



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové v právní věci žalobce **AVE sběrné suroviny a.s.**, IČ 00671151, se sídlem Plzeň, Cvokařská 3, zastoupeného JUDr. Ing. Janem Vychem, advokátem se sídlem Praha 2, Lazarská 11/6, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o **žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 15.11.2013, č.j. 28218/13/5000-14304-605186, a č.j. 28219/13/5000-14304-605186,**

t a k t o:

- I. **Žaloby se z a m í t a j í.**
- II. **Žádný z účastníků řízení n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í

I.

Napadená rozhodnutí.

Žalobce se žalobami spojenými ke společnému projednání domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 15.11.2013, č.j. 28218/13/5000-14304-605186, kterým bylo částečně změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Plzni (dále jen „prvoinstanční orgán“) ze dne 14.6.2011, č.j. 366538/11/138911400518, a zrušení rozhodnutí z téhož dne, č.j. 28219/13/5000-14304-605186, kterým byla zamítnuta odvolání žalobce proti platebním výměrům prvoinstančního orgánu ze dne 13.6.2011, č.j. 366668/11/138911400518, a ze dne

14.6.2011, č.j. 366612/11/138911400518 a č.j. 367190/11/138911400518, a tato rozhodnutí byla potvrzena.

Prvoinstančními rozhodnutími byla žalobci „vyměřena daň z přidané hodnoty – nadměrný odpočet za zdaňovací období květen, červenec, srpen a září 2010.

II. Žaloby.

Žalobce žaloby odůvodnil pěti skupinami žalobních bodů.

V první skupině žalobních bodů označené slovy „*Nesprávné zhodnocení otázky rozložení důkazního břemene mezi žalobce a správce daně*“ žalobce namítal, že je přesvědčen o tom, že předložil bezvadné doklady týkající se uskutečnění předmětného zdanitelného plnění (dodávky měděného odpadu) a tvrzenou pochybnost správce daně odstranil navrženými důkazy v rámci předmětného řízení. Naopak to byl správce daně, který neprokázal skutečností vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Vzhledem k tomu, že správce daně svou pochybnost opřel pouze o zjištění, že daňový subjekt uplatnil nadměrný odpočet a zároveň vykázal dodání zboží do jiného členského státu v hodnotě neobvykle vyšší oproti předcházejícím zdaňovacím obdobím a že výrazný propad daňové povinností při zvýšení objemu přijatých zdanitelných plnění neodpovídá dosavadnímu vývoji poměru nárokových odpočtů a přiznané daně na výstupu, nejde podle žalobce o natolik vážné a důvodné pochyby, které by činily povinné evidence, účetní záznamy, listiny nebo jiné důkazní prostředky uplatněné daňovým subjektem nevěrohodnými, neúplnými nebo nesprávnými. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb a je povinen označit konkrétní skutečnosti, kvůli nimž hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné. Musí se přitom jednat pouze o takové nesrovnalosti, které „*přímo či nepřímě zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu*“. V daném případě je žalobce přesvědčen o tom, že nebylo na místě mít o daných transakcích pochybnosti a důvody pochybností, které správce daně uváděl, byly nedostačující.

Ve druhé skupině žalobních bodů označené slovy „*Porušení povinnosti přihlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo a hodnotit důkazy v souladu s § 8 odst. 2 věta druhá daňového řádu*“ žalobce namítal, že podstatným žalobním bodem je fakt, že žalovaný, jakož i správce daně, dospěli v předmětném daňovém řízení na základě provedených důkazů k nesprávným skutkovým zjištěním a napadené rozhodnutí tak trpí vadou spočívající v porušení povinnosti správce daně při dokazování posuzovat každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a zejména přitom přihlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Klíčovou argumentací žalovaného je kladení důrazu na fakt, že rámcovou smlouvu za ISTROSAN neuzavřel jednatel ISTROSAN. Žalobce podle žalovaného nepostupoval obezřetně a v intencích standardního obchodního styku, když jednal s osobou, o které už před dodáním sporného měděného odpadu jednoznačně věděl, že není statutárním orgánem ISTROSAN. Tento argument je zcela mylný a nemá vůbec oporu ve „*standardních*“ obchodních stycích. U jakékoli obchodní společnosti je zcela obvyklé, že za ni jednájí krom statutárního orgánu také zaměstnanci či zmocněnci. Podstatné pro jednání o uzavření

obchodní smlouvy je, aby obě strany byly přesvědčeny prostředky běžnými pro obchodní styk o tom, že jednájí se správnou osobou. Běžnými prostředky dostačujícími pro obchodní styk jsou většinou prosté vizitky (deklarující určitou pozici v určité společnosti, ale formálně nedokládající de facto nic — přesto jsou zcela běžným prostředkem pro identifikování osob v rámci obchodního styku). Dalším běžným prostředkem identifikace obchodního partnera, resp. osoby oprávněné vyjednávat a uzavírat smlouvy v obchodním styku je doporučení, seznámení a zprostředkování kontaktu osobou, která zná oba potenciální obchodní partnery a je i pro ně dostačujícím faktorem pro to, aby s novým obchodním partnerem jednali. Tak tomu bylo i v tomto případě. Požadavek na ověření identity jednající osoby prostřednictvím občanského průkazu nebo jiného dokladu totožností jako „běžného“ prostředku opatrností obchodních partnerů je zcela mimo běžnou obchodní realitu. Daňovému subjektu není znám jediný obchodní partner, který by se sám takto prokazoval při obchodních jednáních nebo který by takovou identifikaci obchodních partnerů požadoval. Stejně tak není na místě požadavek písemné plné moci, protože ta je jen pouhým dokladem vztahu založeného dohodou o plné moci a je předkládána jen tehdy, pokud má druhá strana pochybnosti (nebo pokud takové předložení požaduje zákon). Jak vyplývá z výpovědi svědka B., pro daňový subjekt bylo (z hlediska placení) podstatné nikoli uzavření písemné smlouvy, ale její realizace v podobě dodávky měděného odpadu (nejde o smlouvu, pro jejíž platné uzavření je vyžadována písemná forma). Měděný odpad byl také dodán, jak ostatně žalovaný zhodnotil v napadeném rozhodnutí (provedené důkazy svědčí pro závěr, že se měděný odpad uvedený na fakturách vystavených společností ISTROSAN — označených žalovaným jako „sporné faktury“ — skutečně nacházel na provozovně daňového subjektu). Veškerá dokumentace k němu byla v pořádku. ISTROSAN vystavil daňový doklad, který splňoval náležitosti požadované právními předpisy a daňový subjekt uhradil sjednanou cenu na účet, který je prokazatelně účtem společností ISTROSAN (což bylo také v řízení prokázáno, jak vyplývá z napadeného rozhodnutí). Závěr, že nebylo prokázáno, že P.N. byl osobou oprávněnou jednat za ISTROSAN, je rovněž mylný a v kontextu celého případu je zejména absurdní. Pokud by nebyl P. N. oprávněn jednat ve věci uzavření rámcové smlouvy za ISTROSAN, mělo by to jasné následky v soukromoprávním vztahu daňového subjektu a společností ISTROSAN. Pokud by nešlo o osobu oprávněnou smlouvu vyjednat a uzavřít, šlo by o tzv. nezmocněné jednatelství. Podle ustanovení § 33 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku (ve znění do 31.12.2013) platilo, že překročil-li zmocněnec své oprávnění vyplývající z plné moci, je zmocnitel (ISTROSAN) vázán, jen pokud toto překročení schválil. Neoznámí-li však zmocnitel osobě, se kterou zmocněnec jednal, svůj nesouhlas bez zbytečného odkladu po tom, co se o překročení oprávnění dozvěděl, platí, že překročení schválil. Podle druhého odstavce téhož ustanovení, jedná-li někdo za jiného bez plné moci, je z tohoto jednání zavázán sám, ledaže ten, za koho bylo jednáno, právní úkon dodatečně bez zbytečného odkladu schválí. Neschválí-li zmocnitel překročení plné moci nebo jednání bez plné moci, může osoba, se kterou bylo jednáno na zmocněnci požadovat buď splnění závazku, nebo náhradu škody způsobené jeho jednáním. I kdyby nebyl pan N. oprávněn dojednat podmínky obchodu za ISTROSAN, event. pokud by své oprávnění překročil, společnost ISTROSAN byla jeho jednáním zavázána, protože je následně schválila (jednak tím, že odpad dodala, jednak tím, že přijala peníze za dodávku od žalobce). Jediným subjektem oprávněným sdělit, že P.N. nebyl osobou oprávněnou jednat v této věci za ISTROSAN (s příslušnými výše popsány důsledky v rovině soukromého práva), je statutární orgán této společnosti. Nahlédneme-li však do jeho výpovědi, resp. i do formuláře „SCAC 2004 Výměna informací dle článku 7 a 15 nařízení

2010/904/ES“ (procesní pochybení správce daně při jejím provedení budou vytknuta dále), zjistíme, že P.B. výslovně uvedl, že potvrzuje uskutečnění těchto transakcí (transakcí, o které vdaném případě jde, a které byly svědkovi předestřeny). Toto relativně stručné vyjádření má pro daný případ zásadní důsledky. Jednatel ISTROSAN touto větou potvrdil, že jeho společnost měděný odpad dodala a daňový subjekt za něj zaplatil. Toto jeho prohlášení znamená, že obchodní transakce tak byla realizována tak, jak vyplývá z předložených dokumentů a je zcela irelevantní, zda je podpis na rámcové smlouvě jeho nebo pana N. nebo jiné osoby. Pokud by konkrétní osoba, která smlouvu podepsala, nebyla oprávněna podepisovat za ISTROSAN žádné smlouvy uplatnila by se pravidla překročení oprávnění nebo nezmocněného jednatele. Bylo by pak právě na jednateři ISTROSAN, aby z toho vyvodil důsledky v tom směru, že ISTROSAN není touto smlouvou vázán a není povinen měděný odpad dodat (a nebude ani inkasovat cenu). Evidentně se však stal pravý opak. Jednatel transakci potvrdil, tedy schválil a sdělil, že společnost ISTROSAN touto smlouvou byla vázána. Veškeré další posuzování vztahu pana N. k ISTROSAN je pak irelevantní. On mohl vyjednat podmínky, mohl zřejmě i podepsat smlouvu v předloženém znění, protože jednatel potvrdil, že transakce takto proběhla. Jen na okraj je třeba poznamenat, že není pravdou, že výpis z obchodního rejstříku nebo evidence ARES jednoznačně prokazují, že „*neexistuje žádná vazba mezi P.N. a ISTROSAN*“. Tyto evidence obsahují pouze základní údaje o společnostech, a co do osob uvádí pouze osoby, které jsou členy příslušných orgánů, případně společníky či prokuristy. Neuvádí nic o zaměstnancích, zmocněncích a spolupracovnících obchodních společností na základě smluvních vztahů. Přesto jsou i takové osoby oprávněné v zastoupení společností jednat. Vztahy však nejsou viditelné nahlédnutím do těchto evidencí. Žalobce prověřil ISTROSAN v dostupných rejstřících — v obchodním rejstříku, v evidenci ARES a rovněž ověřil, že je ISTROSAN plátcem DPH v evidenci plátců DPH. Tento postup žalobce sdělil správci daně poté, co byl vyzván, aby popsal zahájení spolupráce s ISTROSAN. Důvod, proč žalobce svého obchodního partnera v těchto evidencích prověřil, však nebyl ten, aby si ověřil, zda v nich figuruje pan N., ale ten, že šlo o zcela standardní postup při prvním obchodním kontaktu s novým dodavatelem, resp. obchodním partnerem. V rejstřících nebylo zjištěno nic negativního, proto byl obchod sjednáván dále. Za zcela absurdní je pak třeba považovat argumentaci žalovaného uvedenou na str. 26 napadeného rozhodnutí ve druhém odstavci zdola: „*K argumentaci daňového subjektu že rovněž z vyjádření FÚ Brno I. je zřejmý vztah P.N. k ISTROSAN s.r.o. odvolací orgán uvádí, že tato skutečnost byla daňovému subjektu známa až po realizaci dodávek sporného měděného odpadu, kdy tyto informace získal nahlédnutím do dopisu vedeného správcem daně, a proto nemohly být důvodem, který vedl daňový subjekt v době realizace obchodní spolupráce k domněnce, že v případě P.N. se jedná o osobu, která je oprávněna jednat jménem ISTROSAN s.r.o.*“. Žalobce neměl žádnou pochybnost o tom, že je pan P.N. oprávněn jednat za ISTROSAN a tento odhad (oprávněnosti této osoby jednat za ISTROSAN) se ukázal i díky vyjádření FÚ Brno I, (byť zpětně) správným. Smyslem daňového řízení není to, aby byl daňový subjekt „*usvědčen*“ z toho, že nemohl stoprocentně (dle žalovaného) vědět, že osoba, se kterou jednal, má ve chvíli onoho jednání podpisové oprávnění podepsat smlouvu za obchodního partnera, za něhož vystupuje. Smyslem tohoto řízení bylo zjistit, zda se opravdu uskutečnilo tvrzené zdanitelné plnění. Proto je jakýkoli důkaz o spojení pana N. s ISTROSAN, i důkaz, který vyšel najevo až posléze, podstatný. Pro daňové řízení je podstatné to, zda se uskutečnilo zdanitelné plnění (dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti). Daňovým subjektům je

