpočty DPH, vzhledem k tomu, že žalobce dále vykazoval dodání kovového odpadu do jiného členského státu EU, kdy dodání tohoto zboží je podle § 63 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, osvobozeno od uplatnění daně na výstupu s nárokem na odpočet daně (právně bylo jednání kvalifikováno jako zvlášť závažný zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a/, odst. 3 trestního zákoníku).

Již vůbec pak není soudu zřejmé, jaké sporné skutečnosti by měly být objasněny výslechem přepravce B. a jím označených řidičů (CH.), když správce daně prvého stupně pohyb zboží v tomto případě podrobně zmapoval pomocí jiných důkazních prostředků (viz strany 9 a 14 zprávy o daňové kontrole). Výslechy P. (T.C.R.), J. O. (E.M.), T. B. (J.T.) a J. H. (H.K.) taktéž zcela správně nebyly správními orgány provedeny, neboť uvedené subjekty neměly žádný vztah ke zpochybněným dodavatelům a dodávkám.

Pokud jde o námitku, že se žalobce nemohl účastnit výslechu A. a C. K. maďarskými správními orgány (na základě mezinárodního dožádání), odkazuje soud na bod 75 a 76 odůvodnění žalovaného rozhodnutí. To, že žalobce takové právo podle maďarský právních předpisů nemá, je dnes již notorietou (z poslední doby srov. např. rozsudek Nejvyššího

správního soudu ze dne 27.10.2015, č. j. 4 Afs 178/2015 – 47, bod 79). Pro úplnost je možno znovu uvést, že pokud dožádaný stát účast daňového subjektu nepřipustí, nelze se této účasti před českými orgány veřejné moci dovolávat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.1.2014, č. j. 1 Afs 73/2011 - 167, publikovaný pod č. 3016/2014 Sb. NSS).

Jde-li o obecný nesouhlas se závěry prvostupňového správce daně a žalovaného, který lze z žaloby vytušit, je třeba na tomto místě připomenout, že daňové řízení je ovládáno zásadou, že daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). V dané věci je stěžejní otázkou, zda žalobce prokázal uplatněný nárok na odpočet DPH ve smyslu ust. § 72 a 73 zákona o DPH. Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH má plátce daně nárok na odpočet DPH, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Vznik nároku na odpočet DPH prokazuje plátce v prvé řadě daňovým dokladem ve smyslu § 73 citovaného zákona. Jak bylo opakovaně judikováno Nejvyšším správním soudem a Ústavním soudem, prokazování nároku na odpočet DPH je prvotně záležitostí dokladovou, ale současně je třeba respektovat soulad s faktickým stavem. Jak vyplývá např. z nálezů Ústavního soudu ze dne 15.5.2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, a ze dne 11.2.2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07, důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže např. zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. K unesení důkazního břemene proto nemusí vždy stačit předložení formálně bezvadných daňových dokladů či jiných listin, byť se všemi zákonem vyžadovanými náležitostmi. Prokazuje-li daňový subjekt nárok na osvobození od DPH formálně bezvadnými písemnými prohlášeními a daňovými doklady, ale zároveň existují pochybnosti[2] o faktickém stavu, je na daňovém subjektu, aby prokázal existenci podmínek, za nichž vzniká nárok na odpočet DPH. Nárok na odpočet DPH je správce daně oprávněn neuznat (byť byl doložen daňovým dokladem), pokud zjistí skutečnosti, které uplatnění takového nároku vylučují (podpůrně viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25.10.2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, a ze dne 30.6.2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195).

