



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 Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., ve věci **žalobce A., IČO: „X“, zastoupeného Tomášem Matouškem, advokátem, Dukelská 15, 500 02 Hradec Králové, proti žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství, Masarykova 427/31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 1. 2015, č. j. 541/15/5200-20447-711428,**

t a k t o :

- I. **Žaloba se 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 24. 1. 2011 byla u žalobce zahájena daňová kontrola (viz protokol č. j. 6509/11/001931108450) daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období září, říjen a listopad roku 2010 (dále též „předmětná zdaňovací období“). Daňové kontrole

v případě zdaňovacích období září a říjen roku 2010 předcházelo vytýkáci 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“), pokud jde o zdaňovací období listopad roku 2010, pak v tomto případě správce daně (vzhledem k poznatkům získaným ve vytýkácích řízeních týkajících se zdaňovacích období září a říjen 2010) zahájil daňovou kontrolu bez dalšího.

Prvotní část daňové kontroly prováděl Finanční úřad pro Prahu 1 jako místně příslušný správce daně. V průběhu daňové kontroly byl výkon správy DPH delegován (rozhodnutím Generálního finančního ředitelství ve spojení s rozhodnutím Ministerstva financí) 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 I.T., s.r.o., DIČ: „X“ (dále též „I.T.“), I., s.r.o., DIČ: „X“ (dále též „I.“), K., s.r.o., DIČ: „X“ (dále též „K.“), A.P., s.r.o., DIČ: „X“ (dále též „A.P.“), B., s.r.o., DIČ: „X“ (dále též „B.“), M.O., s.r.o., DIČ: „X“ (dále též „M.O.“), Ž.T., s.r.o., DIČ: „X“ (dále též „Ž.T.“), D., s.r.o., DIČ: „X“ (dále též „D.“), a E.G., s.r.o., DIČ: „X“ (dále též „E.G.“), 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 I.T., I., K., A.P., B., M.O., Ž.T., D. a E.G. 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 plátc DPH, který byl tímto postaven do pozice pořizovatele zboží od osoby registrované k dani v jiném členském státě EU. U tohoto článku pak došlo k fiktivnímu přijetí zboží, které je předmětem daně dle § 2 odst. 1 písm. 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 součástí 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, které se podařilo dohledat, vykazují stejné znaky jako zpochybnění dodavatelé,
- c) jednatelé a společníci zpochybněných dodavatelů jsou občané Maďarska či Slovenska, event. Rakouska,
- d) zpochybnění dodavatelé byli do obchodního rejstříku až na výjimky zapsáni několik měsíců před zahájením jejich obchodní činnosti (obchodování s kovovým odpadem), převážně však v roce 2010, neměli tedy žádnou relevantní obchodní historii (viz tabulku níže)

Společnost	Zapsána do OR	První společník	Registrace k DPH
I.T., s. r. o.	23. 08. 2010	G.J.L.	25. 08. 2010
I., s. r. o.	25. 05. 2009	Q.S.E. SE	02. 07. 2009
K., s. r. o.	12. 05. 2010	S.B., s.r.o.	31. 05. 2010
A.P., s. r. o.	30. 05. 2010	T.H., s.r.o.	08. 06. 2010
B., s. r. o.	17. 07. 2009	S.B., s.r.o.	24. 02. 2010
M.O., s. r. o.	01. 09. 2010	J.L.G.	14. 09. 2010
Ž.T., s. r. o.	03. 12. 2008	CH.C., a.s.	23. 03. 2009
D., s. r. o.	25. 08. 2010	S.B., s.r.o.	26. 05. 2010
E.G., s. r. o.	08. 03. 2010	M.CH.	12. 05. 2010

- e) sídla zpochybněných dodavatelů se nacházejí na virtuálních adresách,
- 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 příjemce (převážení a předruhování) zboží u žalobce,
- 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. 1464935/13/2801-05401-608089). 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

- a) platební výměr č. j. 47023/14/2801-24803-604284 ze dne 14.1.2014, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce září roku 2010 v celkové výši vlastní daňové povinnosti 11.224.237 Kč (namísto žalobcem uplatněného nadměrného odpočtu ve výši 975.623 Kč),
- b) platební výměr č. j. 47055/14/2801-24803-604284 ze dne 14.01.2014, kterým byla žalobci vyměřena DPH za zdaňovací období měsíce října roku 2010 v celkové výši vlastní daňové povinnosti 9.907.251 Kč (namísto žalobcem uplatněného nadměrného odpočtu ve výši 1.641 Kč),

- c) platební výměr č. j. 47073/14/2801-24803-604284 ze dne 14.1.2014, kterým byla žalobci vyměřena DPH za zdaňovací období měsíce listopadu roku 2010 v celkové výši vlastní daňové povinnosti 11.722.141 Kč (namísto žalobcem uplatněného nadměrného odpočtu ve výši 58.725 Kč).