v obdobných řízeních vytýkáno, že se pokouší (formalisticky) prokazovat existenci transakce pouze tím, že předkládají dokumentaci k její realizaci (jen formálně bezvadné smlouvy, faktury a doklady o zaplacení). Dokumenty samy o sobě však nemohou prokazatelně odstranit pochybnost o fiktivních dodávkách. Žalovaný (potažmo správce daně) se však v daném případě dopouští téhož pochybení. Namísto toho, aby se zaměřilo na jedinou podstatnou věc, a to, zda proběhla obchodní transakce fakticky, tedy, zda bylo zboží dodáno konkrétní osobou a zaplacené na její účet, resp. zda platba za zboží, kterou daňový subjekt uhradil na účet ISTROSAN, měla reálný důvod (právní titul v podobě faktického dodání zboží konkrétním subjektem), zcela formalisticky a ve svém důsledku absurdně dává důraz na jediný argument, že není jasné, která osoba podepsala rámcovou smlouvu za ISTROSAN (potažmo, že není prokázán pro ně dostatečně blízký vztah P.N. k ISTROSAN a jeho oprávnění za tuto společnost jednat). Podpis smlouvy je však irelevantní v situaci, kdy jednatel ISTROSAN potvrdil, že obchod byl realizován. Z hlediska platnosti smlouvy je totiž v situaci, kdy již byla realizována, zcela jedno, kdo ji podepsal (jak bylo uvedeno výše s odkazem na ustanovení § 33 občanského zákoníku ve znění do 31.12.2013). Pokud bychom tyto absurdní úvahy (ohledně jistoty jedné strany, zda jedná s konkrétní fyzickou osobou na straně druhé) dovedli dále, mohli bychom dospět k závěru, že je nutné, aby byly smlouvy v obchodním styku podepisovány s úředním ověřením podpisů jednajících osob nebo aby obsahovaly doložky o tom, že si strany navzájem kontrolovaly občanské průkazy, aby zjistily svou pravou identitu. Pokud žalovanému nestačí toto vyjádření jednatele ISTROSAN k prokázání toho, že ISTROSAN tyto zakázky skutečně realizoval (ačkoli to vyplývá z jeho sdělení prostým jazykovým výkladem), měl provést doplňující výslech P.B. Tento fakt spolu s procesním pochybením spočívajícím v odeprání práva daňového subjektu se výsledku tohoto klíčového svědka účastnit a klást mu dotazy ve svém důsledku znamená podstatný důvod nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Rovněž pokud měl správce daně, potažmo žalovaný, za to, že nebylo prokázáno, že to byl ISTROSAN, kdo dodal měděný odpad proto, že nebyl prokázán řetězec dopravců, kteří fyzicky dovezli měděný odpad daňovému subjektu, pak měl vést výslech tak, aby zjistil od jednatele ISTROSAN i tyto skutečnosti. Pokud by měl daňový subjekt možnost se výsledku zúčastnit, tyto otázky by s ohledem na dosavadní průběh řízení jednatelem předložil. Ve vztahu k prvnímu napadenému rozhodnutí žalobce dále namítal, že žalovaný v rozhodnutí uvádí, že se ztotožňuje se závěrem správce daně o tom, že daňovým subjektem předloženou e-mailovou korespondencí prostřednictvím schránky istrosan@email.cz nelze osvědčit jako důkaz toho, že obchodní styk probíhal tak, jak je uvedeno na sporných daňových dokladech, neboť schránka byla založena neznámou osobou, která o sobě neuvedla žádné jednoznačné identifikační údaje. K tomuto argumentu žalobce uvádí, že je zcela běžné, že uživatelé e-mailových adres při zakládání e-mailových účtů uvádí minimum nutných údajů, a to jednak z toho důvodu, aby tyto údaje nebyly zneužity, jednak proto, že nejsou nutnou podmínkou pro vytvoření e-mailové adresy. Podstatnější než to, kdo konkrétně (zda jednatel, asistentka či zaměstnanec nějaké společnosti) e-mailový účet založil, je obsah korespondence, který odcházel z dané adresy a přicházel na danou adresu. Ve spojení s ostatními důkazy a skutečnostmi prokázanými v tomto řízení je zřejmé, že jde o další důkaz prokazující reálnou obchodní činnost ISTROSAN s žalobcem týkající se dodávek měděného odpadu. Žalobce dále ve vztahu k oběma napadeným rozhodnutím uvedl, že žalovaný dále argumentuje v napadeném rozhodnutí, že se daňovému subjektu nepodařilo prokázat, že by měl k dispozici alespoň nějaké relevantní informace, na základě kterých se mohl domnívat, že jedná s osobou oprávněnou jednat jménem ISTROSAN, a to i přesto, že daňovému subjektu bylo

prokazatelně známo, že osoba, s níž jedná, není statutárním orgánem ISTROSAN (odůvodnění napadeného rozhodnutí k námitce daňového subjektu označené v napadeném rozhodnutí bodem 1.7). Jde opět o kladení důrazu na formální stránku věcí, která však není prodanou věc vůbec podstatná. Pokud žalovaný uvádí, že daňový subjekt neměl k dispozici žádné relevantní informace o oprávněnosti osob, s nimiž jednal, jednat jménem ISTROSAN, pak záměrně a nepochopitelně přehlíží, že takových indicií měl žalobce několik (a byly v řízení uváděny). Žalobce byl se společností ISTROSAN jako možným dodavatelem měděného odpadu seznámen věrohodnou osobou, která má obchodní zkušenosti s oběma podnikateli (pan G.). Jednání se zúčastnil pan S., který byl v té době společníkem ISTROSAN a následně se stal dokonce jednatelem této společnosti (což je sice skutečnost, která se stala až následně, ale naprosto potvrzuje správný odhad žalobce, že jde o osobu, která je oprávněna sjednávat podmínky obchodu za ISTROSAN, protože je svým faktickým vlivem už v té době schopna zajistit realizaci této zakázky). K hodnocení výpovědi pana G. žalovaným je třeba ještě podotknout, že je zcela mimo významu jeho závěr o tom, že z jeho výpovědi nelze určit, zda vůbec následně došlo k nějaké spolupráci mezi panem G., daňovým subjektem a ISTROSAN. Daňový subjekt deklaroval a pan G. potvrdil, že jeho role v daném obchodním případě byla pouze a jedině zprostředkování kontaktu obou potencionálních obchodních partnerů, které on sám znal zvláštní podnikatelské činnosti. Rovněž je zcela bez významu vývod žalovaného o tom, že pan G. jednoznačně potvrdil, že nikdy nebyl v kanceláři ISTROSAN (daňovému subjektu není jasné, proč by bylo naopak pozitivní, kdyby potvrdil, že tam byl) a že si nijak neověřil, že je pan N. oprávněn jednat jménem ISTROSAN. Pan G. potvrdil předchozí obchodní kontakty se společností ISTROSAN, za kterou už tehdy jednal pan N. Z toho lze usuzovat, že v těchto předchozích obchodních případech se potvrdilo (z pohledu pana G.), že je pan N. oprávněn jednat za společnost ISTROSAN v obchodních vztazích (evidentně byly realizovány). Tato zkušenost také byla podstatná pro daňový subjekt, kterému tak pochopitelně stačilo pro prvotní kontakt a sjednání podmínek obchodu, že pan N. už dříve za ISTROSAN vystupoval. V rámci odůvodnění uvedeného v napadeném rozhodnutí k námitce daňového subjektu uvedené pod bodem 2 napadeného rozhodnutí se žalovaný dopustil dezinterpretace výpovědi jednatele ISTROSAN. Není pravdivý závěr správce daně, potažmo žalovaného, že P.B. „*nebyl schopen odpovědět na otázky týkající se obchodní spolupráce (i jakýchkoliv kontaktů ISTROSAN s.r.o. s daňovým subjektem)*“. Jednatel uvedl, že není schopen říci, že si vzpomíná. V dané době však již nebyl jednatelem ISTROSAN, neměl přístup k dokumentům a je evidentní, že mu nebyla zdůrazněna důležitost jeho výpovědi k předloženým otázkám (z celé jeho výpovědi vyznívá, že je mu jedno, zda jeho výpovědi bude cokoli zjištěno). V kontextu s odpovědí na otázku č. 8, kde potvrdil, že se dané transakce realizovaly, je zřejmé, že o obchodním vztahu s daňovým subjektem nepochyboval, resp. jej rozhodně nepopřel. Je rozdíl, zda někdo existenci vztahu popírá, nebo si přesně v danou chvíli nedokáže vzpomenout. Jako absurdní je opět třeba hodnotit závěr žalovaného, že účast pana S. na jednání o podmínkách obchodu mezi daňovým subjektem a ISTROSAN, resp. zápis o tomto jednání, nelze považovat za důkaz toho, že dodavatelem sporného měděného odpadu byl ISTROSAN. To, že pan S. není osobou oprávněnou jednat jménem této společnosti, protože je (pouze) jejím společníkem, opět ukazuje na veskrze formalistické posouzení daného případu s důrazem na jediný listinný důkaz, kterým je rámcová smlouva. Daňový subjekt opakuje, že je pro daný případ podstatný fakt, zda došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, nikoli fakt, kdo podepsal rámcovou smlouvu (i proto, že jde o smlouvu, pro jejíž platnost právní předpisy nepožadují písemnou formu a k jejímu uzavření tedy podpisy nebyly