Ve smyslu konstantní judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu jedním z případů, kdy může dojít k neuznání nároku na odpočet DPH, je odhalení existence tzv. řetězového (kolotočového) obchodu, jehož cílem je pouhé vylákání nadměrného odpočtu ze státního rozpočtu. Za takový řetězec lze považovat situaci, kdy se na získání výhody na dani podílí více než dva subjekty v řetězci za sebou a předmětem obchodování je zboží nebo služba, která je postupně bezdůvodně nadhodnocená, případně předmět obchodování je poskytnut za běžnou cenu, ale jeden z článku řetězce neodvede DPH a poslední článek řetězce legálně uplatňuje nárok na její odpočet. V případě, že se daňový subjekt účastní některého z

---

[2] Správce daně přitom není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen 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 ve věcech sp. zn. Afs 24/2007, 9 Afs 30/2008, 1 Afs 39/2010, popř. nález Ústavního soudu ze dne 29.10 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.

uvedených typů řetězců, má nárok na odpočet DPH pouze za situace, že o záměru spáchat podvod na DPH nevěděl, a ani, s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem, vědět nemohl. Tento závěr vyplývá např. z rozsudků SDEU ze dne 6.6.2006 ve spojených věcech C-439/04 (Axel Kittel) a C-440/04 (Recolta Recycling), či rozsudků ze dne 29.4.2004 ve spojených věcech C-487/01 (Gemeente Leusden) a C-7/02 (Holin Groep BV cs) atp. Jak uvedl SDEU v odůvodnění rozsudku ze dne 6.6.2006 ve spojených věcech C-439/04 (Axel Kittel) a C-440/04 (Recolta Recycling), je věcí vnitrostátního soudu odmítnout přiznat nárok na odpočet, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Rovněž je třeba zmínit i rozsudek SDEU ve spojených věcech Mahagében a Péter Dávid (C-80/11 a C-142/11), ze kterého vyplývá, že členské státy mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet DPH, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že došlo k uplatnění tohoto nároku podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Je tomu tak především tehdy, když plátce daně, kterému bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet DPH, věděl nebo musel vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu. Je přitom na daňovém orgánu, aby prokázal, že plátce daně věděl nebo musel vědět, že k takovému podvodu došlo. Současně však není povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.7.2013, č. j. 1 Afs 59/2013 – 34, bod 59).

Výše uvedené závěry jsou promítnuty i v judikatuře Nejvyššího správního soudu, např. v rozsudcích ze dne 27.7.2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, ze dne 21.4.2010, č. j. 9 Afs 94/2009 - 156, ze dne 10.10.2012, č. j. 1 Afs 37/2012 - 50, a ze dne 15.12.2011, č. j. 9 Afs 44/2011 - 343. Z citované judikatury nevyplývá pro podnikatele bezbřehá ochrana nároku na odpočet DPH, ale povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí daňového subjektu, aby přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů, zvláště se značným finančním dopadem, se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.10.2015, č. j. 7 Afs 237/2015 – 33). Vedle již citované judikatury lze poukázat i na judikaturu Ústavního soudu, např. usnesení ze dne 28.2.2013, sp. zn. II. ÚS 4306/12, ze dne 7.3.2012, sp. zn. II. ÚS 296/12 a ze dne 29.4.2014, sp. zn. II. ÚS 3735/13).

Soud se zcela ztotožňuje se závěrem žalovaného, že žalobce nevyvrátil pochybnosti prvostupňového správce daně, které prvostupňový správce daně zevrubně popsal ve vztahu k

a) CH. na straně 9 až 14 zprávy o daňové kontrole,
b) V. na straně 14 až 17 zprávy o daňové kontrole,
c) M.S.O. na straně 17 až 20 zprávy o daňové kontrole,
d) A. na straně 20 až 22 zprávy o daňové kontrole,
e) A.G. na straně 22 až 23 zprávy o daňové kontrole,
f) I. na straně 23 až 25 zprávy o daňové kontrole,
g) C.M. na straně 25 až 27 zprávy o daňové kontrole,
h) Z. na straně 27 až 29 zprávy o daňové kontrole,