Odvolání žalobce proti platebním výměrům žalovaný rozhodnutí ze dne 12. 1. 2015, č. j. 541/15/5200-20447-711428, zamítl a rozhodnutí prvostupňového správce daně potvrdil.

II.

Žaloba a vyjádření žalovaného

Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu a v ní uplatnil tři okruhy žalobních námitek (k tomu srov. vymezení základních žalobních bodů při jednání dne 18.11.2015 /listy číslo 94 až 96 soudního spisu/).

Předně žalobce namítal existenci procesních vad. Dle žalobce výzvy vydané podle § 43 zákona o správě daní a poplatků, kterými bylo ve vztahu ke zdaňovacímu období září a říjen 2010 zahájeno vytýkáací řízení, nebyly dostatečně určité, vytýkáací řízení nebylo navíc dle žalobce řádně ukončeno. Za vadu považoval žalobce i to, že daňová kontrola za období roku listopad 2010 byla zahájena bez toho, aniž by měl prvostupňový správce daně k takovému postupu jakékoliv důvody a aniž by jí předcházelo vytýkáací řízení či postup k odstranění pochybností. Žalobce se navíc v průběhu daňové kontroly domníval, že přetrvávají pochybnosti správce daně pouze ohledně jeho obchodů se společností I.T., a I., nicméně následně byly zpochybněny všechny obchody se subjekty vyjmenovanými výše. Vadou bylo dle žalobce i to, že v průběhu daňové kontroly došlo ke změně místní příslušnosti ke správě daní, navíc rozhodnutí o delegaci bylo v říjnu roku 2015 (tedy po ukončení daňového řízení) Městským soudem v Praze zrušeno. Dle žalobce byl též porušen § 87 daňového řádu, neboť seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění provedl ještě Finanční úřad pro Prahu 1, včetně sepsání úředního záznamu ze dne 12. 9. 2012, který obsahoval kontrolní zjištění. Zprávu o daňové kontrole se zástupcem žalobce však projednal Finanční úřadu pro Pardubický kraj dne 14.1.2014, včetně předání zprávy o kontrole vypracované již tímto finančním úřadem, co dle žalobce odporuje zákonu. Žalobce žalovanému vytknul i to, že neprovedl jím navržené důkazy – výsledky svědků uvedených na straně 7 žaloby (pan J. G. - jednatel I.T. ., pan K. - jednatel I., s. r. o., pan R. - jednatel K., s. r. o., pan B. - jednatel A.P., s. r. o., pan K. - zástupce B., s. r. o., pan J. - jednatel M.O., s. r. o., pan S. - jednatel Ž.T., s.r.o., pan C. - jednatel D., s.r.o., pan H. - prokurista E.G., s. r. o., pan R.Z. - řidič a tlumočník pana K., pan O., D. a paní M - všichni ke společnosti M.O., s.r.o., pan K.V. -jednatel žalobce, pan H. - bývalý zaměstnanec žalobce), nadto v několika (blíže nespecifikovaných) případech byl proveden v zahraničí výslech svědka, avšak žalobce neměl možnost se tohoto výsledku účastnit.

Druhý okruh námitek se týkala obchodních transakcí se subjekty uvedenými výše, tj. s I.T., I., K., A.P., B., M.O., Ž.T., D. a E.G.. Žalobce u každého dodavatele shrnul závěry prvostupňového správce daně a žalovaného a konstatoval, že s těmito závěry „*zásadně nesouhlasí*“, dle jeho názoru byly skutečnými dodavateli kovového odpadu subjekty uvedené na daňových dokladech předložených žalobcem (nejednalo jen o formální překupníky).