vůbec nutné). Fakt, že na jednání o sjednávání podmínek tohoto obchodu byla osobně účastna osoba, která je zapsána ve veřejné evidenci, tedy je prokazatelně a jednoznačně spojena se společností ISTROSAN, je naopak jasným důkazem toho, že předmětem jednání byly dodávky měděného odpadu právě od této společnosti. Účast pana S. zároveň vylučuje závěr žalovaného o tom, že při uzavírání rámcové smlouvy nepostupoval daňový subjekt dostatečně obezřetně. Proč by měl mít daňový subjekt pochybnosti o tom, že sjednává podmínky dodávky měděného odpadu právě se společností ISTROSAN, když tyto podmínky dojednával u jednoho stolu se společníkem této společnosti? U společností s ručením omezeným není neobvyklé, že se společníci aktivně podílejí na činnosti společnosti (v její prospěch). Tato činnost se navenek bez dalšího samozřejmě nemůže projevit při uzavírání smluv (protože nemají podpisové oprávnění), ale aktivními dílčími činnostmi v rámci jednotlivých obchodních případů. To, že se jednání ohledně dodávky měděného odpadu účastnil společník ISTROSAN, je evidentním důkazem o tom, že dodávka měděného odpadu byla skutečně dodávkou od této společnosti. Konečně pak správce daně v této souvislosti pochybil, pokud se spokojil se závěrem, že osoba pana S. je pro dané řízení nedůležitá proto, že není osobou oprávněnou jednat jménem společnosti ISTROSAN. Správce daně nijak nezjišťoval, jakou má roli v organizační struktuře společnosti ISTROSAN pan S., protože to, že je společníkem, neznamená, že nevykonává aktivní činnost pro společnost také z jiného titulu. I kdyby měla být jeho funkce v této obchodní transakci jen poradní, pak bylo dle daňového subjektu vhodné a potřebné zjistit, jaké má on informace k danému případu. *„Smyslem a účelem důkazního řízení totiž není daňový subjekt „nachytat“ na nejasnostech, jež se v řízení objeví, nýbrž zjistit, v potřebné míře rozhodné skutečnosti a případné nejasnosti odstranit“.* Dalším, byť nepřímým, důkazem o existenci smluvního vztahu a potažmo o realizaci dodávky měděného odpadu je i obálka s poštovním razítkem Győr s datem odeslání 15.9.2010 adresovaná žalobci. Na obálce je výslovně uvedeno označení žalobce a uvedení jeho adresy a dále je na ní uvedeno: *„FA Istrosan s.r.o.“* Ze samotné obálky sice nevyplývá, co bylo jejím obsahem, ale opět nepřímo potvrzuje existenci obchodního vztahu mezi žalobcem a společností ISTROSAN. Není možné, aby žalovaný, resp. i správce daně, pominuli existenci řady nepřímých důkazů a nepřiznali jim žádnou váhu opakovaně pouze s odkazem na to, že nebylo prokázáno, kdo podepsal rámcovou smlouvu (nepřípustný formalismus). Ke zjištění žalovaného, že společnost ISTROSAN nefiguruje v rámci jím zjištěného řetězce dodávek měděného odpadu lze uvést pouze to, že z pohledu daňového subjektu (z hlediska toho, zda došlo či nikoli ke zdanitelnému plnění) je zcela irrelevantní, jaké společnosti si ISTROSAN sjednal jako své subdodavatele či dopravce. Smluvním partnerem žalobce byl pouze ISTROSAN, který byl zodpovědný za dodávku měděného odpadu a kterému také žalobce zaplatil poté, co měděný odpad dorazil. Sdělení bulharského správce daně neznamená nic jiného, než že společnost ISTROSAN nebyla objednatelům přepravy ani příjemcem zboží. To samo o sobě nevylučuje, že měděný odpad nakoupila a následně jej dodala daňovému subjektu. U jednotlivých dodávek od ISTROSAN byla dohodnuta dodací podmínka Incoterms DDL) místo určené daňovým subjektem, z čehož vyplývá, že daňový subjekt nemůže vědět žádné informace ohledně přepravy. Zajímá jej jen to, že zboží dorazí na místo jím určené v určité době. Správci daně a žalovanému je nutno rovněž vytknout to, že řádně nezhodnotili zásadní důkaz svědčící ve prospěch žalobce, a sice skutečnost, že za zboží žalobce zaplatil na účet společnosti ISTROSAN (tedy nikoli „podezřele“ v hotovosti nebo na cizí účet). Jakkoliv bylo v daňovém řízení zjištěno, že platby za měděný odpad realizoval žalobce ve prospěch účtu prokazatelně zřízeného a vedeného na jméno společnosti ISTROSAN, nepovažoval

správce dané ani žalovaný za potřebné se touto skutečností zabývat a v případě, že má za to, že se nejednalo o platbu společnosti ISTROSAN (což je evidentně názor žalovaného i správce daně), odůvodnit z jakého důvodu by asi v takovém případě žalobce hradil za zboží někomu jinému než subjektu, který mu zboží dodal. V napadeném rozhodnutí je uvedeno pouze, že přes potvrzení o tom, že účet zřídila osoba oprávněná v době zřízení účtu jednat jménem ISTROSAN, správce daně „nemohl ověřit, zda osoba jménem P.N., s níž dle svých vyjádření jednal daňový subjekt, nezískala nezákonným způsobem bez vědomí osob oprávněných jednat jménem ISTROSAN dispoziční právo k tomuto bankovnímu účtu a nerealizovala prostřednictvím tohoto bankovního účtu transakce, které se nevztahovaly k činnosti ISTROSAN“. K tomuto vývodu žalovaného musí žalobce konstatovat, že jde o absurdní hledání problému tam, kde není. Rovněž závěr, že „skutečnost, že je v daňovém řízení prokázáno, že daňový subjekt převedl na bankovní účet dodavatele deklarovaného na sporných daňových dokladech finanční prostředky (finanční toky), tudíž bez dalšího neprokazuje, že k předmětným zdanitelným plněním fakticky došlo (tak, jak je uvedeno na sporných daňových dokladech)“ je nesprávný, protože nezohledňuje ostatní důležité související skutečnosti, které vyšly v řízení najevo. V daném řízení bylo prokázáno, že dodávky měděného odpadu skutečně proběhly (výpovědi svědků). Každá dodávka byla doprovázena a doložena příslušnou dokumentací (objednávka, faktura, dodací listy, vážní listky). Nebylo prokázáno (ale ani nebyla správcem daně či žalovaným zmíněna jakákoli domněnka či pochybnost), že by měděný odpad, k němuž se tato dokumentace vztahovala, byl dodán jiným subjektem. V kontextu s těmito fakty je pak citovaný závěr absurdní. Žalobce dále konstatoval, že činí dílčí závěr, že z uvedeného jednoznačně vyplývá, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak vyplývá ze správných daňových dokladů obsahujících veškeré zákonné náležitosti. Z provedeného dokazování zejména vyplývá, že měděný odpad byl dodán společností ISTROSAN. Veškerá argumentace žalovaného se zaměřuje na jediný problém, a to tvrzenou neexistenci dobré víry (či potřebné opatrnosti) na straně žalobce ohledně otázky, zda jedná s osobami oprávněnými podepisovat smlouvy jménem za ISTROSAN. Žalovaný uzavřel, že žalobce neunesl důkazní břemeno, neboť neprokázal, že dodavatelem měděného odpadu byl ISTROSAN. Z provedených důkazů však objektivně vyplývá, že v rámci řízení se neobjevila a ani neexistuje žádná informace či údaj, který by: a) popíral, že dodávky měděného odpadu byly od společnosti ISTROSAN, b) měděný odpad dodal žalobci jiný subjekt, c) vzbuzoval objektivně oprávněnou pochybnost o tom, že dodávky byly od společnosti ISTROSAN. Pochybnosti, které popisuje žalovaný, vyplývají z jeho přehnaně formalistického přístupu k hodnocení provedených důkazů. Postup žalovaného je tak v rozporu s ustanovením § 92 daňového řádu. Tento závěr vyplývá i z žalobcem již uváděného rozsudku Nejvyššího správního soudu vydaného pod č.j. 2 Afs 24/2007 - 119: „Důkazní břemeno stěžovatele ovšem nelze v této souvislosti rozšiřovat ad absurdum nad rámec mezi vytýčených nálezem Ústavního soudu z 24.4.1996, sp. zn. Pl. ÚS38/95, naopak je třeba respektovat povahu obchodních vztahů a běžné obchodní zvyklosti — odběratel přirozeně nemůže být povinen vědět a prokázat, jakými mechanismy putuje pokyn, aby určité zboží bylo v určitý čas a na určité místo dodáno, od statutárního orgánu dodavatele k osobě, jež mu zboží fyzicky předá. Musí však prokázat, že zboží převzal od osoby, o níž se jako profesionál běžně vystupující v obchodních vztazích s ohledem na informace, které měl v době předání k dispozici, mohl důvodně domnívat, že její jednání je počitatelné osobě, která má být podle jeho tvrzení dodavatelem“. Žalobce převzal měděný odpad (jak potvrdili v řízení svědci z řad zaměstnanců) spolu s dodacími listy vystavenými společností ISTROSAN.

Tento fakt je z pohledu obvyklého obchodního styku zcela dostačující pro potvrzení toho, že jde o očekávanou dodávku konkrétního měděného odpadu nezaměnitelnou s jiným takovým zbožím. Ke každé dodávce existovala objednávka, faktura, dodací list a vážní lístek. V této souvislosti žalobce zdůrazňuje, že závěr žalovaného o tom, že prostřednictvím výsledků zaměstnanců žalobce není prokázáno, od koho byl měděný odpad ve skutečnosti dodán, a že jsou tudíž bez významu, není správný. Výsledky svědků z řad zaměstnanců žalobce byly navrhovány a také provedeny proto, aby bylo prokázáno, že dodávky reálně proběhly, což také bylo bez pochyby prokázáno. Povinností správce daně je dbát na to, aby byla daň stanovena ve správné výši, nikoliv stanovit daň v maximální možné výši. Výpověď jednatele ISTROSAN, jakož i ostatní provedené důkazy není možné osvědčit jako důkazy o tom, že měděný odpad nebyl dodán částečně nebo dokonce vůbec touto společností. Žalobce v této souvislosti poukázal na rozsudek Evropského soudního dvora C-409/04, který dopadá na tento případ, zabývající se rovněž i tématem, kam až sahá povinnost či odpovědnost daného daňového subjektu při prokazování splnění podmínek daných pravidly pro uplatňování daně z přidané hodnoty. V tomto rozsudku se mimo jiné uvádí (část odstavce 18): *„Tento soud krom toho dospěl k závěru, že Teleos a další prováděly řádná a důkladná šetření, co se týče TT i Euro-Cellars Lid, aby se ujistily o spolehlivosti kupujícího a nedisponovaly pádným jiným konkrétním důkazem o nesprávnosti prohlášení obsažených v těchto nákladních listech. Krom toho nemohly vzhledem k povaze dotčeného obchodu získat žádný jiný důkaz nákladní listy CMR.“* I z tohoto rozsudku vyplývá, že důkazní břemeno leží na daňovém subjektu v daném případě pouze v tom rozsahu, který lze po daňovém subjektu rozumně požadovat s ohledem na povahu a obchodní nastavení transakce a při respektování běžných obchodních zvyklostí. Není zároveň přípustné, aby důkazní povinnost daňového subjektu byla ovlivněna okolnostmi na straně obchodního partnera. Žalobce uzavírá, že neměl žádný důvod se domnívat, že by přijatá zdanitelná plnění nebyla uskutečněna společností ISTROSAN.

Ve třetí skupině žalobních bodů označených slovy *„Porušení povinnosti dbát na co nejúplnější zjištění rozhodných skutečností“* žalobce namítal, že z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný při přezkoumání rozhodnutí správce daně na základě odvolání žalobce přehlédl a nenapravil vadu (vytknutou žalobcem v rámci odvolání) učiněnou správcem daně, který porušil svou povinnost dbát o to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. V daňovém řízení nebyly provedeny některé důkazy žalobcem navržené k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění. Žalovaný uzavřel, že žalobce neprokázal, že skutečně nabytý měděný odpad, který byl reálně následně dodán v rámci ekonomické činnosti žalobce dalším subjektům, byl získán žalobcem od plátce deklarovaného v předložených dokumentech, tedy od společnosti ISTROSAN. Přesto však neprovedl žalobcem navržené důkazy, které mohly jeho stále existující pochybnosti odstranit. Vzhledem k tomu, že správce daně a následně i žalovaný jako svůj stěžejní argument vedoucí k napadenému rozhodnutí uváděli to, že rámcová smlouva (event. další dokumenty) nebyla podepsána jednatelem ISTROSAN, ačkoli tento fakt nebyl spolehlivě zjištěn, bylo na místě provést důkaz znaleckým posudkem znalce z oboru grafologie. K této odvolací námitce žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že je mu jako laikovi v oboru grafologie známo, že jeden podpis ke grafologickému rozboru nestačí. A s tímto závěrem spolu s konstatováním, že nemá k dispozici žádný rukopis P.B., se spokojil a podpis na předloženém podpisovém vzoru a na rámcové smlouvě žalovaný srovnal sám (s výsledkem, že nejde o podpis osoby oprávněné jednat jménem ISTROSAN). Tento postup je zcela v rozporu se zásadou uvedenou