přičemž soud se s úvahami prvostupňového správce daně zcela ztotožňuje a plně na ně odkazuje, když považuje za nadbytečné, aby závěry prvostupňového správce, které byly stručně shrnuty v narativní části odůvodnění tohoto rozsudku, znovu reprodukoval. Lze jen vypíchnout, že v uvedených případech přepravu zboží zajištoval přímo ze zahraničí maďarský nebo slovenský přepravce se slovenskou nebo maďarskou registrační značkou, přestože mělo jít o dodávky z ČR, dodavatelské společnosti byly nově založené, neměly potřebnou obchodní historii, provozovny, skladovací prostory či zaměstnance, v rozhodném období neprokázaly přijetí zdanitelných plnění či ekonomickou činnost, následně se navíc staly pro správce daně nekontaktními. Nadto faktury (a dodací listy) byly zásadně vystavovány až po přejímce odpadu v provozovně žalobce v Kostěnicích, což jen potvrzuje správnost závěrů žalovaného, že výše uvedené subjekty nebyly skutečnými dodavateli zboží (odpadu), neboť před přejímkou neznaly skutečnou hmotnost ani druh zboží (nákupní ceny byly navíc v podstatě určovány až žalobcem) a nemohly mít ani řádné průvodní doklady k přepravovanému zboží. Rozhodně se však výše uvedené subjekty na prvý pohled nechovaly jako řádní obchodníci, což nemohlo (nemělo) žalobci - zkušenému obchodníkovi s dobrou znalostí trhu - uniknout, stejně jako neměly uniknout jeho pozornosti všechny ostatní podezřelé skutečnosti vyjmenované již sub I. Je těžko uvěřitelné, že si žalobce (podnikající od roku 1991) opakovaně za své významné obchodní partnery vybíral nově založené tuzemské společnosti bez obchodní historie, nadto zastupované cizími státními příslušníky (!), a současně ignoroval řadu dalších mimořádně podezřelých okolností popsaných žalovaným např. v bodě 101 odůvodnění žalovaného rozhodnutí pod písmeny (c) až (k). Tyto podezřelé okolnosti přitom nebyly nahodilé (vyskytovaly se u všech zpochybněných dodavatelů), navzájem izolované a dobře vysvětlitelné i jinak než účastí žalobce na podvodu na DPH, nýbrž naopak propojené a svými souvislostmi a charakterem vzájemného propojení výrazně zesilující podezření a minimalizující pravděpodobnost toho, že žalobce jednal poctivě (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.6.2015, č. j. 6 Afs 130/2014 – 60).

Soud nezpochybňuje, že žalobce jistá opatření k zamezení své účasti v podvodu činil, nicméně tato opatření byla spíše formální (ověření DIČ, živnostenských oprávnění, statutárních orgánů) a vzhledem k prima vista podezřelým okolnostem obchodních transakci nedostatečná. Každý subjekt vystupující do obchodních vztahů přitom musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti odpovídající okolnostem a charakteru realizovaných obchodů. Žalovaný proto správně po zhodnocení výše uvedených skutečností uzavřel, že žalobce nepřijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, přičemž nebyl povinen tato opatření konkrétně vyjmenovávat (shodně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2015, č. j. 4 Afs 123/2015 – 53, bod 43, popř. rozsudek téhož soudu ze dne 28.1.2016, č. j. 4 Afs 233/2015 – 47, bod 66). Soud rozhodně netvrdí, že by žalobce snad měl odhalovat a prokazovat podvody na DPH, to je povinností orgánů státu. Nicméně pokud hodlá v uvedené specifické oblasti (často zatížené podvody, jak je obecně známo) podnikat a současně ze státního rozpočtu požadovat vrácení DPH, je potřebná vyšší míra obezřetnosti určitým základním „kvalifikačním předpokladem“ pro výkon takové podnikatelské činnosti jak ve vztahu k ní, tak i k ostatním subjektům (srov. – mutatis mutandis – rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.7.2013, č. j. 1 Afs 59/2013 – 34, bod 32). Žalobce však zřejmě v podnikání pokračovat nehodlá, neboť z obchodního rejstříku vedeného Krajským soudem v Hradci Králové je patrno, že společnost A. spol. s r.o. jako prodávající a společnost A. W. a.s. (dříve G.O., a.s.), se sídlem „X“, jako kupující, spolu dne 13. dubna 2011 uzavřely smlouvu o prodeji podniku, na jejímž základě společnost A., spol. s r.o., prodala společnosti A. W., a. s., svůj podnik, a to s účinností ke dni 13. dubna 2011.