Žalobce vyjádřil ve všech případech přesvědčení, že se mu podařilo prokázat oprávněnost odpočtu, a to fakturami, vážnými listky a dodacími listy, výpověďmi jeho zaměstnanců (popř. statutárů) a statutárních orgánů (popř. zástupců) dodavatelů, kteří se účastnili předávání odpadu v Kostěnicích. Žalobce se též domnívá, že přijal veškerá potřebná opatření k zabránění své účasti na případném podvodu na DPH, u každého dodavatele ověřoval, zda existuje, zda má potřebná živnostenská oprávnění, zda je plátcem DPH, zda osoba, se kterou jedná je za daný subjekt oprávněna jednat, zboží bylo dodáváno dodavateli přímo do sběrného dvora v Kostěnicích, žalobce má k dispozici faktury, dodací i vážní listky. Žalobce neví, jaká další opatření měl přijmout za účelem zabránění své účasti v podvodu, ostatně i žalovaný žádná konkrétní opatření ve svém rozhodnutí neidentifikoval.

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.

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 /vyjádření žalovaného je založeno na listech 61 až 63 a 114 až 119 soudního spis/) 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. náleze 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 nevypovídá (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 vytýkacího řízení je třeba nejprve uvést, že prvostupňový správce daně vydal dne 22. 11. 2010, respektive dne 7. 12. 2010 dle § 43 zákona o správě daní a poplatků výzvy, v nichž uvedl, že mu vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů uvedených v oddílu C daňového přiznání, neboť v daňovém přiznání byla vykázána vysoká částka uskutečněných i přijatých plnění. Žalobce byl proto vyzván, aby prokázal, že zdanitelná plnění použil pro svoji ekonomickou činnost, a aby prokázal, zda odpočet daně uplatňuje na základě dokladů vystavených plátcem. Vedle toho byl žalobce vyzván, aby se k pochybnostem vyjádřil a prokázal rozhodné skutečnosti, za tím účelem aby předložil evidenci podle § 100 ZDPH a důkazní prostředky včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým i uskutečněným plněním. Správce daně tedy 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, 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 (platebních výměrů) vydaných na základě výsledků daňové kontroly, nikoliv na základě výsledků vytýkacích řízení, popř. postupu k odstranění pochybností.

Dále je třeba zdůraznit, že vytýkací řízení zahájena v roce 2010 ve smyslu ustanovení § 43 ZSDP nebyla do 31. 12. 2010 ukončena, proto bylo po účinnosti daňového řádu s ohledem na § 264 odst. 1 daňového řádu postupováno dle § 89 a § 90 daňového řádu, neboť se jednalo o institut vytýkacího řízení svou povahou nejbližší. Postup k odstranění pochybností byl ukončen se závěrem (viz úřední záznam ze dne 20. 1. 2011, č. j. 2036/11/001931108450 /vztahu ke zdaňovacímu období září 2010/, a úřední záznam ze dne 20. 1. 2011, č. j. 2033/11/001931108450 /ve vztahu ke zdaňovacímu období říjen 2010/), že žalobce neodstranil pochybnosti, které mu byly výzvami ze dne 22. 11. 2010 a 7. 12. 2010 sděleny, a neprokázal tak nárok na odpočet daně, a proto prvostupňový správce daně zahájil daňovou kontrolu. 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 vydaných na základě výsledků daňové kontroly) nejsou již námitky tohoto druhu relevantní.

Zjevně lichá je též námitka, že daňová kontrola za období listopad 2010 byla zahájena bez jakýchkoliv důvodů a nepředcházelo ji vytýkací řízení, resp. postup k odstranění pochybností. Daňová kontrola je klasickým daňovým mechanismem, pomocí kterého má správce daně právo kdykoliv v průběhu prekluzivní lhůty prověřit ve vymezeném rozsahu

splnění daňových povinností subjektů, okolnosti rozhodné pro stanovení daně a rovněž tvrzení daňových subjektů. Správce daně má možnost prověřit správnost daně i tehdy, nemá-li žádné pochybnosti. Může tak učinit v podstatě kdykoliv, buď ještě před vyměřením daně (nadměrného odpočtu), nebo i poté, co již byla daň vyměřena. Takový postup správci daně umožňuje ust. § 85 a násl. daňového řádu, která upravují způsob prověřování správnosti tvrzené daně (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2014, č. j. 4 Afs 57/2014 – 30, nebo ze dne 10. 9. 2014, č. j. 1 Afs 107/2014 - 31). V této souvislosti je možné odkázat i na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 - 147, z něhož vyplývá, že „*daňovou kontrolu lze za splnění dalších podmínek zahájit výjimečně i před vznikem daňové povinnosti, v průběhu vyměřovacího řízení prvoinstančního, v průběhu odvolacího řízení či po vyměření nebo dodatečném vyměření daně.*“ Byť se závěry vyslovené v tomto usnesení týkají předchozí právní úpravy (zákon č. 337/1992 Sb.), lze je použít i ve vztahu k daňovému řádu, který v tomto směru neobsahuje odchylnou právní úpravu. Prvostupňový správce daně tudíž neměl povinnost zahájit postup k odstranění pochybností ve smyslu ust. § 89 daňového řádu, ale mohl zahájit rovnou daňovou kontrolu (shodně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2015, č. j. 7 Afs 188/2014 – 48).