v § 92 odst. 2 daňového řádu. Pokud by bylo pravdou, že jeden podpis nestačí ke grafologickému rozboru, nebylo by možné nikdy zjistit pravost podpisu na obchodních smlouvách (na kterých je většinou jediným rukou psaným textem právě podpis). Správci daně nic nebránilo v tom, aby v rámci odstraňování pochybností o existenci závazku společnosti ISTROSAN dodat žalobci měděný odpad a) zajistil provedení doplňujícího výsledku jednatele ISTROSAN, neboť z protokolů z jeho výsledku je zřejmé, že kladené otázky byly naprosto nedostatečné — v jeho rámci mimo jiné zjistil, kdo byl oprávněn tento konkrétní obchod sjednat a uzavřít, jaká jednatelská či jiná oprávnění a povinnosti v rámci podnikatelské činnosti ISTROSAN měl pan S. a zda bylo obvyklé, že obchodní vztahy sjednávaly i jiné osoby, než on, kdo vystavil předmětné sporné faktury a kdo je byl oprávněn vystavit (závěr, že P.B. nepotvrdil, že předmětné sporné dokumenty podepsal, je naprosto zjednodušující, protože jediné, co k podpisům svědek uvedl, bylo, že podpis není čitelný kvůli tomu, že je učiněn přes razítko); b) zajistil vzorek rukopisu pana P.B. Vzhledem k tomu, že správce daně je povinen při dokazování postupovat tak, aby co nejúplněji zjistil skutečnosti pro správné zjištění a stanovení daně, a to i bez návrhů daňového subjektu, je zásadním pochybením správce daně, že neprovedl výslech pana E.S., který se účastnil jednání o sjednání podmínek daného závazkového vztahu a který byl následně jednatelem ISTROSAN, tedy osobou, která měla v době, kdy řízení probíhalo, nejvíce informací o podnikatelské činnosti ISTROSAN. Dalším podstatným pochybením správce daně, potažmo žalovaného je to, že nebyl dostatečně zjištěn a v řízení použit fakt, zda ISTROSAN zahrnul plnění poskytnuté žalobci do přiznání k dani z přidané hodnoty a Jeda zahrnul finanční plnění od žalobce do svého účetnictví a do svého daňového přiznání k dani z příjmu právnických osob, jakož i to, že žalobce o výsledku tohoto zjištění nebyl dostatečně informován. Výsledek tohoto zjišťování je velice podstatný, neboť může potvrdit to, že transakce proběhla, jakkoliv však případně zjištění, že dané ekonomické transakce nebyly ISTROSANEM zaúčtovány a vykázány v příslušných daňových přiznáních nemůže být důkazem o neexistenci takové transakce, když by se mohlo případně jednat o porušení daňových předpisů na straně společnosti ISTROSAN. V této souvislosti žalovaný uvedl, že ISTROSAN nebyl dostatečně kontaktní proto, aby mohly být tyto skutečnosti (zahrnutí plnění do přiznání k dani a do účetnictví) zjištěny. Tento fakt však v souladu s dostupnou judikaturou nemůže být k tíži žalobce. Je však otázkou, zda byla společnost ISTROSAN skutečně nekontaktní. Jediným kontaktem byl výslech P.B. (který evidentně kontaktní byl, jen mu nebyly pokládány v dostatečné míře potřebné otázky). Správce daně, potažmo žalovaný, se nepokusil kontaktovat další jednatele, pana S. nebo pana Z., přičemž šlo o zjištění, které vyplývá z dokumentace, kterou jistě měli oba jednatele této společnosti k dispozici (v době, kdy byli jednatelem). S ohledem na uvedené je zřejmé, že správce daně a potažmo žalovaný postupovali v rozporu se zásadou uvedenou v § 92 odst. 2 daňového řádu, resp. v § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků ve znění platném v rozhodné době. V důsledku tohoto pochybení bylo daňovému subjektu znemožněno unést důkazní břemeno v míře požadované žalovaným, protože navržené či potřebné důkazy neprovedl vůbec či v nedostatečném rozsahu.

Ve čtvrté skupině žalobních bodů označených slovy „*Porušení zásady uvedené v § 96 odst. 5 daňového řádu (resp. § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků*“, žalobce uvedl, že daňové řízení bylo postiženo zásadní vadou spočívající v tom, že daňový subjekt byl zkrácen na svém právu být přítomen výsledku klíčového svědka a klást mu dotazy (§96 odst. 5 daňového řádu). Jak vyplývá z odůvodnění napadeného rozhodnutí, považoval žalovaný

výpověď P.B. za zásadní a podstatnou pro dané řízení. Vzhledem k tomu, že žalobci nebylo umožněno se výsledku účastnit a klást svědkovi dotazy, jde o důkaz získaný v rozporu s daňovým řádem. V kombinaci s faktem, že výslech byl nedostatečný a že otázky nebyly kladeny tak, aby skutečně byly zjištěny skutečnosti podstatné pro správné zjištění podstatných faktů, jde zároveň o porušení § 92 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný sice v odůvodnění připouští, že bylo daňovému subjektu postupem maďarské daňové správy upřeno právo zakotvené v § 96 daňového řádu, spokojuje se s tvrzením, že zároveň nešlo o nesprávný postup tuzemského správce daně. Žalobce žalovanému zaslal v rámci řízení o odvolání podrobný právní rozbor postupu maďarské daňové správy. Neztotožňuje se ani s tím, že by tento postup byl v souladu s maďarským procesním právem. Ve stručnosti žalobce opakuje, že je absurdní závěr, že třetí subjekt nemá právo být účasten tohoto úkonu správce daně. Ze sdělení maďarského správce daně k aplikaci maďarského procesního práva vyplývá, že zakotvuje-li oddíl 100 odst. 1 písm. b) maďarského zákona XCII z roku 2003 o pravidlech zdanění právo daňového subjektu být přítomen všech úkonů správce daně, pak jde výhradně o právo daňového subjektu, se kterým je konkrétní úkon činěn (tedy o právo P.,B., resp. společnosti ISTROSAN). V případě zjištění informací ve věci jiného daňového subjektu (žalobce) má jít podle tohoto výkladu o práva pana B. Tento závěr je naprosto překrucující logická procesní práva jednotlivých daňových subjektů, neboť z procesního úkonu výsledku svědka se rázem stává výslech daňového subjektu samotného, ačkoli účelem výsledku jsou zjištění týkající se jiného daňového subjektu. Tímto výkladem, který je jednoznačně možno označit jako výklad ad absurdum, tak dospějeme k závěru, že v situaci, kdy je někdo daňový subjekt (což je takřka každá osoba), nemůže být jeho svědeckého výsledku nikdy přítomna žádná třetí osoba, ač se jí výslech týká a ač jde primárně o její práva. Žalovaný se s vysvětlením maďarské daňové správy zcela spokojil a uvedl, že tím, že šlo o postup (dle maďarské daňové správy) legální, pak šlo i z hlediska postupu správce daně, resp. žalovaného o postup v souladu s daňovým řádem, kterým nemohla být krácena práva žalobce. S tímto závěrem není možno se ztotožnit, protože bez ohledu na aplikaci maďarského daňového práva (která byla ale také nesprávná) daňový subjekt má v § 96 daňového řádu zakotveno právo klást svědkům v jeho záležitostech otázky. P.B. je klíčovým svědkem v daném případě. Žalobci bylo toto právo odepřeno. Účelem výsledku svědka jako jednoho z důkazních prostředků daňového řízení je přispět k ověření skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti. Má-li prováděný výslech jako důkaz v maximální míře splnit svůj účel, je nepochybné, že svou přítomností při výsledku a otázkami svědku kladenými může daňový subjekt výrazně ovlivnit kvalitu tohoto důkazu, zejména z hlediska úplnosti, objektivnosti i věrohodnosti informací o skutečnostech, o nichž svědek vypovídal. V daném řízení toto právo daňový subjekt neměl, a přesto byl výslech použit žalovaným jako hlavní důkaz o tom, že žalobce neunesl své důkazní břemeno. Jak jej ale mohl dostatečně unést, když nemohl klást svědku otázky a otázky panu B. kladené byly zcela nedostatečné. Z protokolu je mimo jiné evidentní, že nebyla vyvinuta žádná, ani minimální, iniciativa ke kladení doplňujících otázek; výslech zůstal jednoduchý, strohý a bez jasných a jednoznačných zjištění. Tato strohost však nemůže jít k tíži žalobce. Žalobce konstatoval, že opětovně zdůrazňuje, že protokol obsahuje jedinou podstatnou informaci, kterou je potvrzení realizace sporných zakázek. To pan B. potvrdil a žalovaný k této odpovědi vůbec nepřihlédl a přikládá jí zcela jiný, než logický význam, který vyplývá z běžného jazykového výkladu této věty. Je-li v daňovém řízení v rámci dokazování prováděn výslech svědků, a daňový subjekt nemá možnost být tomuto

výslechu přítomen, a klást při něm svědkům otázky, je taková svědecká výpověď důkazem pořízeným v rozporu se zákonem.

V páté skupině žalobních bodů označených slovy „*Porušení principu právní jistoty a zásady proporcionality*“ žalobce namítal již v odvolacím řízení, že postup správce daně byl v rozporu s principem právní jistoty. Přesto, že z pohledu daňového subjektu neexistovala žádná (natož důvodná) pochybnost o tom, že měděný odpad by měl být dodán právě společností ISTROSAN, bylo zahájeno řízení k odstranění pochybností. Žalobce správci daně doložil řadu důkazů, které prokázaly jednak to, že skutečně nebylo na místě pochybovat o identitě dodavatele měděného odpadu (odpad byl objednán, resp. byla uzavřena smlouva s konkrétním subjektem, následně byl také fyzicky dodán a zaplacen na účet společnosti ISTROSAN). V rámci daného obchodního vztahu nevznikl žádný problém ani komplikace, Přesto správce daně a následně i žalovaný trval na tom, že žalobce měl mít důvodné pochybnosti (a žalobce stále nerozumí tomu, proč by je měl mít, neboť nejen že postupoval s naprosto obvyklou a průměrnou opatrností, kterou vynakládá při sjednávání obchodních smluv, ale hlavně obchod proběhl tak, jak měl). Výsledkem pak bylo rozhodnutí správce daně o tom, že žalobce nemá nárok na odpočet daně. Žalobce zdůrazňuje, že výsledkem dokazování před správcem daně ani před žalovaným nebylo spolehlivé vyvrácení toho, že zboží bylo dodáno právě společností ISTROSAN. Nebyl proveden jediný důkaz, který by naznačoval, že zboží bylo dodáno někým jiným (o fyzické existenci měděného odpadu dle napadeného rozhodnutí není pochyb). Takový postup je tak v rozporu s principem právní jistoty, neboť upírá nárok na odpočet osobám, které z důvodu přijetí rozumně požadovatelných opatření neměly důvod pochybovat o identitě dodavatele deklarovaného ve všech právních úkonech týkajících se dodávek (včetně toho faktu, že zboží bylo zaplacen na účet ISTROSAN, aniž by se tato společnost přijetí platby jakkoli bránila). Zároveň byla tímto postupem porušena zásada proporcionality, pokud je upírán nárok na daňový odpočet vztahující se ke zboží, které daňový subjekt prokazatelně nabyl a následně i dodal dalším subjektům v rámci své ekonomické činnosti a toto dodání bylo rovněž plněním s nárokem na odpočet daně. Žalobce dále v závěru žaloby uvedl, že v neposlední řadě je třeba obecně poznamenat, že obchod s barevnými kovy je běžnou součástí podnikatelské činnosti žalobce a tento fakt je žalovanému, resp. správci daně, znám z jeho kontrolní činnosti. Žalobce má řadu dodavatelů barevných kovů. Součástí daňového řízení v květnu, červenci, srpnu a září roku 2010 bylo i obdobné prověřování obchodů s dalšími dodavateli (dále byli prověřováni i dodavatelé za období listopad 2010 a únor 2011). Žalobce přistupoval ke všem svým dodavatelům (resp. obchodním partnerům obecně) se stejnou, tedy obvyklou a z pohledu žalobce zcela dostatečnou, opatrností. Ačkoli byla kontrola zaměřena na více dodavatelů a přístup žalobce stejný ke všem dodavatelům, z pohledu správce daně měl být žalobce vůči tomuto jedinému konkrétnímu dodavateli ještě obezřetnější. Žalobce však pro takový postup neměl žádný rozumný důvod a vzhledem k tomu, že obchod proběhl v pořádku, byl jeho postup evidentně zcela dostačující. Z uvedeného vyplývá, že správce daně, jakož i žalovaný, dospěli na základě provedených důkazů k nesprávným skutkovým zjištěním, respektive, že zjištění správce daně a žalovaného neodpovídají spisu. Podle rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě sp.zn. 22 Ca 408/2002 je „*zjištění skutkového stavu správcem daně v rozporu se spisy je ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) s.ř.s. jestliže výsledek hodnocení důkazů správcem daně neodpovídá ustanovení § 2 odst. 3 ZDSP, protože pracovník správce daně pominul rozhodné skutečnosti, které byly provedenými důkazy prokázány nebo vyšly v řízení najevo*“. V souladu s ustanovením § 76 odst. 1 písm. b) a c) soudního řádu správního

soud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení: proto, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, je v rozporu se spisy nebo v nich nemá oporu anebo vyžaduje rozsáhlé nebo zásadní doplnění, pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Přitom rozpor zjištěného skutkového stavu se spisy, jakož i podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem představují natolik zásadní vady rozhodnutí správního orgánu, že zákon (soudní řád správní) předvídá možnost zrušení takového rozhodnutí i bez nařízení jednání, neboť byla porušena povinnost správce daně zjistit skutkový stav co nejúplněji dle § 92 daňového řádu a povinnost správce daně přihlédnout ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo dle § 8 daňového řádu.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě.