Pokud se žalobce opakovaně dovolával vážních lístků a předložených faktur, pak ty nejsou důkazem prokazujícím, že došlo k přijetí zboží právě od dodavatele, který je vystavil (resp. že subjekt uvedený na faktuře byl skutečným vlastníkem zboží), zvláště když bylo zjištěno, že k vystavování dodacích listů a faktur docházelo až po převzetí zboží žalobcem. Stejně tak rámcové smlouvy (typické především pro obchodování s prověřenými, resp. dlouhodobými obchodními partnery) o skutečném dodavateli (vlastníkovi) zboží nic nevypovídají, stejně jako případná osobní účast statutárních orgánů (popř. zástupců) výše uvedených dodavatelů při přejímce zboží (jinak krajně neobvyklá, což opět potvrzuje závěry žalovaného o účelovosti takového postupu), a to vzhledem k tomu, že předmětní dodavatelé neprokázali, že mohli s tímto zbožím nakládat jako vlastníci (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.3.2010, č. j. 9 Afs 83/2009 – 232). Obdobně záznam z kamerového sytému může prokázat pouze přijetí zboží (zpochybněno nebylo), ne však dodání zboží ve smyslu § 2 ZDPH od konkrétního dodavatele. Taktéž úhrada částek odpovídající přijatým fakturám nemůže být sama o sobě důkazem, že došlo k přijetí zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele a že tento dodavatel byl vlastníkem zboží, zvláště když se správcům daně podařilo prokázat, že předmětné platby byly následně dodavatelem přeposílány na jiné účty, popř. byly prostředky zaslané na účet obratem vybírány v plné výši v hotovosti. Činnost dodavatelů, jak řádně zdůvodnil prvostupňový správce daně, navíc v řadě případů zjevně postrádala jakékoliv ekonomické opodstatnění (vzhledem k tomu, že zboží bylo dodáváno přímo ze zahraničí).

Na tomto místě je třeba znovu připomenout, že důkazy formální povahy mohou v obecné rovině obstát pouze za situace, že obchodní transakce nevykazují žádné pochybnosti. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl např. v bodě 42 rozsudku ze dne 5.9.2012, č. j. 1 Afs 58/2012 - 12, „*z konstantní judikatury Ústavního soudu vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Důkaz daňovým dokladem (ve smyslu § 73 odst. 12 zákona o dani z přidané hodnoty) je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu [srov. nález Ústavního soudu ze dne 15.5.2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99 (N 73/22 SbNU 131), http://nalus.usoud.cz].*“ V rozsudku ze dne 30.4.2008, č. j. 1 Afs 15/2008 – 12, pak Nejvyšší správní vyslovil, že „*[z]ákon o dani z přidané hodnoty totiž rozumí uskutečněním zdanitelného plnění stav faktický, nikoli stav formálně vykazovaný, a proto daňový subjekt v průběhu daňového řízení musí doložit oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.*“ Současně nelze zapomínat (k tomu srov. rozsudek nejvyššího správního soudu ze dne 18.3.2010, č. j. 9 Afs 83/2009 – 232), že pro účely vzniku zdanitelného plnění musí být pojem „dodání zboží“ interpretován jako převod majetku opravňující druhou stranu k nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku. Není-li dodavatel oprávněn se zbožím nakládat jako vlastník (nemůže např. rozhodovat o tom, co se zbožím učiní, zda si zboží ponechá či prodá, za jakou cenou a komu zboží prodá), nelze dodávku považovat za faktické dodání zboží ve smyslu § 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a nelze z ní úspěšně uplatnit nárok na odpočet daně (podle § 72 tohoto zákona).

V neposlední řadě žalobce v žalobě zpochybňoval relevanci indicií zmiňovaných žalovaným, které měly údajně žalobce vést k závěru o tom, že plnění od výše uvedených dodavatelů jsou zasažena podvodem, resp. k obezřetnosti. Žalobce podrobně hodnotil každou z indicií (viz bod I odůvodnění tohoto rozsudku) a dospěl k závěru, že každá ze skutečností uváděných prvostupňovým správcem daně i žalovaným není sama o sobě nijak podezřelá. S tímto hodnocením se soud ztotožňuje (to ostatně konstatoval i žalovaný), nicméně vše je třeba hodnotit v kontextu, nikoliv izolovaně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.6.2015, č. j. 6 Afs 130/2014 – 60), jak to činí žalobce. Jestliže žalobce oslovily subjekty se sídlem v České republice,

a) jejichž jednatelé a společníci byli občany Maďarska, Slovenska,
b) které neměly žádnou relevantní obchodní historii (což bylo žalobci známo, neboť žalobce podmínky na trhu dobře znal), byly do obchodního rejstříku (až na výjimky) zapsány několik měsíců před zahájením jejich obchodní činnosti (obchodování s kovovým odpadem),
c) které prokazatelně neměly žádné provozovny, sklady, dopravní prostředky ani zaměstnance,
d) které nabízely žalobci dodávky zboží ve statisícových až milionových hodnotách, jež nadto následně dopravovaly do provozovny žalobce v rámci jediné přepravy přímo ze Slovenska nebo Maďarska vozidly s registračními značkami těchto zemí,
e) faktury vystavovaly až po přejímce (převážení a předruhování) zboží u žalobce,

pak se jednalo o mimořádně podezřelé okolnosti, které pozornosti žalobce sine dubio uniknout nemohly (resp. neměly), zvláště když tyto osoby (resp. jejich reprezentanti) nejednaly jako profesionálové, jak správně zdůraznil žalovaný. Když byli totiž jednatelé zpochybněných dodavatelů vyslýcháni, poskytli správci daně spíše obecné informace, nebyli schopni prokázat (a mnohdy ani uvést), od koho zboží nabyli ani neuvedli jiné bližší skutečnosti (např. způsob dopravy zboží apod.). Takové jednání a vystupování osob jednajících jménem zpochybněných dodavatelů nekorespondovalo s tím, jaké znalosti a manažerské schopnosti by (s ohledem na objem dodávek) měly mít. Někteří jednatelé dokonce výslovně prohlásili, že fakticky obchodní činnost nevykonávali (např. A. K.).

Na žalobce proto nelze hledět jako na osobu jednající v dobré víře, která se nepodílela na žádných nesrovnalostech a přijala veškerá opatření, která po ní lze rozumně požadovat, aby zajistila, že obchody, které prováděla, nepovedou k účasti na daňovém podvodu. V daňovém řízení bylo prokázáno, v jakých skutkových okolnostech jednání žalobce a jeho obchodních partnerů, které mělo za cíl získání neoprávněné daňové výhody, spočívalo. Na tomto místě je možno připomenout rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5.9.2012, č. j. 1 Afs 58/2012 - 12, v jehož bodě 54 Nejvyšší správní soud konstatoval, že „*pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (rozsudek Soudního dvora ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát*

proti Recolta Recycling SPRL [2006] Sb. rozh., s. I-6161). Rovněž tyto principy přejala následně i judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 30.4.2008, č. j. 1 As 15/2008-100, nebo ze dne 30.7.2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, publikovaný pod č. 2172/2011 Sb. NSS)."

K návrhu žalobce (viz protokol o jednání ze dne 13.4.2016), aby soud vyslechl jednatele žalobce K.V. a zaměstnance žalobce J.H. a L.V. s tím, že tyto osoby by měly soudu popsat opatření, která přijal žalobce za účelem eliminace své účasti v daňových podvodech. K tomu soud uvádí, že tyto okolnosti sporné nejsou, pouze správní orgány vyhodnotily opatření žalobce jako nedostatečná (formální) a soud se s jejich závěrem ztotožňuje. Nadto pan H. a paní V. již byli v daňovém řízení vyslechnuti. Pokud jde o výslech jednatele, je třeba žalobci připomenout, že postavení svědka v jakémkoli řízení (ať už správním či soudním) se obecně vyznačuje především tím, že svědkem je ten, kdo má vypovídat o skutečnostech, které se týkají jiných osob, nikoli svědka samotného. Proto i v daňovém řízení platí, že výslech fyzické osoby, která má vypovídat o okolnostech týkajících se právnické osoby a nastalých v době, kdy byla jejím statutárním orgánem nebo členem tohoto orgánu, se provede (a hodnotí) jako výslech účastníka řízení, nikoli svědka (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.1.2011, č. j. 5 Afs 24/2010 – 117). Vzhledem k tomu, že účastníci sledují v řízení vlastní zájmy, a proto (jak plyne ze zkušeností) často nevypovídají pravdu, má výslech účastníka subsidiární povahu (srov. např. § 131 odst. 1 o. s. ř.). Ostatně účastníku nic nebrání v tom, aby v řízení před správními orgány či v řízení před soudem kdykoliv vyjádřil (např. prostřednictvím jednatele) své stanovisko písemně.

Pokud se žalobce domáhal provádění důkazů listinami založenými ve správním spise, je třeba připomenout, že v řízení před správním soudem se dokazování správním spisem neprovádí, byť z jeho obsahu správní soudy vycházejí a důkazní prostředky (důkazy) v něm obsažené hodnotí. Např. v odůvodnění rozsudku ze dne 12.11.2015, č. j. 7 As 238/2015 – 31, Nejvyšší správní soud uvedl: „*Dokazování nicméně není potřeba provádět obsahem správního spisu, neboť ten je obrazem a výsledkem správního řízení, dokládá skutkový a právní stav, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.1.2009, č. j. 9 Afs 8/2008 – 117, č. 2383/2011 Sb. NSS).*"

Závěrem soud zdůrazňuje, že správní soudy v zásadě pouze přezkoumávají zákonnost postupu správních orgánů, jejich úkolem není nahrazovat činnost správních orgánů (srov. např. bod 33 odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22.8.2013, č. j. 1As 43/2013 – 37 – Nejvyšší správní soud v této věci výše uvedeným konstatováním /bez další argumentace/ odmítl provést důkaz byť jen jedinou listinou). Je sice pravdou, že správní soud může zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem (§ 77 odst. 2 s. ř. s.), takové dokazování však může směřovat pouze ke zjištění skutkového stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), jinými slovy, ke skutečnostem, které nastaly později (byť by i byly nesporné a nebylo by tedy třeba je dokazovat), se nepřihlíží. Na straně druhé je třeba respektovat specifickou povahu daňového řízení. Jak bylo již podrobně vysvětleno výše, daňový subjekt nese v daňovém řízení důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzené výše svých daňových povinností, je tedy povinen navrhovat již v daňovém řízení k prokázání svých tvrzení důkazy. Závěry finančních orgánů tedy - tak jako v předmětné věci - nutně vycházejí z toho, zda daňový subjekt své důkazní břemeno unesl, či nikoliv. Pokud daňový subjekt tuto svou povinnost nesplnil, nemůže pak již rozhodnutí finančních orgánů z této skutečnosti vycházející následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude

dodatečně navrhovat provedení důkazů, které již měl a mohl uplatnit v daňovém řízení, jak to nyní činí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12.2.2009, č. j. 5Afs 44/2008 - 57, dostupný na www.nssoud.cz).

IV.
Závěr a náklady řízení

Lze tedy uzavřít, že žádná ze základních žalobních námitek nebyla důvodná, a proto soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I).

Žalobce nebyl v řízení úspěšný, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario). Žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení vzdal, a proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo (výrok II).

P o u č e n í :

Rozsudek, který byl doručen účastníkům, je v právní moci.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost (mimořádný opravný prostředek) ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 20. dubna 2016

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Kateřina Vrabcová