Za další procesní vadu považoval žalobce skutečnost, že v průběhu zahájené daňové kontroly za všechna tři zdaňovací období správce daně žalobce pouze vyzval k předložení důkazních prostředků ohledně společností I.T. a I., přičemž z obsahu výzvy ze dne 27. 10. 2011 se žalobci jevilo, že pouze u těchto dvou dodavatelů přetrvávají u správce daně pochybnosti. Ve skutečnosti, jak se později ukázalo, byl rozsah pochybností správce daně podstatně širší, ohledně dalších dodavatelů však dle žalobce správce daně žalobci přetrvávající pochybnosti nesdělil. Ani tato námitka není důvodná. Již v úředních záznamech č.j. 2036/11/001931108450 (ve vztahu ke zdaňovacímu období září 2010) a č.j. 2033/11/001931108450 (ve vztahu ke zdaňovacímu období říjen 2010), kterými správce daně seznámil žalobce s výsledky dosavadního postupu k odstranění pochybností, bylo uvedeno, že správce daně z uplatněných přijatých zdanitelných plnění vybral 7 dodavatelů vykazujících určité společné znaky, u kterých má pochybnosti o přijetí zdanitelného plnění. Jednalo se o společnosti I.T. , E.G., B., I., K., A.P. a M.O., a P.L., u které jako u zahraniční osoby měl pochybnosti o uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění. Společnosti vykazovaly shodné znaky - jednalo se o relativně nové společnosti, společnosti neměly vlastní provozovny, společníky byli občané Slovenska, Maďarska či Rakouska, fakturace probíhala v EURECH, dodávky zboží byly deklarovány vozidly s registrační značkou Slovenska či Maďarska, podíl těchto společností na celkových dodávkách v tomto zdaňovacím období činil 60%. Také při zahájení daňové kontroly dne 24. 1. 2011 bylo žalobci sděleno, jak ostatně vyplývá z protokolu č. j. 6509/11/001931108450, že předmětem kontroly jsou: „*Přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce 9 roku 2010 (evidované Finančním úřadem pro Prahu 1 pod č.j.: 340775/10 v rozsahu uplatněného nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od společností I.T. , E.G. , s. r. o., B., s. r. o., I., s. r. o., K., s. r. o., A.P., P., s. r. o., M.O., s. r. o., a P.L.. Přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíc 10 roku 2010 (evidované Finančním úřadem pro Prahu 1 pod č. j.: 374151/10 v rozsahu uplatněného nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od společností I.T. , E.G. , s. r. o., B., s. r. o., K., s. r. o., A.P., s. r. o., a M.O., s.r.o, P.L. a E.S. – US spol. s r.o. Přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíc 11 roku 2010 (evidované Finančním úřadem pro Prahu 1 pod č. j.: 399922/10) v rozsahu uplatněného nároku na*

odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění.“ Žalobce v průběhu daňové kontroly přesně věděl, jaké skutečnosti a z jakých důvodů v příslušných zdaňovacích obdobích prvostupňový správce daně prověřuje, jeho práva (hmotná i procesní) nebyla postupem prvostupňového správce daně nijak dotčena. Pro úplnost je možno dodat, že rozšíření daňové kontroly přípustné je, daňovou kontrolu lze dokonce rozšířit i na jiná zdaňovací období (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2016, č. j. 5 Afs 215/2014 – 39).

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. nálezy 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).