Žalovaný navrhl zamítnutí žalob.

K první skupině žalobních bodů žalovaný uvedl, že nejprve musí podotknout, že žalobce nesprávně spojuje důvody pro zahájení vytýkacího řízení, resp. postupu k odstranění pochybností s přechodem důkazního břemene. Pro účely zahájení vytýkacího řízení postačí, když má správce daně jakoukoliv konkrétní pochybnost o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení. Tato pochybnost se může zakládat například na výrazných odchylkách oproti předchozím daňovým tvrzením, kdy nemusí být zcela jasné, zda tato odchylka byla zapříčiněna chybou v daňovém tvrzení, nebo odchylkou v obchodní činnosti daňového subjektu. Na daňovém subjektu je následně, aby pochybnosti správce daně odstranil. Žalovaný v tomto ohledu konstatuje, že správci daně vznikly konkrétní pochybnosti, pročž byl oprávněn zahájit vytýkací řízení ve smyslu § 43 odst. 1 ZSDP. Co se týče přechodu důkazního břemene ze správce daně zpět na žalobce, žalobce vychází z ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle kterého správce daně musí prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. K tomu žalovaný uvádí, že s námitkou žalobce, podle které správce daně nedostal svému důkaznímu břemeni nelze souhlasit. Správce daně odeslal faktury na dodávky měděného odpadu k ověření místně příslušnému správci daně, Finančnímu úřadu Brno I. Z odpovědi tohoto správce daně však vyplynulo, že obchodní společnost ISTROSAN s.r.o. sídlí na virtuální adrese, kde nevykonává svojí ekonomickou činnost, nemá tam žádnou kancelář a vůči správci daně je nekontaktní. Vzhledem k tomu, že u obchodní společnosti ISTROSAN s.r.o. nebylo možné ověřit, že sporný měděný odpad dodala žalobci právě tato společnost, byl žalobce v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 ZSDP vyzván, aby jednoznačným způsobem prokázal, že zdanitelná plnění od obchodní společnosti ISTROSAN s.r.o. skutečně přijal. Následně také správce daně provedl rozsáhlé dokazování, mimo jiné prostřednictvím dožádání jak tuzemských správců daně, tak také zahraničních daňových správ (zejména bulharské daňové správy ohledně přepravy sporného měděného odpadu do České republiky a maďarské daňové správy ohledně výsledku P.B., jednatele obchodní společnosti ISTROSAN s.r.o. v době uskutečnění sporných obchodních případů), kterými bylo zřetelně znevěrohodněno tvrzení žalobce, že sporný měděný odpad mu byl dodán obchodní

společností ISTROSAN s.r.o. Z tohoto důvodu žalovaný trvá na tom, že důkazní břemeno bylo na žalobci, který jej však neunesl, jelikož neprokázal, že dodavatelem sporného měděného odpadu byla osoba uvedená na žalobcem předložených daňových dokladech, tzn. obchodní společnost ISTROSAN s.r.o.

Ke druhé skupině žalobních bodů žalovaný uvedl, že i nadále trvá na odůvodnění napadeného rozhodnutí, ve kterém uvedl, že jednání žalobce s P.N. jako osobou jednající jménem obchodní společnosti ISTROSAN s.r.o. nebylo možné považovat za jednání v dobré víře, neboť žalobce neměl v době probíhajícího jednání a následně realizovaných obchodů k dispozici žádné relevantní informace o jakémkoliv vztahu P.N. k obchodní společnosti ISTROSAN s.r.o., na základě kterých by se mohl domnívat, že je tato osoba oprávněna jednat jménem dané obchodní společnosti. Žalobce se v uvedené souvislosti odkazuje na občanskoprávní úpravu, podle které jedná-li někdo za jiného bez plné moci, je z tohoto jednání zavázán sám, ledaže ten, za koho bylo jednáno, právní úkon dodatečně bez zbytečného odkladu schválí. Žalobce má za to, že obchodní společnost ISTROSAN s.r.o. byla jednáním P.N. zavázána, protože jej následně schválila tím, že dodala měděný odpad a také tím, že přijala od žalobce úplatu za jeho dodávku. S uvedeným tvrzením nelze souhlasit, jelikož v dané věci nebylo prokázáno, že obchodní společnost ISTROSAN s.r.o. sporný měděný odpad žalobci skutečně dodala. Proto nelze ani dovozovat, že jednání P.N. schválila, a už vůbec ne, že by jej schválila bez zbytečného odkladu. Námitka žalobce je tedy v uvedeném kontextu zcela irelevantní. Žalovaný se v rozhodnutí o odvolání rovněž vyrovnal s opětovně uváděnou námitkou, podle které P.B. potvrdil uskutečnění předmětných transakcí. K této námitce žalovaný znovu uvádí, že v rámci druhého výslechu P.B. provedeného maďarskou daňovou správou uvedená skutečnost nebyla v rozporu s předchozí výpovědí, o kterou se žalobce opírá, potvrzena, tj. nebylo P.B. potvrzeno, že ekonomické transakce uvedené na sporných daňových dokladech skutečně proběhly. Žalovaný rovněž důrazně nesouhlasí s nařčením žalobce, že by dával důraz na jediný argument, že není jasné, která osoba podepsala rámcovou smlouvu za obchodní společnost ISTROSAN s.r.o. Žalovaný má za to, že z daného případu jasné vyplývá, že za zcela zásadní jak žalovaný, tak správce daně pokládají skutečnost, že nebylo prokázáno, že by dodávky sporného měděného odpadu byly realizovány obchodní společností ISTROSAN s.r.o. Pouze jedním z důvodů, které správce daně a následně i žalovaný k tomuto závěru vedly, je právě uváděná nejasnost týkající se osoby, která ve skutečnosti zmiňovanou rámcovou smlouvu podepsala. Správce daně a následně i žalovaný však vycházeli i z řady jiných podstatných zjištění, jak bylo podrobně uvedeno v rozhodnutí o odvolání, na které tímto žalovaný v podrobnostech odkazuje. V dalších dílčích námitkách žalobce se žalovaný plně odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, ve kterém se s nimi již dříve vypořádal.

Ke třetí skupině žalobních bodů žalovaný uvedl, že žalobce zejména namítá, že nebyl proveden znalecký posudek znalce z oboru grafologie. Žalobce má za to, že tento postup byl v rozporu s ustanovením § 92 odst. 2 daňového řádu. K tomu žalovaný opětovně uvádí, že pro vypracování spolehlivého grafologického rozboru by bylo nutné mít k dispozici rukopis P.B. Zajištění takového rukopisu, jak navrhuje žalobce, by bylo značně komplikované, s nejistým výsledkem, že takový rukopis by byl opravdu obstarán. Vzhledem k tomu, že žalovaný nepokládal za nezbytné vypracování grafologického znaleckého posudku, jelikož jak uvedl v rozhodnutí o odvolání, tato skutečnost nebrání tomu, aby poté, co správce daně srovnáním

podpisu P.B. na podpisovém vzoru zveřejněném ve sbírce listin obchodního rejstříku a podpisu na rámcové smlouvě zjistí zjevné rozdíly, nesdělil tyto rozpory daňovému subjektu. Jedná se o úvahu v rámci postupu správce daně při posuzování důkazních prostředků, k čemuž je správce daně zásadně oprávněn. Z uvedených důvodů a také s ohledem na zásadu hospodárnosti proto nebylo zadáno zpracování grafologického znaleckého posudku. Dále žalobce namítá, že měl správce daně provést výslech E.S., který se účastnil jednání o sjednání podmínek daného závazkového vztahu a který byl následně jednatelem obchodní společnosti ISTROSAN s.r.o., a to i bez návrhu žalobce. Žalovaný má za to, že nijak nepochybil, když uváděný výslech svědka neprovedl. Jak uvádí žalobce, výslech tohoto svědka nebyl z jeho strany vůbec požadován. Rovněž nelze předpokládat, že by výslechem E.S. byly zjištěny nové skutečnosti. Žalobce dále namítá, že nebylo dostatečně zjištěno, zda obchodní společnost ISTROSAN s.r.o. zahrnuje plnění poskytnuté žalobci do přiznání k dani z přidané hodnoty a zda zahrnuje finanční plnění od žalobce do svého účetnictví a do svého daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob. Žalobce k tomu uvádí, že pokud byl daňový subjekt nekontaktní, přičemž podotýká, že jediným kontaktem byl P.B., měl se správce daně pokusit kontaktovat další jednatele uvedené obchodní společnosti. Žalovaný k tomu uvádí, že postupoval zcela v souladu s § 5 odst. 1 ZSDP, když v této věci požádal o provedení jednotlivých úkonů v daňovém řízení správce daně místně příslušného obchodní společnosti ISTROSAN s.r.o., a to přípisem ze dne 30.7.2010. Tento správce daně v odpovědi na dožádání ve věci daně z přidané hodnoty ze dne 24.8.2010 uvedl, že subjekt je nekontaktní a požadované skutečnosti proto nelze ověřit. Tato zjištění a postup pokládá žalovaný v dané věci za dostatečné, a to právě s ohledem na skutečnost, že jednatele společnosti, jakožto její statutární orgány, se správce daně pokusil tímto způsobem kontaktovat a požadované skutečnosti u nich ověřit. Vzhledem k tomu, že žalobce měl vedle toho povinnost prokázat všechny skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání, nelze přisvědčit tvrzení žalobce, že mu byla skutečnost, že obchodní společnost ISTROSAN s.r.o. byla nekontaktní, přičtena k tíži. Touto skutečností totiž nelze opomenout povinnost žalobce dostát svému důkaznímu břemenu. Žalovaný s ohledem na výše uvedené uzavírá, že jeho postup i postup správce daně byl v souladu s § 31 odst. 2 ZSDP, resp. s § 92 odst. 2 daňového řádu.

Ke čtvrté skupině žalobních bodů žalovaný uvedl, že žalobce namítá, že daňové řízení bylo postiženo vadou spočívající v tom, že žalobce byl zkrácen na svém právu být přítomen výslechu P.B., který byl proveden na základě dožádání maďarskou daňovou správou, a klást při výslechu otázky. Žalobce má za to, že se v daném případě jedná o důkaz získaný v rozporu s daňovým řádem. S uvedenou námitkou nelze souhlasit. K této problematice se žalovaný již velmi rozsáhle vyjádřil v odůvodnění rozhodnutí o odvolání na str. 33 až 35, na které tímto odkazuje. V rámci předmětného dožádání bylo postupováno podle nařízení Rady č. 1798/2003/ES. Podle čl. 5 odst. 4 nařízení postupuje dožádaný orgán, jako kdyby jednal sám za sebe nebo na žádost jiného úřadu svého vlastního státu. Vzhledem k tomu, že maďarská daňová správa neinformovala žalobce o provádění výpovědi P.B., přestože byla správcem daně v dožádání uvědomena, že podle českého právního řádu má daňový subjekt právo účastnit se výslechu svědka a klást mu otázky, požádal žalovaný maďarskou daňovou správu o sdělení důvodů, pro které nebyl žalobce ve smyslu výše uvedeného informován. Podle odpovědi maďarské daňové správy tato postupovala v souladu se svým vnitrostátním právem. Postup maďarské daňové správy tak byl v souladu s čl. 5 odst. 4 nařízení. Výpověď P.B. tedy byla získána v souladu s českým právním řádem, jehož součástí je také nařízení, podle

kterého bylo v daném případě postupováno. Tvrzení žalobce, že uvedený důkaz byl získán nezákonně, je proto mylný a je potřeba jej odmítnout.

K páté skupině žalobních bodů žalovaný uvedl, že nedošlo k porušení principu právní jistoty, jelikož jak již obsáhle uvedl v odůvodnění napadených rozhodnutí, žalobce nepostupoval v daném případě dostatečně obezřetně. Nelze tedy přisvědčit tvrzení žalobce, že jím byla přijata „rozumně požadovaná opatření“. Žalovaný rovněž nesouhlasí s tvrzením žalobce, že výše uvedeným postupem byla porušena zásada proporcionality. Žalovaný na tomto místě považuje za nutné zdůraznit, že jednou z podstatných podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně je, aby plátce prokázal, že dané zboží přijal od jiného plátce, tzn. buď od osoby registrované k dani v tuzemsku, nebo od osoby registrované k dani v jiném členském státě Evropské unie. Z tohoto důvodu není možné přistoupit na argumentaci žalobce ohledně porušení principu proporcionality, když tento neprokázal, zda uvedená podmínka byla v daném případě splněna.

IV.

Posouzení věci soudem.

Vzhledem k tomu, že žalobce i žalovaný souhlasili s rozhodnutím o věci samé bez jednání, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s.ř.s.), o věci samé bez jednání.

V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

1.

Soud neshledal důvodnou první, druhou, třetí ani pátou skupinu žalobních bodů.

Nejvyšší správní soud v rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 8.7.2008, č.j. 9 Afs 110/2007 – 102 (rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz) uvedl, že „*zdůrazňuje, že pochybnost ve smyslu § 43 odst. 1 d. ř. nemusí být jistotou správce daně o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá. Něco takového ostatně ani nebude ve většině případů možné, neboť ucelené a najisto postavené poznatky o daňovém subjektu a o pravdivosti jeho daňově relevantních tvrzeních lze zpravidla získat až zevrubnou analýzou jeho hospodaření či jiných aktivit. Postačí, půjde-li o důvodné podezření, tj. o podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody. V každém případě tedy musí jít o poznatky či analýzy mající skutkový základ vztahující se k daňově relevantní činnosti daňového subjektu a opírající se o logickou a racionální úvahu. Poznatky mohou mít například charakter informací o obchodní činnosti dalších daňových subjektů obchodujících s prověřovaným subjektem, vůči němuž má být zahájeno vytykáací řízení, ukazují-li tyto poznatky, že jsou v rozporu s tvrzeními prověřovaného subjektu, ač by se měly shodovat. Analýzy mohou být založeny například na dlouhodobém sledování výše daňové povinnosti příslušného daňového subjektu (např. odlišuje-li se přiznávaná daň v určitém*

zdaňovacím období znatelně od výše daně v jiných zdaňovacích obdobích) či na analýze toku finančních prostředků mezi ním a jinými daňovými subjekty“. Soud se se závěry Nejvyššího správního soudu ztotožňuje.

Ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 21.7.2010 bylo uvedeno: „Shora uvedenému správci daně po přezkoumání Vámi podaného přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2010 vznikly pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů v tomto přiznání vykázaných, neboť uplatňujete nadměrný odpočet a zároveň vykazujete dodání zboží do jiného členského státu EU v hodnotě neobvykle vyšší než v předcházejících zdaňovacích obdobích a výrazný propad daňové povinnosti při zvýšení objemu přijatých zdanitelných plnění neodpovídá dosavadnímu vývoji Vašeho poměru nárokových odpočtů a přiznané daně na výstupu. V návaznosti na to má správce daně také pochybnosti o tom, zda daňové doklady za přijatá zdanitelná plnění byly vystaveny registrovanými plátcí DPH, zda přijatá zdanitelná plnění byla v plném rozsahu použita k Vaší ekonomické činnosti a zda byla přiznána daň z přidané hodnoty ze všech uskutečněných zdanitelných plnění, popř. z úplat“.

Ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 14.9.2010 bylo uvedeno: „Shora uvedenému správci daně po přezkoumání Vámi podaného přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2010 vznikly pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů v tomto přiznání vykázaných, neboť vykázaný obrat přijatých zdanitelných plnění neodpovídá úrovni obratu výstupů a výrazný propad daňové povinnosti při zvýšení objemu přijatých zdanitelných plnění neodpovídá dosavadnímu vývoji Vašeho poměru nárokových odpočtů a přiznané daně na výstupu. V návaznosti na to má správce daně také pochybnosti o tom, zda daňové doklady za přijatá zdanitelná plnění byly vystaveny registrovanými plátcí DPH, zda přijatá zdanitelná plnění byla v plném rozsahu použita k Vaší ekonomické činnosti a zda byla přiznána daň z přidané hodnoty ze všech uskutečněných zdanitelných plnění, popř. z úplat“.

Ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 19.10.2010 bylo uvedeno: „Shora uvedenému správci daně po přezkoumání Vámi podaného přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2010 vznikly pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů v tomto přiznání vykázaných, neboť uplatňujete nadměrný odpočet a zároveň vykazujete dodání zboží do jiného členského státu v hodnotě neobvykle vyšší než v předcházejících zdaňovacích obdobích. V návaznosti na to má správce daně také pochybnosti o tom, zda daňové doklady za přijatá zdanitelná plnění byly vystaveny registrovanými plátcí DPH, zda přijatá zdanitelná plnění byla v plném rozsahu použita k Vaší ekonomické činnosti a zda byla přiznána daň z přidané hodnoty ze všech uskutečněných zdanitelných plnění, popř. z úplat“.

Ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 16.11.2010 bylo uvedeno: „Shora uvedenému správci daně po přezkoumání Vámi podaného přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2010 vznikly pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů v tomto přiznání vykázaných, neboť výrazný propad daňové povinnosti při zvýšení objemu přijatých zdanitelných plnění neodpovídá dosavadnímu vývoji Vašeho poměru nárokových odpočtů a přiznané daně na výstupu. V návaznosti na to má správce daně na základě provedeného šetření, provedeného před zahájením vytýkácího řízení, pochybnosti o tom, že dodávky měděného odpadu, deklarovaného na fakturách, ve Vaší evidenci pro daňové účely uvedené pod č. 212/100522, 221/2100550, 212/100553, na nichž je jako dodavatel uvedena obchodní společnost ISTROSAN s.r.o. a č. 212/100554, na niž je jako dodavatel uvedena obchodní společnost FINANCIAL GROUP a.s., byly skutečně dodány těmito dodavateli. Dále má správce daně pochybnosti o tom, že měděný odpad, fakturovaný Vašimi fakturami vydanými č.

115/100473, 115/100474, 115/100483, 115/100494, 115/100504, 115/100507. 115/100508, byl dopraven z České republiky do jiných členských států EU“.

Z právě citovaných částí výzev k odstranění pochybností vyplývá, že pochybnosti správce daně byly založeny na dlouhodobém sledování výše daňové povinnosti žalobce a částečně také na analýze toku finančních prostředků mezi ním a jinými daňovými subjekty. Správce daně tak disponoval důvodnými pochybnostmi, které jej ve všech čtyřech zdaňovacích obdobích opravňovaly k zahájení vytykácího řízení ve smyslu ustanovení § 43 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

Otázka přenosu důkazního břemene v zahájeném daňovém řízení je již pak vyřešena konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu.

Její závěry shrnul Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 27.1.2012, č.j. 8 Afs 44/2011 – 103 (dostupný na www.nssoud.cz), kde v bodech 38-44 uvedl: „Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil. Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (nález Ústavního soudu ze dne 24.4.1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30.1.2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22.10.2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, či ze dne 8.7.2010, čj. 1 Afs 39/2010 – 124, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neproazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28.2.2006, čj. 7 Afs 132/2004 - 99, ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008 - 68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně 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. shora zmíněné rozsudky čj. 2 Afs 24/2007 - 119, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, čj. 1 Afs 39/2010 - 124, 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. Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Doložením všech požadovaných

dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], aby popsáním způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. shora zmíněný rozsudek čj. 1 Afs 39/2010 - 124). Rovněž k vlastní otázce prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty se Nejvyšší správní soud vyjadřuje konstantním způsobem. Zastává stanovisko, že jakkoliv z § 73 odst. 1 zákona o DPH vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, je současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Pokud daňový subjekt před správcem daně uplatňuje nárok na odpočet daně, je k jeho výzvě povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16.3.2010, čj. 1 Afs 10/2010 - 71, ze dne 28.2.2008, čj. 9 Afs 93/2007 - 84). Platí tedy, že daňový doklad není sám o sobě poukázkou na vznik nároku na odpočet daně. Aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH, musí věrně zobrazovat faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění. Daňový subjekt přitom musí v daňovém řízení prokázat nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.8.2005, čj. 5 Afs 188/2004 - 63). Vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, ztrácí daňový doklad důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o DPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem (srov. shora zmíněný rozsudek čj. 1 Afs 10/2010 - 71).“

Soud se se závěry Nejvyššího správního soudu ztotožňuje a doplňuje, že tyto závěry platí i po nabytí účinnosti daňového řádu, současně platí jak pro daňové řízení týkající se daně z přidané hodnoty, tak pro daňové řízení týkající se daně z příjmů, když procesní ustanovení jsou totožná. Dosavadnímu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků odpovídá ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu, podle kterého daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Dosavadnímu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků odpovídá ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle kterého správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

Soud má za to, že žalovaný unesl důkazní břemeno podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, resp. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

Jak již bylo uvedeno shora, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „správce daně 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“.

V případě žalobce správní orgány této své povinnosti zcela dostály, tj. prokázaly, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby, resp. identifikovaly konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví.

Žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí například uvedl, že „na žádost daňového subjektu vyslechl správce daně jako svědky za účasti daňového subjektu zaměstnance daňového subjektu P.B., S.H., P.A., N.J. a zaměstnance AVE CZ odpadové hospodářství s.r.o. V.P. P.A. (vedoucí provozovny) a N.J. (vážná), zaměstnané na provozovně daňového subjektu v Karlových Varech, potvrdily, že v inkriminované době byl na pobočku daňového subjektu v Karlových Varech dodán a touto pobočkou přijat měděný odpad, nebyly však schopny potvrdit, že měděný odpad byl dodán ISTROSAN s.r.o., ani nebyly schopny identifikovat majitele vozidel, která měděný odpad dovezla. V.P. (řidič nákladního vozidla s hydraulickou rukou) potvrdil existenci měděného odpadu na provozovně daňového subjektu v Karlových Varech a jeho překládku z vozidla, které měděný odpad na provozovnu přivezlo, na vozidlo řízené svědkem. Nebyl však schopen identifikovat majitele vozidel, která měděný odpad přivezla. P.B. (člen představenstva daňového subjektu a provozní ředitel) vypověděl, že byli osloveni ISTROSAN s.r.o. prostřednictvím zprostředkovatele O.G., že s ISTROSAN s.r.o. jednal S.H., že se nikdy nesetkal s jednatelem ISTROSAN s.r.o. P.B., že se osobně setkal s P.N. jednajícím jménem ISTROSAN s.r.o. a společníkem ISTROSAN s.r.o. E.S., že byl přítomen u vykládky sporného měděného odpadu na provozovně daňového subjektu a že nemůže identifikovat majitele vozidel, která měděný odpad dovezla (vozidla měla cizí registrační značky). Z výpovědi S.H. (obchodní zástupce) vyplynulo, že za ISTROSAN s.r.o. jednal s P.N., že komunikace i podepisování listin probíhaly prostřednictvím e-mailu, že se nikdy nesetkal s jednatelem ISTROSAN s.r.o. P.B., že se osobně setkal s P.N. a společníkem ISTROSAN s.r.o. E.A.S., že se zúčastnil vykládky sporného měděného odpadu na provozovně daňového subjektu a že nemůže identifikovat majitele vozidel, která měděný odpad dovezla“. Žalovaný dále uvedl, že „správce daně a následně i odvolací orgán zjišťovali rovněž z vlastní iniciativy za účelem správného stanovení daňové povinnosti skutečnosti související s pořízením sporného měděného odpadu. Z odpovědi dožádaného místně příslušného správce daně ISTROSAN s.r.o. vyplynulo, že u tohoto subjektu nelze z důvodu jeho „nekontaktnosti“ prověřit žádné skutečnosti vztahující se ke sporným dodávkám měděného odpadu. E-mailový správce Seznam.cz, a.s. poskytl správci daně na výzvu informace ke zřizovateli e-mailové schránky istrosan@email.cz, dle kterých nebylo možné ztotožnit tuto schránku s ISTROSAN s.r.o. E-mailový správce Seznam.cz, a.s. poskytl správci daně na další výzvu informace k e-mailové schránce ogoth@seznam.cz, z kterých vyplynulo, že schránka byla založena O.G., tzn. osobou, která dle daňového subjektu zprostředkovala první jednání mezi daňovým subjektem a ISTROSAN s.r.o. Odpověď dožádaného správce daně místně příslušného EURO VIA CS a.s. potvrdila, že v provozovně této společnosti v Karlových Varech došlo na žádost daňového subjektu k vážení vozidel, a to jak prázdných, tak i naložených. Pracovnice EURO VIA CS a.s. provádějící toto vážení však do protokolu sdělila, že nevěděla nic o tom, kde a