Nedošlo ani k porušení § 87 daňového řádu. Podle § 16 odst. 1 daňového řádu dojde-li ke změně místní příslušnosti, správce daně bezodkladně postoupí částí spisu týkající se daní, které lze stanovit nebo vybrat a vymáhat, tomu správci daně, který je nově příslušný, a vyrozumí o tom bezodkladně daňový subjekt. Podle § 16 odst. 2 daňového řádu správu daní vykonává dosud příslušný správce daně do doby, než je daná část spisu postoupena nově příslušnému správci daně. V případě daňové kontroly je však stanovena výjimka z výše uvedené obecné úpravy. Podle § 87 odst. 1 věty druhé dojde-li v průběhu daňové kontroly ke změně místní příslušnosti, může daňovou kontrolu dokončit správce daně, který ji zahájil. Zákon tak umožňuje, aby kontrolu dokončil ten správce daně, který je s předmětnou věcí nejlépe seznámen. V takovém případě daňovou kontrolu buď zcela dokončí původní správce daně, nebo ji převezme a zcela dokončí nově příslušný správce daně. Ani v takovém případě však není vyloučena aplikace § 17 daňového řádu, podle kterého místně příslušný správce daně může požádat 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. Z výše uvedeného je zřejmé, že postup prvostupňových správců daně nebyl nezákonný.

Pokud žalobce žalovanému vytýkal, že neprovedl výslech svědků vyjmenovaných na straně 7 žaloby, 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 konkrétní (dosud sporné) skutečnosti měly být jím označenými důkazy 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 výpověď 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. Odkázat lze zejména na vyčerpávající odůvodnění neprovedení navržených důkazů na stranách 77 až 79 zprávy o daňové kontrole.

Pro úplnost však soud uvádí, že neprovedení výslechu svědka K.V. st. a P.H. žalovaný vyčerpávajícím odůvodnil v bodech 128 až 129 odůvodnění žalovaného rozhodnutí a soud na jeho závěry, s nimiž se zcela ztotožňuje, odkazuje. Vzhledem k tomu, že se žalobce opakovaně domáhal výslechu statutárních orgánů, 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.).

Pokud jde o výslechy J.O., E.D. a M.M., pak jejich neprovedení (pro nadbytečnost) žalovaný řádně zdůvodnil pod bodem 131 odůvodnění žalovaného rozhodnutí a soud na toto odůvodnění, které považuje za správné, opět odkazuje.

Výslech L.K., jednatele společnosti I., byl proveden jak prvostupňovým správcem daně dne 21. 6. 2010, tak i dožádaným (maďarským) správním orgánem, proto bylo nadbytečné vyslýchat též tlumočnicka této osoby (Z.). Výslech P.R., jednatele společnosti K., byl prvostupňovým správcem daně proveden dne 29. 7. 2010 a ve věci mezinárodního dožádání č. E_CZ_HU_20111121_O01905_021818_R byla doručena odpověď dožádaného správního orgánu obsahující informaci, že prověřovaná osoba není v databázi maďarské daňové správy a z toho důvodu nemůže být tato osoba předvolána. Jednatel společnosti A.P. S.B. byl vyslechnut za přítomnosti žalobce dne 12. 4. 2011, zástupce společnosti B. I.K. byl prvostupňovým správcem daně vyslechnut dne 27. 7. 2010 a z odpovědi doručené na základě mezinárodního dožádání č. E_CZ_SK_20111111_O201101833_21879_R vyplynulo, že se shora jmenovaný dne 21. 12. 2011 dostavil na Daňový úřad Dunajská Streda, avšak odmítl odpovídat na otázky správce daně. O výslech J. G. se prvostupňový správce daně taktéž pokusil, avšak bezvýsledně, uvedená osoba je nekontaktní (viz stranu 8 a 9 zprávy o daňové kontrole), což opět potvrzuje závěry žalovaného i prvostupňového správce daně o existenci podvodného řetězce. Výslech jednatele M.O. J. byl proveden. K námitce, že se žalobce nemohl výslechu účastnit a klást této osobě otázky, je třeba uvést, že prvostupňový správce daně v části B1-17 formuláře mezinárodního dožádání žádal dožádaný správní orgán o sdělení přesného místa a času konání svědecké výpovědi, aby tak mohlo dojít k zajištění účasti žalobce u prováděného výslechu. I přes uvedenou žádost dožádaný správní orgán požadované informace neposkytnul, čímž byly možnosti prvostupňového správce daně, jak účast žalobce u výslechu zajistit, vyčerpány. Uvedenou skutečnost tak nelze přičítat k tíži žalobce, jak již v minulosti mnohokrát judikoval Nejvyšší správní soud (srov. např. odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1Afs 73/2011 – 167). Podkladový dokument, obsahující kopii formuláře mezinárodního dožádání i kopii výpovědi svědka J.L.G., zaslal žalovaný datové schránky žalobce dne 15. 12. 2014, tedy bezprostředně po doručení. V podrobnostech lze odkázat též na body 119 a 132 odůvodnění žalovaného rozhodnutí. Výslech jednatele Ž.T. pana S. byl proveden v rámci řízení týkajícího se jiného zdaňovacího období (obdobně jako výslech pana H., prokuristy E.G.), nadto potřebné skutečnosti objasnil při ústním jednání prvostupňovému správci daně zástupce Ž.T. (účetní /viz stranu 48 zprávy o daňové kontrole/). Neúspěšný byl též pokus prvostupňového správce daně o výslech J.C. (Slovensko). Z výše uvedeného plyne, že některé žalobcem navržené výslechy se nepodařilo z objektivních důvodů uskutečnit (jednatele dodavatelských společností I.T. , M.O., Ž.T. a D.) a tyto objektivní příčiny by nebylo možno odstranit ani v případě zrušení rozhodnutí správním soudem. Navíc obchody se jmenovanými dodavateli byly uskutečněny za naprosto stejných podezřelých okolností, které byly zjištěny i u obchodů s ostatními šetřenými dodavatelskými společnostmi žalobce, a proto výslech těchto osob nemohl závěry prvostupňového správce daně či žalovaného ovlivnit. V průběhu řízení byla ostatně opatřena celá řada jiných důkazů, zevrubně popsanych ve zprávě o daňové kontrole, které poskytovaly dostatečnou oporu závěrům správců daně.

Zaměstnanci žalobce (L. V., K. V., J. H.) podali svědecké výpovědi správci daně již několikrát, a to v rámci daňových řízení vedených k přiznáním k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2009, leden - březen 2010 a květen – srpen 2010. V podstatě se již také vyjádřili k dodávkám zboží od společností B. s.r.o., I., s.r.o., K., s.r.o., E.G. , s.r.o., a dále i k mnoha dalším, které byly předmětem přezkoumávání za předešlá zdaňovací období. Popis jednotlivých obchodních vztahů a průběh přejímek zboží tak, jak ho vyličily uvedené osoby, se bez významných změn opakoval u všech dalších asi patnácti přezkoumávaných dodavatelů. Z tohoto důvodu prvostupňový správce daně zcela správně pro nadbytečnost znovu tyto osoby nevyslýchal. V podrobnostech soud opět odkazuje na vyčerpávající odůvodnění neprovedení navržených důkazů na stranách 77 až 79 zprávy o daňové kontrole.

Prisvědčit nemohl soud ani druhé skupině námitek (jednalo se spíše o obecný nesouhlas, aniž by žalobce zpochybňoval jednotlivá skutková zjištění prvostupňového správce daně a žalovaného). 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 první 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 pochybnosti¹ 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 (být 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.

¹ Správce daně přitom není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě 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. nálezy 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.

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 článků řetězce neodvede DPH a poslední článek řetězce legálně uplatňuje nárok na její odpočet. V případě, že se daňový subjekt účastní některého z 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 správce daně, které správce daně vyčerpávajícím způsobem popsal ve vztahu k

- a) I.T. na straně 8 až 12 zprávy o daňové kontrole,

- b) I. na straně 13 až 18 zprávy o daňové kontrole,
- c) K. na straně 19 až 28 zprávy o daňové kontrole,
- d) A.P. na straně 29 až 35 zprávy o daňové kontrole,
- e) B. na straně 36 až 42 zprávy o daňové kontrole,
- f) M.O. na straně 43 až 46 zprávy o daňové kontrole,
- g) Ž.T. na straně 47 až 50 zprávy o daňové kontrole,
- h) D. na straně 51 až 57 zprávy o daňové kontrole,
- i) E.G. na straně 57 až 71 zprávy o daňové kontrole,

přičemž soud se s úvahami prvostupňového správce daně zcela ztotožňuje a plně na odkazuje, když považuje za nadbytečné (s ohledem na obecný charakter polemiky žalobce se závěry prvostupňového správce daně a žalovaného), 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 zajišťoval přímo ze zahraničí maďarský (např. I.T.) nebo slovenský (např. I., K., A.P., D., E.G.) přepravce se slovenskou (např. I.T., K., A.P., D., E.G.) nebo maďarskou registrační značkou (I.), přestože mělo jít o dodávky z ČR, dodavatelské společnosti byly nově založené, neměly potřebnou obchodní historii, provozovny, skladovací prostory či zaměstnance, sídla byla virtuální (např. K., D.; k pojmu virtuální sídlo soud odkazuje na bod 124 odůvodnění žalovaného rozhodnutí), v rozhodném období neprokázaly přijetí zdanitelných plnění či ekonomickou činnost (např. I.T., I., K., M.O., E.G.), následně se navíc staly pro správce daně nekontaktními (např. I.T., I.). Nadto faktury (a dodací listy) byly zásadně vystavovány až po přejímce odpadu v provozovně žalobce v Kostěnicích (celková hmotnost dle vážních lístků byla navíc větší než fakturovaná a uváděná na dodacích listech /např. I.T., I., K., B., M.O., Ž.T., D. etc./), 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 první 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 (k objemu dodávek v rozhodném období soud odkazuje na grafy na straně 6 a 7 zprávy o daňové kontrole) vybíral nově založené tuzemské společnosti bez obchodní historie, nadto zastupované cizími státními příslušníky (!), a současně ignoroval řadu dalších mimořádně podezřelých okolností popsanych 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 transakcí

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 patrné, že společnost A. spol. s r.o. jako prodávající a společnost A.W. a.s. (dříve G.O., a.s.), se sídlem „x“, identifikační číslo „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 převzetí 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 systému může prokázat pouze přijetí zboží (zpochybněno nebylo), ne však dodání zboží ve smyslu § 2 ZDPH od konkrétního dodavatele. Taktéž úhrada částek odpovídajících 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 zasílány na účty, které nebyly nahlášeny místně příslušným správcům daně (např. K.), popř. dodavatel žalobce platil svému dodavateli za zboží až po přijetí platby za prodané zboží (např. A.P.), event. přijaté prostředky byly následně dodavatelem přeposílány na jiné účty, a to i na účty subjektů, které nevykázaly žádné dodávky pro tyto dodavatele (např. I.T., D.). V jiných případech pak byly prostředky zaslané na účet obratem vybírány v plné výši v hotovosti (např. B.). Činnost dodavatelů, jak řádně zdůvodnil prvostupňový správce daně, navíc v řadě případů zjevně postrádala jakékoliv ekonomické opodstatnění (srov. např. strany 27 a 62 zprávy o daňové kontrole).

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. nálezy 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. Žalobcem 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 v bodě 124 odůvodnění žalovaného rozhodnutí), 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, event. Rakouska,
- 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), převážně však v roce 2010,
- 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 jednatele 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 jednatele dokonce výslovně prohlásili, že fakticky obchodní činnost nevykonávali. Poukázat je možno např. na výslech jednatele společnosti I. L.K., který se uskutečnil dne 21. 9. 2011 (výslech proveden dožádaným správním orgánem). Z jeho výpovědi vyplynulo, že společnost I. faktickou obchodní činnost neuskutečňovala, ale byla pouze subjektem, jejímž jménem jednatel L.K. podepisoval doklady a zajišťoval přístup k bankovním účtům společnosti. Obdobný závěr plyne rovněž z výpovědi svědka J.L.G., jednatele společnosti M.O.. Při výslechu jednatel M.O. uvedl, že společnost byla založena na základě iniciativy jiných osob, v této obchodní společnosti nepůsobil v žádné funkci a k jejímu obchodování se tak nemůže vyjádřit, neboť o této oblasti nic neví (v podrobnostech viz též bod 89 odůvodnění žalovaného rozhodnutí).

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, aby soud provedl důkaz přiznáním DPH za 1. čtvrtletí r. 2010 společnosti I., s.r.o., a potvrzením o neexistenci daňových nedoplatků, přičemž těmito listinami mělo být prokázáno, že žalobce si od svých obchodních partnerů vyžadoval informace, které byly nezbytné k posouzení toho, zda nejsou zapojeny do podvodu, soud nevyhověl, neboť žalobce těmito listinami, jak sám při jednání dne 13. 4. 2016 uvedl, disponoval již od roku 2010. 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 (být 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 navrhopat 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 navrhopat 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). Navíc jedno daňové přiznání za 1. čtvrtletí r. 2010 společnosti I., s.r.o., a potvrzení o neexistenci daňových nedoplatků by na závěrech soudu (zejména s ohledem na výpověď L.K.) nemohlo nic změnit.

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).*“

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