čím byla vážená vozidla naložena. EUROVIA CS a.s. potvrdila na výzvu správce daně, že bezúplatně provedla vážení a vystavila daňovým subjektem předložené ručně psané kontrolní vážení lístky“. Žalovaný dále uvedl, že „z odpovědi dožádaného místně příslušného správce daně P.N. vyplynulo, že nebylo možné vyslechnout tuto osobu jako svědka ve věci dodání sporného měděného odpadu daňovému subjektu, neboť se svědek nedostavil ani po opakovaném předvolání a neúspěšná byla i žádost o jeho předvedení Policií ČR a to z důvodu neznámého místa pobytu této osoby“. V další části odůvodnění napadených rozhodnutí žalovaný uvedl, že „dožádaná bulharská daňová správa potvrdila, že správcem daně identifikovaný bulharský dopravce (alespoň v případě dodávky ze dne 21.5.2010), dopravil sporný měděný odpad z Bulharska do provozovny daňového subjektu v Karlových Varech. Dle informací a dokladů poskytnutých tímto dopravcem však nebyl ISTROSAN s.r.o., ani objednatel přepravy ani odesílatelem ani příjemcem nákladu. Z odpovědi dožádaného místně příslušného správce daně CASACALENDA s.r.o. (dle bulharského dopravce byla tato společnost v případě dodávky uskutečněné dne 21.5.2010 do provozovny daňového subjektu v Karlových Varech deklarována jako příjemce) vyplynulo, že u tohoto subjektu nelze z důvodu jeho „nekontaktnosti“ prověřit žádné skutečnosti vztahující se ke sporným dodávkám měděného odpadu“. Žalovaný dále uvedl, že „z údajů uvedených v obchodním rejstříku vyplývá, že žádná osoba jménem P.N. nikdy nebyla statutárním orgánem ISTROSAN s.r.o.. Z odvolacího spisu též vyplývá, že si daňový subjekt nenechal předložit žádné doklady prokazující oprávnění P.N. jednat jménem ISTROSAN s.r.o. a dokonce ani žádné doklady prokazující, že osoba vydávající se za P.N. je skutečně touto osobou. K osobě P.N. daňový subjekt zná pouze používanou e-mailovou schránku, zahraniční telefonní číslo a vzhled P.N. z ústních jednání. Z odvolacího spisu rovněž vyplývá, že daňovému subjektu bylo známo, že jedná s osobou, která dle údajů uvedených v obchodním rejstříku nebyla a není statutárním orgánem ISTROSAN s.r.o.“. V další části odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že „pro učinění závěrů ze svědecké výpovědi P.B. je třeba vycházet z toho, že výslech této osoby byl uskutečněn dvakrát, a to z důvodu že svědek při výslechu konaném dne 10.2.2011 na otázky vztahující se k možné obchodní spolupráci ISTROSAN s.r.o. s daňovým subjektem neodpovídal přesvědčivě s odkazem na nutnost nahlédnout do vlastních účetních dokumentů. Svědek sám prohlásil, že předmětné skutečnosti objasní a doloží do konce února roku 2011. Svědek při výslechu konaném dne 10.2.2011 vypověděl, že nedokáže říct, zda ISTROSAN s.r.o. realizovala v období od 1. 5. 2010 do 30. 9. 2010 prodej měděného odpadu daňovému subjektu a ani to, zda zná daňový subjekt (odpovědi na otázky č. 4 a 6). Na otázku správce daně č. 8 týkající se podpisu na předložených listinách držených daňovým subjektem (smlouva, faktury atd.) nebyl rovněž schopen odpovědět. Současně však uvedl, že „Hospodářské události, které se uskutečnily, můžu potvrdit“. Svědek odpověděl na otázku č. 8 uzavřel, tak jak je již uvedeno výše, že své vyjádření doplní do konce února 2011. Dne 25.2.2011 se uskutečnil nový výslech svědka (poté co svědkovi byla dána možnost nahlédnout do vlastních účetních záznamů), kdy svědkovi byla mimo jiné znovu položena otázka č. 8 z předchozí svědecké výpovědi, kdy svědek znovu vypověděl, že není schopen potvrdit podpis na předložených listinách držených daňovým subjektem. Svědek již však v rozporu s předchozí výpovědí nepotvrdil, že ekonomické transakce uvedené na sporných fakturách skutečně proběhly a ani v jiné části výslechu neuvedl, že by znal daňový subjekt a jménem ISTROSAN s.r.o. s ním byl v jakémkoliv obchodním vztahu“. S ohledem na námitky žalobce bylo odcitováno i doslovné znění otázek a odpovědí svědka P.B., když bylo uvedeno: „Protokol ze dne 10.2.2011: Otázka: Jaké činnosti jste vykonával v roce 2010? Jakými příjmy jste

disponoval v tomto roce? Odpověď: Značnou část roku 2010 jsem byl nezaměstnaný. V lednu a únoru jsem pracoval ve společnosti Garden Street s.r.o., z důvodu nemoci jsem se stal nezaměstnaný a i do dnešního dne jsem nezaměstnaný. Na začátku roku jsem dostával mzdu, a poté jsem pobíral podporu v nezaměstnanosti. Otázka: Vykonával jste činnost v rozhodném období mimo Maďarsko? Odpověď: Jsem vlastníkem zahraniční společnosti, ale žádný příjem z ní nevyvstal. Název společnosti je PINASPO s.r.o., tato funguje v České republice, na Slovensku společnost JANOSSY s.r.o. Otázka: Dle informací, kterými disponuje Úřad jste byl výkonným ředitelem, resp. do 29.6.2010 dle českého rejstříku člen společnosti ISTROSAN s.r.o. Můžete potvrdit tyto informace? Odpověď: Byl jsem ředitelem a do dnešního dne jsem vlastníkem společnosti. Otázka: Realizovala společnost ISTROSAN s.r.o. prodej měděného odpadu v období 1.5.2010 - 30. 9.2010 se společností AVE sběrné suroviny a.s. (Cvokařská 3, 301 00 Plzeň, CZ00671151)? Pokud ano, v jakém množství? Odpověď: V souvislosti s měděným odpadem jsme byli ve vztahu s vícero společnostmi. Nedokáži přesně říct, jestli výše uvedená společnost byla naším partnerem, ale po pročtení účetních dokumentů bych vám dokázal odpovědět. Prohlašuji, že důkazy spojené se společností předložím k revizi nejpozději ke konci února. Otázka: Odkud jste získal měděný odpad? Odpověď: Proměnlivě. Příležitostně společnost získala měděný odpad z Bulharska, Maďarska, ze Slovenska, podle toho kde byla nejpriznivější cena. Po večerech jsme jej dopravovali, nebo si jej nechali dopravit, ale stávalo se, že prodejce vyřizoval i dopravu. Otázka: Znáte výkonné ředitele společnosti AVE sběrné suroviny a.s. (Cvokařská 3, 301 00 Plzeň, CZ00671151), jejich e-mailové adresy, příp. jejich tel, čísla? Odpověď: Nejsem schopen přesně říct, jestli vzpomínaná společnost byla naším partnerem, ale po prostudování účetních dokumentů Vám budu moct dát odpověď. Prohlašuji, za společnost a z dispozice a jménem výkonného ředitele a dle dostupnosti relevantních dokumentů předložím tyto k revizi nejpozději ke konci února. Otázka: Zplnomocnil jste někoho k zastupování společnosti ISTROSAN s.r.o.? Pokud ano, prosím jmenujte zplnomocněnou osobu/osoby, resp. sdělte údaje o nich. Odpověď: Nevzpomínám si, že bych komukoli dal zplnomocnění k zastupování. Prohlašuji, že případné zplnomocnění z dokumentace společnosti předložím k revizi nejpozději ke konci února. Otázka: Česká daňová správa disponuje smlouvou o prodeji měděného odpadu, účty a dodavatelskými smlouvami, a také záznamem s podpisovým vzorem z výpisu z obchodního rejstříku vydaného Krajským soudem v Brně a úplným výpisem společnosti ISTROSAN s.r.o. Obsahují předložené dokumenty Váš podpis? Odpověď: Na předloženém záznamu s podpisovým vzorem je můj podpis. Aktuálně nemůžu říct, jestli jsem smlouvy podepisoval já. Hospodářské události, které se uskutečnily, můžu potvrdit. Na předložené smlouvě uzavřené se společností AVE a.s. je na podpisu otisk razítka společnosti, proto nemůžu posoudit, jestli se jedná o můj podpis. Je možné, že na základě zmocnění podepsal smlouvy někdo jiný. Výše uvedené prohlášení vhodně doplním a případné zplnomocnění předložím k revizi nejpozději ke konci února. Otázka: Chcete ještě něco doplnit? Odpověď: Nic jiného nechci říct. Protokol ze dne 25.2.2011: Otázka: V prohlášení ze dne 10.2.2011 č.j. 2459656641 na Otázka č. 8 jste byl schopen dát jen částečnou odpověď. Česká daňová správa disponuje smlouvou o prodeji měděného odpadu, účty a dodavatelskými smlouvami, a také záznamem s podpisovým vzorem z výpisu z obchodního rejstříku vydaného Krajským soudem v Brně a úplným výpisem společnosti ISTROSAN s.r.o. Opětovně Vás žádáme o vyjádření, jestli předložené dokumenty obsahují Váš podpis? Odpověď: Na dokumentu s podpisovým vzorem je můj vlastní podpis, to jsem potvrdil u předchozí příležitosti. Z důvodu kvality předložených kopií účtů bohužel nejsem schopen potvrdit jestli jde o můj podpis. Ale podíl ve společnosti jsem prodal

22.6.2010 a v rozporu s informacemi jsem své úkoly, jakožto manažer, od této doby neplnil (nerealizoval). S dokumentací nemám možnost se seznámit, nový manažer-vlastník je slovenský občan, E.S.. Otázka: Zplnomocnil jste někoho k zastupování společnosti ISTROSAN s.r.o.? Pokud ano, prosím jmenujte zplnomocněnou osobu/osoby, resp. sdělte údaje o nich. Odpověď: Nevzpomínám si. Otázka: Dle informací, kterými disponuje Úřad, jste byl výkonným ředitelem, resp. do 29.6.2010 dle českého rejstříku společník společnosti ISTROSAN s.r.o. Můžete potvrdit tyto informace? Odpověď: Byl jsem ředitelem a vlastníkem společnosti do 22.6.2010. Otázka: Znáte českého občana, který se jmenuje N.? Odpověď: Můj tlumočnick byl P.N., tel.č.; ... Jinými informacemi nemůžu posloužit. Otázka: Chcete ještě něco doplnit? Odpověď: Nic jiného nechci říct“.

Je tudíž zřejmé, že v průběhu daňových řízení byly zjištěny vážné a důvodné pochyby o tom, že údaje o předmětných případech byly v účetnictví žalobce zaznamenány v souladu se skutečností, zejména ve smyslu toho, zda dodávku zboží uskutečnila společnost ISTROSAN s.r.o. Společnost ISTROSAN s.r.o. byla nekontaktní, zaměstnanci žalobce nedokázali potvrdit, že zboží skutečně dodala společnost ISTROSAN s.r.o., člen představenstva daňového subjektu a provozní ředitel žalobce uvedl, že nebylo listinami prokázáno oprávnění pana P.N. jednat jménem společnosti ISTROSAN s.r.o., komunikace probíhala prostřednictvím jednoduše vytvořitelných emailových adres, u nichž nebylo možné ověřit jejich zřizovatele, nebylo možné provést svědeckou výpověď pana P.N. pro jeho nekontaktnost, podle informací a dokladů poskytnutých dopravcem však nebyl ISTROSAN s.r.o., ani objednatel přepravy ani odesílatelem ani příjemcem nákladu, dopravce byl nekontaktní, a konečně bývalý jednatel společnosti P.B. uskutečnění předmětných dodávek zboží žalobci nepotvrdil a o P.N., jakožto o osobě mající být pověřené jednat jménem společnosti ISTROSAN s.r.o., se nezmínil. Na základě těchto zjištěných skutečností nebylo lze dospět k závěru, že bylo jednoznačně prokázáno dodání zboží od společnosti ISTROSAN s.r.o.

Vzhledem k tomu, že správní orgány unesly své důkazní břemeno, bylo na žalobci, aby dostal své povinnosti podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní, resp. ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu žalobcem, tj. aby označil či předložil takové důkazy, na základě kterých bude jednoznačně prokázáno dodání zboží od společnosti ISTROSAN s.r.o.

V této své povinnosti nemohl být žalobce zastoupen aktivitou správních orgánů. Pokud chtěl například žalobce navrhnout výslech toho kterého svědka, bylo jeho povinností tak učinit. Pokud tak žalobce neučinil, nemůže se důvodně dovolávat toho, že tak měly učinit správní orgány. To platí například pro v daňovém řízení nenavržené výsledky pánů S. nebo Z. Povinností žalobce bylo prokázat, že předmětné obchody proběhly tak, jak bylo účetními doklady deklarováno. Důkazní břemeno leželo na něm, nebylo tudíž povinností správních orgánů prokazovat, kdo konkrétně, popř. jaká jiná osoba odlišná od společnosti ISTROSAN s.r.o. zboží dodala.

Žalobce svým důkazním povinností nedostal. Neoznačil ani nepředložil žádný důkazní prostředek, kterým by pochybnosti správních orgánů rozptýlil, resp. na základě kterých by bylo nutné dospět k závěru, že bylo prokázáno dodání zboží od společnosti ISTROSAN s.r.o. Namísto toho pouze polemizoval s důvodností pochyb správních orgánů. Již z tohoto důvodu nemohl být v daňovém a posléze ani soudním řízení úspěšný.

Předně je nezbytné uvést, že nepostačuje prokázat, že „*nebylo vyloučeno, že mohlo dojít*“ k dodání zboží od společnosti INTROSAN s.r.o. či že provedené důkazy tuto možnost „*nevyvrátily*“. Pro daňové řízení je totiž nezbytné jednoznačně prokázat, že došlo k dodání zboží od společnosti INTROSAN s.r.o., nikoli, že k němu mohlo dojít. Pokud k němu mohlo dojít, ve skutečnosti k němu dojít nemuselo, tudíž v takovém případě není prokázáno, že dodavatel uvedený na předmětných účetních dokladech zboží také skutečně dodal. Tato nejednoznačnost tak jde k tíži daňového subjektu, nikoli k tíži správních orgánů.

Dále je nezbytné uvést, že skutečnosti, že bylo zapláceno na účet společnosti ISTROSAN s.r.o. a že zboží bylo fyzicky dodáno žalobci, neprokazují, že toto zboží dodala právě a jen společnost INTROSAN s.r.o. I v tomto případě totiž není vyloučeno, že zboží dodal kdokoli jiný.

Pokud jde o žalobcem namítanou „*obvyklost*“ a „*standardnost*“ jeho jednání s obchodními partnery, či „*dodací podmínku Incoterms DDL*“, je nezbytné uvést, že žalobce samozřejmě není nijak omezován ve zvoleném způsobu jednání. Může uzavřít smlouvu pouze na základě dobrozdání jiné osoby, že se jedná o seriózního obchodního partnera, může jednat s osobami, u nichž neověří jejich identitu, nemusí prověřovat, zda jedná s osobami oprávněnými jednat za ten či onen subjekt, či ověřovat kdo mu zboží dodá.

Pokud tak však žalobce postupuje, musí si být současně vědom toho, jaké takový způsob jednání může přinést důsledky. V případě daňového řízení mohou být důsledky naprosto zásadní. Dojde-li k situaci, kdy je daňový subjekt povinen prokázat, že došlo k dodání zboží od konkrétního subjektu, jak se stalo nyní v případě žalobce, dostává se daňový subjekt snadno do situace důkazní nouze. Nepostupoval-li totiž při jednání dodatečně obezřetně, resp. nezajistil-li si důkazní prostředky pro potenciální budoucí důkazní řízení, mohou mu tyto důkazní prostředky následně chybět, zvláště pak za situace, kdy osoby se kterými bylo jednáno, se stanou nekontaktní nebo realizaci předmětného obchodu nepotvrdí. V případě žalobce nekontaktnost pana P.N. a nepotvrzení dodání zboží ze strany P.B.

Na těchto závěrech není nic pro daňové subjekty diskriminačního. Není to stát, kdo daňovým subjektům vybírá jejich smluvní partnery, a proto nemůže nést negativní důsledky spojené s volbou nevhodného partnera. Je to daňový subjekt, kdo tak činí. Z hlediska daňových, chce-li daňový subjekt čerpat určitou daňovou výhodu, je povinen při výběru svých smluvních partnerů postupovat tak, aby byl v budoucnu schopen své důkazní břemeno unést. Je-li volen smluvní partner nový, z předchozích obchodů neznámý, sídlem daňovému subjektu vzdálený, je nezbytné podrobně ověřit jeho solventnost. K tomuto ověření rozhodně nepostačí pouze nahlédnutí do obchodního rejstříku a seznamu plátců daně z přidané hodnoty. Pokud to daňovému subjektu stačí, veškeré negativní důsledky s tímto v budoucnu vzniklé, spravedlivě dolehnou na jeho bedra.

Pokud jde o tvrzené oprávnění pana P.N. jednat jménem společnosti ISTROSAN s.r.o. či o jeho „*nezmocněné jednatelství*“ je nezbytné uvést, že oprávnění pana P. N. nebylo jednat jménem společnosti ISTROSAN s.r.o. nebylo v daňovém řízení ničím prokázáno. Bývalý jednatel společnosti ISTROSAN s.r.o. o této osobě ani po výslovném dotazu nic nevěděl,

uvedl pouze, že „jeho tlumočník byl P.N.“. Pan P.B. současně ani při jednom ze svých výsledků „nezmocněné jednání“ pana P.N. dodatečně neschválil a to ani konkludentně, neboť o tvrzeném jednání pana P.N. a tvrzeném dodání předmětného zboží společností ISTROSAN s.r.o. žalobci nic nevěděl.

O dodání zboží ze strany společnosti ISTROSAN s.r.o. nevypovídá nic skutečnost, že se jednání s panem P.N. měl účastnit pan S., tehdejší společník společnosti, existence emailové komunikace přes již zmíněné emailové adresy, existence obálky s údaji „FA Istrosan s.r.o.“ Dodání zboží ze strany společnosti ISTROSAN s.r.o. z nich nevyplyvá.

Konečně soud neshledal důvodnou ani námitku žalobce o nesprávném neprovedení znaleckého zkoumání podpisu na rámcové smlouvě. Při odlišnosti podpisů na podpisovém vzoru a předmětné smlouvě ve spojení s výpovědí svědka P.B., který potvrdil svůj podpis na podpisovém vzoru, nepotvrdil podpis rámcové smlouvy ani uskutečnění dodání zboží společností ISTROSAN s.r.o. žalobci, bylo by provedení tohoto důkazu nadbytečné. Dlužno doplnit, že eventuální podepsání smlouvy panem P.B. by sice dokládalo existenci smluvního vztahu se žalobcem, nedokládalo by však stále, že předmětné zboží bylo dodáno právě společností ISTROSAN s.r.o.

2.

Soud neshledal důvodnou ani čtvrtou skupinu žalobních bodů.

Sporným problémem se zabýval Soudní dvůr ve svém rozhodnutí ze dne 22.10.2013 ve věco C-276/12 (dostupný na www.eurlex.eu), který dospěl k závěru, že „*unijní právo, tak jak vyplývá zejména ze směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daní z pojistného, ve znění směrnice Rady 2006/98/ES ze dne 20. listopadu 2006, a ze základního práva být vyslechnut, musí být vykládáno v tom smyslu, že daňovému subjektu členského státu nepřiznává ani právo být informován o žádosti tohoto státu o pomoc adresované jinému členskému státu mimo jiné k ověření údajů poskytnutých tímto daňovým subjektem v rámci jeho přiznání k dani z příjmů, ani právo podílet se na formulování žádosti adresované dožádanému členskému státu, ani právo účastnit se výsledků svědků prováděných posledně uvedeným státem Směrnice 77/799, ve znění směrnice 2006/98, neupravuje otázku, za jakých podmínek může daňový subjekt napadnout správnost informace poskytnuté dožádaným členským státem, a nestanoví žádné zvláštní požadavky na obsah poskytnuté informace.*“.

Výkladem těchto závěrů se pro české daňové právo zabýval Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 21.1.2014, č.j. 1 Afs 73/2011-167, který byl publikován pod č. 3016 č. 5/2014 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu s právními větami: „*I. O podání žádosti dle směrnice Rady 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní není třeba daňový subjekt informovat. II. Pokud český správce daně žádá o výsledek svědka podle směrnice Rady 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní, měl by požádat zahraniční správní orgán o umožnění účasti českého daňového subjektu na výsledku svědka v souladu s právem*

dožádaného státu. To samozřejmě za podmínky, že účast daňového subjektu na výsledku právo dožádaného státu umožňuje. Neúčast českého daňového subjektu na výsledku svědka v zahraničí, byť se tak stalo v souladu s procesním právem dožádaného státu, ovlivňuje výpovědní hodnotu informací takto získaných. III. Sdělí-li dožádaný stát výsledek šetření podle směrnice Rady 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní, k němuž na základě dožádání dospěl, aniž informuje o postupech, kterými k tomuto výsledku došel, a o zdroji určité informace, je důkazní hodnota takové informace dle českého práva omezená, byť nikoliv nulová. Svůj význam může mít jen v celkovém důkazním kontextu, a to ve spojení s jinými důkazy“.

K námitkám žalobce je tudíž nezbytné uvést, že pokud dožádaný stát přes výslovnou žádost dožadujícího se správního orgánu, jak tomu bylo i v případě žalobce, účast daňového subjektu nepřipustí, nelze se této účasti jakkoli dovolávat. Žalobce tudíž nemohl být svojí nepřítomností při výsledku P.B. zkrácen na svých procesních právech, neboť nositelem takových procesních práv nebyl.

Jak vyplývá z již provedené citace otázek pokládaných maďarským správcem daně a odpovědi pana P.B., jsou tyto formulovány jednoznačně se snahou dopátrat se odpovědi na pro daňové řízení rozhodné skutečnosti. Pan P.B. měl objektivně dostatečný prostor pro to, aby dodání zboží žalobci, resp. uskutečnění předmětných operací potvrdil. Skutečnost, že tak však ani při opakovaném výsledku neučinil, nelze klást k tíži správních orgánů. Při svědecké výpovědi svědek vypovídá o skutečnostech, které svými smysly vnímal a na které si pamatuje. Vzhledem k tomu, že důkazní břemeno leželo na žalobci, jak uvedeno shora, pan P.B. dodání zboží společností INTROSAN s.r.o. žalobci nepotvrdil, bylo povinností žalobce dodání zboží od společnosti INTROSAN s.r.o. prokázat jinak.

V.

Rozhodnutí soudu.

Soud neshledal žádný ze žalobcem uvedených žalobních bodů důvodným, a proto žaloby podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl, neboť nejsou důvodné.

VI.

Odůvodnění neprovedení důkazů.

Soud neprovedl žádný ze žalobcem navržených důkazů, neboť provedení těchto důkazů nebylo třeba k posouzení důvodnosti žaloby. Soudní řízení není pokračováním řízení daňového. Pro posouzení důvodnosti žaloby bylo podstatné, zda žalobce nejpozději ke dni vydání napadeného rozhodnutí prokázal dodání zboží ze strany společností INTROSAN s.r.o. Tuto skutečnost nebyly způsobilé jakkoli osvětlit teprve v soudním řízení nově provedené výsledky svědků pana P.B., E.S., Z.K. ani znalecký posudek z oboru písmoznalectví či účetnictví společnosti INTROSAN s.r.o.

VII.

Náklady řízení.

Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud (§ 12 odst. 1, § 102, § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.).

V Plzni dne 28. května 2015

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová