



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobkyně: TOP TANK s.r.o.**, se sídlem Praha 5, Janáčkovo nábřeží 1153/13, IČ 26403226, *zastoupené JUDr. Jiřím Dvořákem, advokátem, se sídlem Plzeň, Hálkova 24*, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o **spojených žalobách** proti rozhodnutím žalovaného ze dne 17. dubna 2013, čj. 11219/13/5000-14305-701328, ze dne 19. dubna 2013, čj. 11217/13/5000-14305-701328, a ze dne 19. dubna 2013, čj. 11218/13/5000-14305-701328,

t a k t o :

- I. Žaloba se ve vztahu k rozhodnutí žalovaného ze dne 17. dubna 2013, čj. 11219/13/5000-14305-701328, **z a m í t á .**
- II. Žaloba se ve vztahu k rozhodnutí žalovaného ze dne 19. dubna 2013, čj. 11217/13/5000-14305-701328, **z a m í t á .**
- III. Žaloba se ve vztahu k rozhodnutí žalovaného ze dne 19. dubna 2013, čj. 11218/13/5000-14305-701328, **z a m í t á .**
- IV. Žalobkyně je povinna nahradit žalovanému náklady řízení ve výši 3.307,- Kč, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku .

O d ů v o d n ě n í

[I] Předmět řízení

Žalobou datovanou dne 12. 6. 2013 doručenou Krajskému soudu v Plzni (dále též jen „*krajský soud*“ nebo „*soud*“) osobně dne 14. 6. 2013 se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 4. 2013, čj. 11219/13/5000-14305-701328 (dále též jen „*napadené rozhodnutí I*“), kterým bylo k odvolání žalobkyně částečně změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Karlových Varech (dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty) ze dne 7. 9. 2012, čj. 251225/12/128913401066 (dále též jen „*prvoinstanční rozhodnutí I*“). Prvoinstančním rozhodnutím I byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2010 ve výši 1.035.251,- Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 207.050,- Kč. Napadeným rozhodnutím I bylo prvoinstanční rozhodnutí I změněno v části týkající se bankovního spojení. Žaloba byla u krajského soudu původně vedena pod sp. zn. 57Af 30/2013.

Žalobou datovanou dne 19. 6. 2013 doručenou krajskému soudu osobně dne 20. 6. 2013 se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 4. 2013, čj. 11218/13/5000-14305-701328 (dále též jen „*napadené rozhodnutí II*“), kterým bylo k odvolání žalobkyně částečně změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Karlových Varech (platební výměr na daň z přidané hodnoty) ze dne 7. 9. 2012, čj. 251290/12/128913401066 (dále též jen „*prvoinstanční rozhodnutí II*“). Prvoinstančním rozhodnutím II byla žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2010 ve výši 3.039.614,- Kč. Napadeným rozhodnutím II bylo prvoinstanční rozhodnutí II změněno v části týkající se bankovního spojení. Žaloba byla u krajského soudu původně vedena pod sp. zn. 30Af 25/2013.

Žalobou datovanou dne 19. 6. 2013 doručenou krajskému soudu osobně dne 20. 6. 2013 se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 4. 2013, čj. 11217/13/5000-14305-701328 (dále též jen „*napadené rozhodnutí III*“), kterým bylo k odvolání žalobkyně částečně změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Karlových Varech (platební výměr na daň z přidané hodnoty) ze dne 12. 9. 2012, čj. 252558/12/128913401066 (dále též jen „*prvoinstanční rozhodnutí III*“). Prvoinstančním rozhodnutím III byla žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2010 ve výši 3.306.769,- Kč. Napadeným rozhodnutím III bylo prvoinstanční rozhodnutí III změněno v části týkající se bankovního spojení. Žaloba byla u krajského soudu původně vedena pod sp. zn. 30Af 26/2013.

Usneseními ze dne 24. 7. 2013, čj. 57Af 30/2013 – 32, a ze dne 15. 8. 2013, čj. 30Af 25/2013 – 24, bylo rozhodnuto, že žaloby původně vedené u Krajského soudu v Plzni pod sp. zn. 57Af 30/2013 a 30Af 25/2013 se spojují ke společnému projednání s žalobou vedenou u téhož soudu pod sp. zn. 30Af 26/2013 a budou nadále vedeny pod touto spisovou značkou.

Napadená i prvoinstanční rozhodnutí mohou být v rozsudku označována i souhrnně jako „*napadená rozhodnutí*“, příp. „*prvoinstanční rozhodnutí*“.

Daňové řízení bylo upraveno zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*daňový řád*“).

Problematika daně z přidané hodnoty byla upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rok 2010 (dále též jen „zákon o DPH“ nebo „ZDPH“).

[III] Žaloby

Žalobkyně připomněla, že se proti prvoinstančním rozhodnutím odvolala, ale žalovaný odvolání v rozsahu odvolacích námitek zamítl a výrok rozhodnutí změnil pouze v části stanovení náhradní splatnosti doměřené daně. Platební výměry byly vydány na základě zpráv o daňové kontrole ze dne 6. 9. 2012, čj. 237085/12/128933403217, čj. 237087/12/128933403217 a čj. 243670/12/128933403217, dle kterých správce daně neuznal nárok na odpočet daně z dodávek pohonných hmot od dodavatelů CITRA, s. r. o. a FORDULAT, a. s.

Žalobkyně namítala, že rozhodnutí (prvoinstanční i napadená) byla vydána v rozporu se skutkovým stavem, důkazní situací, a tím v rozporu se zákonem o dani z přidané hodnoty a daňovým řádem.

Žalovaný se v první části odůvodnění napadených rozhodnutí zabýval otázkou, zda je posuzovaný obchodní vztah od počátku přičitatelný právě společnosti CITRA, s. r. o., resp. FORDULAT, a. s. Dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že v obchodním vztahu od počátku jednala s osobami oprávněnými jednat za společnost CITRA, s. r. o., resp. FORDULAT, a. s., a tudíž neprokázala, že dodávky pohonných hmot jsou přičitatelné právě těmto společnostem. Dle žalovaného, žalobkyně nepostupovala s dostatečnou mírou obezřetnosti, a tudíž jdou následky takového jednání k její tíži právě proto, že nebylo prokázáno, že žalobkyně jednala od počátku obchodního vztahu s oprávněnými osobami.

Žalovaný na jedné straně vytýká žalobkyni, že nepostupovala s dostatečnou obezřetností, na druhé straně svou argumentaci a prvky obezřetnosti staví na skutečnostech, které sám (vybaven nesrovnatelně silnějšími možnostmi) není schopen ověřit. Předně je nutné konstatovat, že v rámci osobního jednání o možnostech dodávky pohonných hmot nebyly uzavírány žádné obchodní vztahy. Písemná rámcová smlouva byla uzavřena následně a byla podepsána statutárními orgány společností, což nebylo v řízení vyvráceno. Mimo to je možné poznamenat, že v rámci obchodních vztahů nastávají různé okolnosti, různé formy a každý subjekt musí posuzovat a volit prvky obezřetnosti v obchodních vztazích právě podle okolností. Stejně jako žalovaný (vázaný povinností dodržování zákonných postupů) není při výkonu správy daní schopen ověřovat, zda listinné podání, o kterém rozhoduje, podepsala skutečně oprávněná osoba, tak v obchodních vztazích nejsou jejich účastníci při rozmanitých formách obchodních vztahů schopni ověřovat totožnost a oprávnění každé osoby, se kterou je jednáno. Obchodní vztahy jsou uzavírány korespondenčně, konkludentně, telefonicky, pomocí elektronické komunikace a jsou běžně uzavírány nejen statutárními orgány a osobami zmocněnými plnou mocí, ale rovněž osobami, kterým to přísluší z hlediska pracovního zařazení a vnitřních předpisů. Daňový subjekt proto musí posuzovat, které prvky obezřetnosti jsou v daném obchodním vztahu přiměřené a které se jeví vzhledem k okolnostem nejspolehlivější. To ostatně potvrzuje i případ obchodního vztahu se společnostmi CITRA, s. r. o. a FORDULAT, a. s. Pokud by zaměstnanec žalobkyně, odpovědný za nákup zboží,

jednal osobně s jednatelem společnosti CITRA, s. r. o., ověřil si jeho totožnost a v daňovém řízení tuto skutečnost uvedl, žádným způsobem by to neovlivnilo důkazní situaci, neboť finanční úřad ani žalovaný nebyli schopni tuto skutečnost ověřit. Stran platebních výměrů čj. 251290/12/128913401066 a čj. 252558/12/128913401066 žalobkyně v prvním žalobním bodu ještě uvedla, že žalovaný sám na str. 15 rozhodnutí uvedl, že je pouze na jednotlivých daňových subjektech, jaké důkazní prostředky si obstarají a předloží, avšak v rámci své ekonomické činnosti musí postupovat vždy v souladu se zákony ČR. Pokud se má daňový subjekt pohybovat při své podnikatelské činnosti v rámci legálních prostředků, nemá možnost, jak donutit obchodního partnera k prokazování jiných skutečností, než těch dostupných z veřejných zdrojů (OR, ARES, databáze MFČR apod.). Žalovaný tak na jedné straně deklaruje volnost daňového subjektu ve volbě důkazních prostředků (tj. i volbu prvků opatrnosti), na druhé straně se celým odůvodněním prolíná jako zásadní argumentace skutečnost, že žalobkyně neprokázala totožnost a nedoložila plnou moc osob, se kterými jednala o možnosti budoucích dodávek zboží. To, že osoby, se kterými byl daňový subjekt v kontaktu, byly oprávněny jednat, se potvrdilo realizací dodávek. V řízení nebylo zjištěno, natož prokázáno, že by žalobkyně postupovala v rozporu s právními předpisy, jak žalovaný nepřímo naznačuje.

Žalobkyně, s odkazem na odvolání, měla vnitřními předpisy a kontrolními mechanismy zajištěno, že její zaměstnanci prováděli přejímku zboží a kontrolu s dodacími doklady; dodací doklady byly těmto zaměstnancům předávány při dodání zboží pracovníkem přepravce, byla vedena přesná a průkazná evidence, platby za dodané zboží byly prováděny výlučně bezhotovostně na bankovní účet, žalobkyní bylo ověřeno, že se jedná o bankovní účet zřízený dodavatelem zboží. Současně bylo v dostupných evidencích ověřeno, že dodavatel je existující právnickou osobou zapsanou v obchodním rejstříku a registrovaným plátcem DPH. Postup žalobkyně tedy vykazuje dostatečnou, v obchodních vztazích dokonce nadstandardní, míru obezřetnosti.

Žalobkyně se chovala s přiměřenou nadstandardní obezřetností také právě tím, že si ověřila vlastníka účtu, na který měly být a byly poukazovány platby za dodané pohonné hmoty. Skutečnost, že platby byly poukazovány na účet dodavatele, svědčí o obchodu s konkrétním subjektem (majitelem účtu) podstatně víc, než ověření totožnosti osob, se kterými je jednáno, neboť každá osoba může jednat jménem více subjektů a ověření totožnosti, případně plné moci, nezaručuje, že osoba bude i nadále jednat právě jménem deklarovaného subjektu. Nutno přitom připomenout, že neexistuje žádná pochybnost o tom, že fakturované pohonné hmoty byly skutečně dodány, tedy že plnění se fakticky uskutečnilo. Je možné poukázat rovněž na § 106 odst. 2 písm. a) zákona o DPH, podle kterého správce daně zruší registraci plátce, který závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě daně. Zákon použitím slova „zruší“, nikoliv „může zrušit“, ukládá správci daně povinnost takto postupovat. Dle žalovaného společnost CITRA, s. r. o. nepodávala daňové přiznání od září 2009 a registrace plátce DPH byla správcem daně zrušena ke dni 1. 11. 2011. Ohledně společnosti FORDULAT, a. s. žalovaný uvedl, že tato společnost nepodávala daňová přiznání za rok 2010 a registrace plátce DPH byla správcem daně zrušena ke dni 6. 10. 2011. Nelze pochybovat o tom, že opakované nepodání daňového přiznání je závažné porušení povinností při správě daně, a zrušení registrace po více než dvou letech trvalého porušování povinností nelze považovat za plnění zákonných povinností správce daně. Žalovaný tedy

na jedné straně argumentuje nedostatečnou obezřetností žalobkyně, na druhé straně daňová správa svou nečinností ponechává daňové subjekty v dobré víře, že se jedná o plátce DPH, který plní své zákonné povinnosti při správě DPH. Žalobkyně si ověřila ve veřejné databázi spravované daňovou správou, že její obchodní partner je registrován k DPH a v návaznosti na shora uvedené tedy neměla žádnou pochybnost o tom, že s ním může legálně obchodovat.

Žalobkyně rovněž namítala, že žalovaný uvedl, že jednání osob, které pohonné hmoty přepravovaly na čerpací stanici žalobkyně (přepravní společnost) a tam jí je předávaly, by muselo být přičitatelné společnosti CITRA, s. r. o. a FORDULAT, a. s. Musel by tedy (podle žalovaného) existovat řetězec pokynů, zmocnění či smluvních ujednání jdoucích od statutárních orgánů těchto společností až k osobě přepravující pohonné hmoty. Toto však, dle žalovaného, v předmětném daňovém řízení prokázáno nebylo. Žalobkyně se nad tímto, dle jejího názoru absurdním, požadavkem daňového orgánu pozastavila, když uvedla, že nemůže být pochyb o tom, že prokazování takového řetězení zmocnění a smluvních vztahů nemůže být po žalobkyni požadováno. Odběratel nemá reálnou možnost při dodání zboží požadovat doložení (nebo dokonce prokázání) toho, že řidič byl oprávněn jménem přepravce převzít a předat zboží, že osoba, která přepravci předala zboží jménem dodavatele, byla k tomuto předání zmocněna osobou, která je k tomu oprávněna. Jako příklad žalobkyně uvedla situaci „zkoumání“ takového řetězce pokynů ze strany adresáta, kterému služba DHL (PPL nebo jiná) doručuje zásilku od e-shopu.

Skutečnost, že řetězec pokynů v daném případě existoval, byla dle žalobkyně dostatečně prokázána, a to souhrnem předložených a provedených důkazů, přičemž existenci řetězce pokynů je možné posuzovat i v opačném pořadí. Platby za dodávky zboží byly prováděny na bankovní účet, bylo ověřeno a prokázáno, že se jednalo o bankovní účet zřízený pro společnost CITRA, s. r. o. a FORDULAT, a. s. Je nesporné, že účet pro právnickou osobu může být zřízen jedině statutárním orgánem nebo jím zmocněnou osobou a jedině statutární orgán nebo jím zmocněná osoba může disponovat finančními prostředky na tomto účtu. Z uvedeného logicky vyplývá, že výše uvedený řetězec úkonů plnění jedné strany obchodu (placení za zboží), musel mít zcela nepochybně odraz v odpovídajícím řetězci úkonů pro realizaci druhé strany obchodu (dodání zboží) od statutárního orgánu společnosti nebo jím zmocněné osoby, neboť není logický důvod k tomu, aby dodavatel zboží požadoval provádění plateb za toto zboží na cizí účet.

Stran napadeného rozhodnutí III žalobkyně rovněž odkázala na jeho odůvodnění, v němž žalovaný mj. uvedl: „(...) v průběhu řízení nebylo zjištěno ani to, že by společnost CITRA, s. r. o. disponovala vůbec nějakými PHM.“. Pokud tomu skutečně tak bylo (že „v řízení nebylo zjištěno“), pak žalobkyně neví, jaký to má mít vliv na důkazní situaci v její věci. Daňový subjekt nemá možnost takové skutečnosti ověřovat a rovněž nemá možnost ověřovat, jak důkladně daňové orgány v řízení zjišťují skutečnosti, které by měly vyvracet jejich vyšetřovací verze. O důkladnosti takových šetření lze pochybovat, když daňové orgány nejsou schopny ani po dobu dvou let podchytit subjekty, které neplní své elementární povinnosti. Je nesporné, že prokázání takových skutečností (zda a od koho má prodávající dodávané zboží) nemůže být požadován po žalobkyni, která k ověřování takových skutečností nemá žádné právní možnosti. Přitom je nutno poznamenat, že v řízení nebyla

zjištěna žádná skutečnost (ani proveden žádný důkaz), která by prokazovala, že tento dodavatel pohonnými hmotami nedisponoval nebo disponovat nemohl.

Žalobkyně tvrdila, že o existenci řetězce pokynů, zmiňovaného žalovaným, svědčí rovněž notářsky ověřené potvrzení, ve kterém F.S., jako jednatel společnosti CITRA, s. r. o. (zapsaný v obchodním rejstříku), potvrdil, že společnost CITRA, s. r. o. obchodovala, dodala daňovému subjektu pohonné hmoty a tyto dodávky vyfakturovala fakturami uvedenými v příloze tohoto potvrzení. Žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl (zřejmě již v rámci účelového vytváření důvodů pro zamítnutí odvolání), že správce daně potvrzení vydané jednatelem dodavatele posoudil jako „čestné prohlášení“, které neprokazuje, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění. Žalovaný se především s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu pokusil v rozhodnutí vykonstruovat oporu pro své závěry tím, že takové čestné prohlášení nelze v daňovém řízení považovat za důkaz. Žalovaný mimo jiné uvedl, že *„čestné prohlášení zahrnuje jednostranný právní úkon, jímž osoba, která jej činí, tvrdí, že určité skutečnosti nastaly, či nenastaly, nebo určitý stav je či není, a toto své tvrzení předkládá správci daně způsobem ve smyslu ustanovení § 71 daňového řádu.“* Dále uvedl, že *„institut čestného prohlášení je v právním řádu ČR používán zejména k prokázání negativních skutečností (tedy, že něco není, či se nestalo), neboť tyto ze své podstaty prokázat jinak nejdou. Pokud však čestné prohlášení obsahuje tvrzení skutečnosti pozitivní (tedy, že něco je, či nastalo), což je případ potvrzení předloženého daňovým subjektem, nelze než konstatovat, že v daňovém řízení není takový důkazní prostředek přípustný, když je zde hlavním institutem právě dokazování pravdivosti tvrzení. Daňový řád jednoznačně vymezuje, které listiny jsou listiny veřejné a u kterých platí premisa pravdivosti tvrzení, jež obsahují. Veškeré ostatní listiny je nutné brát tak, že tvrzení v nich obsažená je nutné prokázat a k tomu však ze strany daňového subjektu nedošlo a nebylo tedy prokázáno, že dodavatelem PHM byla na přijatých dokladech deklarovaná společnost CITRA, s. r. o.“*

Je zřejmé, že žalovaný použil právní rozbor použitý v judikatuře, ale z uvedené pasáže z odůvodnění rozhodnutí je patrné, že zřejmě nerozlišuje mezi prohlášením daňového subjektu a prohlášením třetí osoby. Odkaz na § 71 daňového řádu nasvědčuje tomu, že žalovaný má na mysli prohlášení daňového subjektu. O tom svědčí i formulace, že v daňovém řízení je hlavním institutem právě dokazování pravdivosti tvrzení. Tento procesní princip uplatňovaný v daňovém řízení se týká právě jen tvrzení daňového subjektu, které je nutné v daňovém řízení prokazovat. Naopak, tvrzení třetích osob má v daňovém řízení charakter důkazního prostředku, u kterého je možné zkoumat, zda je pravdivé či nepravdivé. Pro zkoumání pravdivosti by měly být relevantní důvody, které zakládají pochybnost o obsahu prohlášení. Samotná skutečnost, zda se podaří kontaktovat osobu, která prohlášení (beze vší pochybnosti, viz notářem ověřený podpis na písemném prohlášení) učinila, nemůže mít za následek závěr o nepravdivosti obsahu takového prohlášení. Z uvedených důvodů žalobkyně považovala závěr žalovaného v tomto případě za zcela účelový, zavádějící a jako takový tedy i nezákonný.

Žalobkyně nesouhlasila ani s názorem žalovaného, že veškeré listiny, které nejsou zákonem označeny jako veřejné listiny, je nutné brát tak, že tvrzení v nich obsažená je nutné prokázat. Daňový řád definuje důkazní prostředky v § 93 odst. 1. Z uvedeného ustanovení zákona nijak nevyplývá, že důkazní prostředky, které nemají charakter veřejné listiny, jsou

pouhým tvrzením, které je nutné prokazovat. Žalovaný uvedl, že „*daňový řád jednoznačně vymezuje, které listiny jsou listiny veřejné a u kterých platí premisa pravdivosti tvrzení, jež obsahují.*“ Daňový řád jako veřejnou listinu označuje v § 51 doručenkou potvrzující doručení písemnosti a v § 94 definuje listinu jako prohlášení orgánu veřejné moci. Z právního názoru žalovaného by tak v podstatě vyplývalo, že prakticky u každého důkazního prostředku je nutné prokazovat pravdivost jeho obsahu jiným důkazním prostředkem, neboť důkazy charakteru veřejné listiny se v daňovém řízení vyskytují spíše výjimečně. Odůvodnění rozhodnutí žalovaného pak, podle názoru žalobkyně, svědčí o tom, že žalovaný při hodnocení důkazů vycházel z chybných právních názorů a principů jak z hlediska znění zákona, tak z hlediska právní teorie.

Žalobkyně dále připomněla, že podle § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci. Z uvedené definice je mj. zřejmé, že zákon z použitelných důkazních prostředků vylučuje pouze ty, které byly získány v rozporu s právními předpisy, když listiny jako takové jsou ve výčtu důkazních prostředků výslovně uvedeny.

Žalovaný v odůvodnění neuvedl, proč správce daně potvrzení vyhodnotil jako čestné prohlášení, když zároveň uvedl, že daňový řád pojem čestné prohlášení nezná, přičemž se jednalo o jednu z odvolacích námitek proti správcem daně provedenému hodnocení tohoto důkazu. Žalovaný, stejně jako finanční úřad, neuvedl ani to, jaký je věcný a právní rozdíl mezi potvrzením a čestným prohlášením, což by umožnilo vyjádřit se k takovému právnímu hodnocení. Charakteristiku jednotlivých pojmů přitom žalobkyně považuje za podstatnou, neboť např. pokladní doklad je svým charakterem potvrzením, ve kterém příjemce platby potvrzuje, že platbu v uvedené částce od uvedené osoby přijal a nikdo příjmový doklad neoznačuje za čestné prohlášení, a tedy za listinu, která nemůže být důkazním prostředkem. Žalovaný uvedl, že čestné prohlášení je používáno k prokázání negativních, nikoliv pozitivních skutečností. To by znamenalo, že např. prohlášení uvedené na tiskopisech daňových přiznání, kde daňový subjekt prohlašuje, že všechny jím uvedené údaje jsou pravdivé a úplné, by bylo právně nepoužitelné v pozitivních skutečnostech, tj. např. v tom, že daňový subjekt skutečně dosáhl příjmů uvedených v daňovém přiznání. Dle názoru žalobkyně nemůže být důkazem prohlášení samotného daňového subjektu ve věci jeho daňových povinností, neboť z hlediska daňového řízení se jedná o tvrzení, které je nutné prokazovat. Přitom možno poznamenat, že i daňové tvrzení daňového subjektu se (v § 93 odst. 1 daňového řádu) uvádí v příkladném výčtu možných důkazních prostředků. V případě potvrzení vydaného třetí osobou je toto potvrzení (i prohlášení) srovnatelné s jinými důkazními prostředky a především pak je plnohodnotným důkazním prostředkem z hlediska celkového hodnocení v souvislosti s ostatními důkazními prostředky. Z uvedené definice obsažené v § 91 odst. 1 daňového řádu, ani z jiných ustanovení zákona nelze dovodit nepřipustnost písemného potvrzení vydaného třetí osobou jako důkazu a vyloučení tohoto důkazu je v rozporu s tímto procesním předpisem.

Žalobkyně konstatovala, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ve věci sp. zn. 2 Afs 116/2007 rovněž uvedl, že čestným prohlášením nemůže být skutečnost prokázána, pouze osvědčena. To by byl (v případě, že by trvala argumentace žalovaného, že potvrzení je prohlášení) nepochybně i případ potvrzení jednatele společnosti CITRA, s. r. o., neboť potvrzení není předloženo jako jediný důkaz prokazující dodání zboží touto společností. Finanční úřad vyjádřil pochybnosti týkající se oprávnění osob, se kterými bylo jednáno o možnosti dodávek pohonných hmot, pochybnosti o řetězci pokynů u dodavatele a pochybnosti o pravdivosti předložených listin vydaných společností CITRA, s. r. o. Rovněž žalovaný jako de facto jediný argument vyvracející pravdivost všech předložených důkazů uvádí, že nelze ztotožnit předložené důkazy a konání všech zúčastněných osob se společností CITRA, s. r. o., neboť nebylo doloženo, že se jedná o řetězec pokynů vycházející od statutárního orgánu společnosti. Předložené potvrzení tak sice samo o sobě neprokazuje dodávky zboží společností CITRA, s. r. o., ale osvědčuje a ztotožňuje předložené doklady a dodané zboží právě se společností CITRA, s. r. o. V daném případě tak není zákonný důvod vyloučit předmětné „potvrzení“ z relevantních důkazních prostředků.

Žalobkyně rovněž nesouhlasila s tím, že žalovaný při hodnocení důkazů nepřihlédl k výpovědi svědka P.C., jednatele společnosti MP TRADE INVEST, s. r. o. s odůvodněním, že skutečnosti, o kterých vypovídal, se netýkají předmětných dodávek a tento důkazní prostředek není tudíž v přímé souvislosti s řízením týkajícím se daňové povinnosti za příslušná zdaňovací období. Žalovaný argumentoval, že se jednalo o 24 samostatných doměřovacích (vyměřovacích) řízení. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu však *„správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.“* Lze pominout skutečnost, že 21 zmíněných řízení bylo bezpředmětných a bezdůvodných, neboť v těchto obdobích nebyly zjištěny důvody pro doměření daně a fakticky tedy probíhala pouze daňová kontrola jako souhrn úkonů při správě daní, aniž by byly činěny úkony mající charakter doměřovacího řízení. V zásadě lze pominout i skutečnost, že daňová kontrola v tomto případě nebyla vedena jako 24 samostatných řízení (kontrol). Nelze však pominout skutečnost, že daňový řád nestanovuje povinnost přihlížet pouze ke skutečnostem zjištěným v rámci konkrétního řízení, ale ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Daňový řád rovněž nestanovuje povinnost přihlížet pouze k tomu, co má přímou souvislost, ale „přihlížet ke zjištěným skutečnostem“, tedy postačí i nepřímá souvislost. V daném případě, nemá-li výpověď svědka přímou, potom má nepochybně nepřímou souvislost. Je pravda, že svědek nevypovídal o skutečnostech, které by se přímo týkaly předmětných dodávek v měsících září a říjen 2010, avšak vypovídal o skutečnostech, které se přímo týkaly dodavatele zboží a popisovaly způsob provádění dodávek jeho zboží, způsob objednávání přeprav a úhrad za tyto přepravy, to vše v obdobích, která na kontrolovaná období navazovala. Žalovaný na jedné straně argumentuje skutečností, že společnost CITRA, s. r. o. není pro správce dostupná a že od března 2009 nepodávala daňová přiznání, na druhé straně odmítá jakkoliv přihlížet k důkazním prostředkům svědčícím o tom, že společnost byla aktivní a vyvíjela podnikatelskou činnost i v době, kdy údajně nepodávala daňová přiznání. Rovněž Finanční úřad pro Prahu 4, který je místně příslušným správcem daně daňového subjektu MP TRADE INVEST, s. r. o. (ten prováděl některé přepravy PHM), sdělil na dožádání správce daně, že uvedený daňový subjekt prováděl přepravy od daňových subjektů FORDULAT, a. s. a CITRA, s. r. o. Přestože Finanční úřad pro Prahu 4 na základě

následného (navádějícího) požadavku správce daně doplnil, že toto sdělení vychází pouze z předložených listin, jež byly finančnímu úřadu předloženy daňovým subjektem MP TRADE INVEST, s. r. o., neexistuje žádný relevantní důvod (natož pak důvod relevantně uplatněný v řízení) o těchto zjištěních (skutečnostech) pochybovat. Z šetření Finančního úřadu pro Prahu 4 i z výpovědí svědků vyplynulo, že přepravy byly objednávány jménem společnosti CITRA, s. r. o. a platby byly prováděny jménem této společnosti. Z šetření a výpovědí naopak nevyplynula žádná skutečnost (natož důkaz) o tom, že by finančním úřadem zjištěné (a v tamním daňovém řízení řádně uplatněné) listinné důkazy neodpovídaly skutečnosti. Zcela nesporná je tedy skutečnost, že objednávky byly prováděny ve prospěch společnosti CITRA, s. r. o., že doklady byly vydávány na společnost CITRA, s. r. o., že platby za přepravy byly prováděny společností CITRA, s. r. o. a že při zahájení přeprav byly nakládány pohonné hmoty s přepravními doklady označujícími společnost CITRA s. r. o. jako dodavatele. Ve smyslu uvedených základních zásad správy daní se jedná o skutečnosti, které vyšly při správě daní najevo, které přímo svědčí o žalovaným zpochybňovaných podnikatelských aktivitách společnosti CITRA, s. r. o. v předmětných obdobích a ke kterým byl tedy žalovaný povinen při hodnocení důkazů přihlížet. Ve vztahu k napadenému rozhodnutí III žalobkyně nadto konstatovala, že nesouhlasí s tím, že žalovaný při hodnocení důkazů nepřihlédl k výpovědi svědka P.C. s odůvodněním, že nebyl schopen určit, zda jednal s osobou oprávněnou jednat jménem společnosti CITRA s. r. o. a FORDULAT, a. s., když uvedl, že „jednal s osobou, o níž se domníval, že je jednatelem, ale poté na Policii České republiky zjistil, že s jednatelem nejednal.“

Zcela nesporná je tedy skutečnost, že objednávky přeprav byly prováděny ve prospěch společností CITRA, s. r. o. a FORDULAT, a. s., že doklady byly vydávány na tyto společnosti a platby za přepravy byly prováděny těmito společnostmi a že při zahájení přeprav byly nakládány pohonné hmoty s přepravními doklady označujícími společnostmi CITRA, s. r. o. a FORDULAT, a. s. jako dodavatele. Tyto skutečnosti potvrdil především svědek P.C. a rovněž tak i řidiči této společnosti. Tyto skutečnosti jsou nesporné i přesto, že P.C. uvedl, že na základě fotografie u policie nemohl potvrdit, že by jednal s jednatelem společnosti, přičemž zároveň potvrdil všeobecně známou skutečnost, že se jedná o běžné postupy v obchodních vztazích, kdy není reálné jednat v běžném životě vždy se statutárními orgány společností. Skutečnost, zda svědek jednal s jednatelem nebo jinou osobou jednající jménem společností, není rozhodná.

Žalovaný, stejně jako finanční úřad, hodnotil důkazy výlučně z pohledu, co tyto důkazy neprokazují, nikoliv z pohledu, co prokazují nebo o čem svědčí. Žalovaný se tak nesprávně spokojil s hodnocením, že pokud nebylo prokázáno jednání přepraveců s jednatelem společností CITRA, s. r. o., resp. FORDULAT, a. s., potom tyto důkazní prostředky neprokazují dodání zboží uvedenými společnostmi a žalovaný k nim tedy evidentně nepřihléžel. Uvedené důkazy však svědčí minimálně o tom, že s různými subjekty obchodních vztahů bylo jednáno jménem společností CITRA, s. r. o. a FORDULAT, a. s., což nasvědčuje obchodním aktivitám těchto společností a v souvislosti s ostatními důkazy pak prokazuje dodání zboží právě uvedenými společnostmi. Tyto skutečnosti a souvislosti však žalovaný svým zjednodušeným odmítáním jednotlivých důkazů zcela pominul. Nutno poznamenat, že dokazování obecně (a tedy i dokazování při správě daní) nespočívá pouze v hledání absolutního důkazu, ale ve skládání mozaiky důkazů a zejména hodnocení dílčích skutečností

vyplývajících z jednotlivých důkazů a důkazních prostředků, a to s cílem zjistit skutkový stav, tedy posoudit konkrétní daňový obraz obchodního případu realizovaného v právním prostředí právního státu.

V návaznosti na výpověď P.C. žalobkyně zdůraznila, že svědek uvedl ve své výpovědi dvě telefonní čísla, ze kterých byly prováděny objednávky přeprav. Žalobkyně nemá možnost ověřit, zda se jednalo o čísla vedená na jména a jaká. Proto navrhl ve svém odvolání pro úplnost také ověření této skutečnosti. Žalovaný tak nejen neučinil, ale ani neuvedl, z jakého důvodu návrh tohoto důkazního prostředků neprovedl. K odvolací námitce že správce daně nevyhodnotil důkazy ve vzájemných souvislostech odvolací orgán uvedl, že *„správce daně hodnocení důkazů provedl, což je zřejmé ze strany 27 - 30 a 62 - 65 zprávy o daňové kontrole. Ze zprávy o daňové kontrole čj. 243670/12/128933403217 vyplývá jednoznačná specifikace důkazů, včetně jejich hodnocení v souladu s § 8 daňového řádu, a proto odvolací orgán po zjištění skutkového stavu tuto námitku musí odmítnout.“*. Žalovaný však provedl obdobné souhrnné hodnocení, kdy jednotlivě zrekapituloval důvody, proč každý jednotlivý důkaz neprokazuje dodání zboží společnostmi CITRA, s. r. o. a FORDULAT, a. s. Žalovaný (stejně jako finanční úřad) neprovedl hodnocení důkazů ve vzájemných souvislostech, ale pouhé shrnutí hodnocení jednotlivých důkazů samostatně. Pominul skutečnost, že přestože předložené a provedené důkazy (jednotlivě každý z důkazů sám o sobě) nemusí být důkazem dostatečným, ve svém souhrnu vytváří však tyto důkazy (podle názoru žalobkyně) dostatečný obraz prokazující dodání zboží právě uvedenými společnostmi.

V rámci kontroly byl proveden výslech svědka A.Ch., jednatele společnosti SYN FON, spol. s r. o., která byla nájemcem nádrží ve skladu v Berouně, ze kterých byly prováděny nakládky PHM. K výpovědi tohoto svědka žalovaný uvedl, že svědecká výpověď A.Ch. není s přepravou této konkrétní dodávky PHM (zřejmě dodávkou PHM na základě faktury č. 116/10) v žádné souvislosti, a proto k této svědecké výpovědi nelze přihlídnout a nelze ji akceptovat jako důkaz ve zdaňovací období prosinec 2010. K tomu je nutné poukázat na již zmíněnou povinnost přihlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Dále žalovaný uvedl, že *„dle svědka A.Ch. se v areálu v Berouně nacházejí nádrže na PHM, avšak tyto nebyly pronajaty společností FORDULAT, a. s. k uskladnění PHM. Podnájemní smlouva byla uzavřena mezi společností SYN FON, spol. s r. o. a společností PALAFITO, s. r. o. a byla ukončena na podzim r. 2011. Ve smlouvě není udělena možnost dalšího podnájmu a společnost SYN FON, spol. s r. o. neobchodovala se společností FORDULAT, a. s.“*. Žalovaný zcela pominul, že absence nějakého ujednání ve smlouvě (v daném případě ustanovení možnosti dalšího podnájmu) nevylučuje, že k takové skutečnosti dojde. Žalovaný na jedné straně argumentuje, že formální správnost mnoha důkazů neprokazuje existenci listinami deklarovaného plnění, na druhé straně zcela formální argument absence ujednání o podnájmu (který navíc nebyl výslovně vyloučen) v nájemní smlouvě žalovanému zcela postačuje k vyloučení svědecké výpovědi z hodnocení důkazů. Stejná právní argumentace je tak žalovaným využívána ve zcela opačném smyslu tak, jak se to žalovanému hodí k popření zákonných práv daňového subjektu. Žalovaný zcela pominul i možnost, že zboží ve vlastnictví jedné osoby může být uskladněno u jiné osoby, aniž by se jednalo o podnájemní vztah. Žalovaný rovněž zcela pominul skutečnost uvedenou i v podaném odvolání, že svědek Ch. potvrdil jednání s J.G., tedy osobou nesporně spojenou a jednající jménem a ve prospěch dodavatelů PHM.

Žalobkyně konstatovala, že předložila všechny listinné důkazní prostředky, tedy zejména rámcovou kupní smlouvu, nákladní listy ke každé dodávce, plnicí listky, protokoly o stáčení PHM (tedy dodací listy), daňové doklady, účetní evidenci, bankovní výpisy o úhradách dodávek na účet dodavatele, potvrzení jednatele společnosti CITRA, s. r. o. o tom, že předmětné PHM vyúčtované předloženými daňovými doklady společnost dodala. V rámci dokazování pak bylo vyslechnuto množství svědků, kteří správci daně popsali průběh obchodování a dodací podmínky předmětných obchodů. Tím se správci daně dostalo uceleného vyličení skutečností ohledně dodávek PHM v šetřeném případě spolu se souborem důkazů. Žalobkyně zdůraznila, že nemá možnosti a zákonné prostředky k tomu, aby předložila účetnictví dodavatele, aby přiměla jednatele dodavatele k podání svědecké výpovědi ani k tomu, aby případně zjistila a doložila způsob nabytí pohonných hmot společností CITRA, s.r.o. a FORDULAT, a. s. Takovými zákonnými prostředky disponuje správce daně, případně orgány činné v trestním řízení, které správci daně poskytují součinnost v daňovém řízení.

Žalobkyně následně shrnula svá tvrzení a konstatovala, že obsah zprávy o daňové kontrole a následně i obsah rozhodnutí žalovaného nasvědčují (ve světle právní argumentace uvedené v předchozích podrobně rozvedených žalobních námitkách) tomu, že daňové orgány, za použití zcela účelové manipulace s hodnocením důkazů, de facto realizovaly nezákonný (resp. v zákoně neupravený, tudíž nepovolený) faktický přenos daňové povinnosti „sui generis“, na žalobkyni. Důvodem tohoto postupu je zcela evidentně skutečnost, že orgány daňové správy nejsou schopny vybrat daně od subjektů, kterým neplnění povinností samy umožnily buď přímo tím, že včas nezasáhly nebo nepřímo tím, že ve svých nejvyšších patrech liknavě přistoupily k iniciování změn legislativního rámce podnikání v citlivé oblasti dodávek PHM. V daném případě by doměření daně tak, jak je zatím provedeno, znamenalo uplatnění takového ručení, které ani dosud nebylo možno prosadit v řádném legislativním procesu tak, aby bylo vůbec realizovatelné bez zásahu do principů podnikání v právním státě.

K obsahu napadeného rozhodnutí III žalobkyně v shrnutí ještě doplnila, že jak žalovaný uvedl v odůvodnění, odvolací orgán nevyvrací, že peněžní prostředky byly převedeny na účet společnosti CITRA, s. r. o. a FORDULAT, a. s., avšak tento důkaz je osamocen, což rovněž svědčí o nezákonném hodnocení důkazů. To, že se jedná o skutečnost, která je naprosto nesporná a žalovaných nezpochybnitelná, neznamená, že se jedná o osamocený důkaz. Jak bude i v závěru žaloby shrnuto, v řízení bylo předloženo a provedeno množství důkazů, jejichž pravost a pravdivost nebyla v řízení ničím vyvrácena.

Žalobkyně rovněž předestřela rekapitulaci obchodního případu, který byl předmětem dokazování v daňovém řízení. K tomu uvedla, že v souladu s řádně uzavřenou rámcovou smlouvou objednala zboží. Zboží jí bylo dodáno, bylo převzato příslušnými zaměstnanci žalobkyně, přičemž doklady předané přeprávcem obsahovaly údaje o dodavateli společnosti CITRA, s. r. o. a FORDULAT, a. s. Zaměstnanci ověřili soulad mezi dodaným zbožím a údaji na dodacích listech a neshledali žádné nesrovnalosti ani žádné neobvyklé skutečnosti. Evidence zboží a systém vnitřní kontroly přitom vylučuje jakoukoliv manipulaci se zbožím nebo s doklady v rámci daňového subjektu. Po dodání zboží žalobkyně obdržela fakturu, která byla v souladu s dodaným zbožím a údaji na dodacích listech, a provedla úhradu

bezhotovostním převodem na účet dodavatele vedený u banky. Jak bylo i v daňovém řízení ověřeno, jednalo se o účet zřízený společností CITRA, s. r. o. na jméno společnosti CITRA, s. r. o.

U výpovědi svědka J.G. žalobkyně akceptuje, že tuto nelze hodnotit jako důkaz o provedení prověřovaných dodávek PHM, avšak jeho výpovědi ani nevyvracejí pravdivost listinných důkazů a provedení dodávek PHM. Výpovědi tohoto svědka vykazují různé rozpory, nicméně nelze pochybovat o jeho kontaktu s jednatelem společnosti CITRA, s. r. o. a předsedou představenstva společnosti FORDULAT, a. s. ve věci činnosti společnosti. Rozpory ve výpovědích tohoto svědka svědčí, dle žalobkyně, o tom, že svědek buď v důsledku momentální situace (např. strach v souvislosti se zmínkou svědka o objednané vraždě), nebo zcela záměrně mění své výpovědi s vědomím, že se podílel na činnosti společnosti, která zřejmě neplnila své zákonné povinnosti, z čehož i pro něj hrozí rizika potíhů. Ve vztahu k zdaňovacímu období prosinec 2010 žalobkyně připomněla, že žalovaný sám poukázal na to, že svědek ve svědecké výpovědi dne 18. 4. 2012 na otázku, zda ví, jakou činnost CITRA, s. r. o. a FORDULAT, a. s. vykonávaly, řekl, že se to prakticky dozvěděl od finančního úřadu a od policie, přičemž správce daně v této souvislosti poukázal, že ze zvukového záznamu výpovědi neplyne, že by svědek měl jakékoli informace od úředních osob o tom, jakou činnost vykonávala společnost CITRA, s. r. o. nebo FORDULAT, a.s. Z toho je zřejmé, že svědek byl informován o činnosti společnosti.

Ve prospěch tvrzení daňového subjektu svědčí provedené výpovědi svědků zaměstnanců žalobkyně. Z výpovědí svědků je zcela zřejmé, že *a)* dodávky probíhaly zcela standardním způsobem; *b)* na dokladech předaných dopravcem byla jako dodavatel uváděna společnost CITRA, s. r. o. a FORDULAT, a. s.; *c)* vnitřní systém vylučuje jakoukoliv následnou manipulaci s doklady; *d)* u dodávek od společností CITRA, s. r. o. a FORDULAT, a. s. probíhal zcela standardní systém objednání, dodání, evidence i placení, stejně jako u dodávek od jiných dodavatelů; *e)* svědci nezaznamenali žádnou skutečnost, která by svědčila nebo vyvolávala jakoukoliv pochybnost o tom, že dodavatelem je subjekt uvedený na dokladech; *f)* dodané zboží bylo řádně zaevidováno a následně prodáno, tedy bylo realizováno v rámci zdanitelných plnění, v rámci kterých byla řádně přiznána a odvedena DPH.

Stejně tak z výpovědí svědků, řidičů dopravců, nevyplynuly žádné skutečnosti, které by vyvracely pravdivost a průkaznost listinných důkazů. Pro hodnocení důkazů ve vzájemných souvislostech a s ohledem na charakter pochybností finančního úřadu i argumentace žalovaného není přitom podstatné, ve kterém období uvedení svědci jednotlivé přepravy prováděli, neboť v předmětném řízení byl zpochybňován samotný obchodní vztah žalobce se společností CITRA, s. r. o. a FORDULAT, a. s., a tedy dodávky pohonných hmot touto společností v plném rozsahu.

Ve vztahu k napadenému rozhodnutí III žalobkyně ještě doplnila, že žalovaný k výpovědím svědků - zaměstnanců žalobkyně - uvedl, že *„daňový subjekt měl prokázat dodavatele předmětných dodávek PHM. Toto svědeckými výpověďmi zaměstnanců daňového subjektu prokázáno nebylo, což uvádí ve svém stanovisku i daňový subjekt. S ohledem na toto zjištění lze tvrzení daňového subjektu hodnotit pouze tak, že bylo prokázáno faktické*

uskutečnění zdanitelných plnění, což však nebylo správcem daně rozporováno a odvolací orgán hodnotí tuto skutečnost jako prokázanou.“ K výpovědím svědků - řidičů přepravce - pak žalovaný uvedl, že „*řidiči přepravce MP TRADE INVEST, s. r. o. a BENZ TRANZIT, s. r. o. neidentifikovali žádnou osobu, jež byla oprávněna jednat jménem společnosti CITRA, s. r. o. a FORDULAT, a. s.*“. Z uvedeného je zřejmé, že žalovaný provedené výpovědi hodnotil pouze z pohledu, zda se jedná o přímý důkaz a že k těmto důkazům v podstatě nepřihlížel. Žalovaný se tedy nezabýval hodnocením důkazů ve vzájemných souvislostech, jak je popsáno v závěru této žaloby. Tedy především podstatná souvislost mezi tím, že řidiči přepravce převzali spolu se zbožím dodací listiny vystavené na jméno dodavatele CITRA, s. r. o., resp. FORDULAT, a. s. a že s těmito listinami předali zboží žalobkyni a že ta provedla úhradu za zboží na účty těchto společností. Jak již bylo uvedeno, řidiči přepravce nemají důvod ověřovat totožnost osob, která jim předává zboží a žalobkyně toto nemá ani možnost jakkoliv ovlivnit. Žalobkyně vyjádřila pochybnost o tom, že by v tomto státě existoval jediný skladník, který by měl k dispozici listinné pověření statutárního orgánu k tomu, že je oprávněn jménem dodavatele vydávat zboží odběratelům.

Žalobkyně dále konstatovala, že ze všech výše uvedených skutečností a důvodů a zejména na základě provedeného důkazního řízení lze shrnout a konstatovat následující důkazní situaci (ve vztahu k CITRA, s. r. o.). 1) Daňový subjekt předložil správci daně rámcovou smlouvu s dodavatelem podepsanou statutárními orgány a příslušné účetní a daňové doklady, tj. faktury za dodávky pohonných hmot, dodací listy, vystavené společností CITRA, s. r. o., včetně přesné evidence pohonných hmot vedené daňovým subjektem. K tomu možno poznamenat, že s ohledem na charakter obchodního vztahu a jeho podmínky je rámcová smlouva zcela dostačující a stačila by i ústní smlouva nebo individuální kupní smlouvy na jednotlivé dodávky konkludentně uzavřené objednáním, dodáním zboží a jeho zaplacením. 2) Z evidencí vedených daňovým subjektem je zřejmé, že fakturované pohonné hmoty daňový subjekt odebral a použil ke své ekonomické činnosti (jejich následnému prodeji) a z uskutečněných plnění přiznal a odvedl daň. 3) Svědecky bylo prokázáno, že při převážce pohonných hmot byly dopravcem předávány zaměstnancům daňového subjektu doklady obsahující jako dodavatele společnost CITRA, s. r. o., přičemž vnitřní kontrolní systém vylučuje manipulaci s doklady u daňového subjektu. 4) Doklady obsahující údaje o dodavateli CITRA, s. r. o. řidiči dopravce obdrželi při nakládce od osoby zajišťující obsluhu skladu. 5) Na dodávky pohonných hmot daňový subjekt obdržel faktury společnosti CITRA, s. r. o. 6) Kontrola souladu faktur s dodacími listinami a platbami byla prováděna nejen pracovníky vedení subjektu, ale i vedoucími čerpacích stanic. 7) Faktury byly daňovým subjektem uhrazeny dle dispozic uvedených na fakturách. 8) Platby byly prováděny na účet zřízený u banky společností CITRA, s. r. o. Správcem daně bylo ověřeno, že se jednalo o účet zřízený společností CITRA, s. r. o. Na této skutečnosti nemohou nic změnit ani rozpory ve svědecké výpovědi J.G., jemuž bylo statutárním orgánem uděleno dispoziční právo k účtu. Úhrada na účet je přitom významným prvkem opatrnosti v obchodních vztazích, neboť se jedná o ověřitelné platby a účtem mohou disponovat pouze osoby oprávněné jednat jménem společnosti. S prostředky na účtu tedy nemůže disponovat žádná osoba bez vědomí statutárního orgánu společnosti. Skutečnost, že na základě faktur bylo hrazeno na účet společnosti CITRA, s. r. o., nepochybně svědčí o tom, že i faktury byly vydány společností CITRA, s. r. o. Způsob nakládání s finančními prostředky na účtu je zcela mimo dosah a vliv žalobkyně. Ta nemá možnost ovlivňovat ani ověřovat, jakým způsobem, jakou formou,

v jakých částkách a komu dodavatel provádí platby za své odběry zboží. Z informací o nakládání s finančními prostředky přitom nevyplynou skutečnosti, které by vylučovaly to, že pohonné hmoty dodavatel sám nakoupil. Dispoziční právo k účtu tedy měl jednatel společnosti a osoba zmocněná jednatelem a pouze tyto osoby mohly provádět a prováděly operace s finančními prostředky, které prokazatelně na tento účet od daňového subjektu za dodávky PHM dorazily. Jak žalovaný uvedl v odůvodnění, odvolací orgán nevyvrací, že peněžní prostředky byly převedeny na účet společnosti CITRA, s. r. o., avšak tento důkaz je osamocen, což rovněž svědčí o nezákonném hodnocení důkazů. To, že se jedná o skutečnost, která je naprosto nesporná a žalovaným nezpochybnitelná, neznamená, že se jedná o osamocený důkaz. Jak je v této části žaloby shrnuto, v řízení bylo předloženo a provedeno množství důkazů, jejichž pravost a pravdivost nebyla v řízení ničím vyvrácena.

9) Jednatel společnosti CITRA, s. r. o. s notářským ověřením pravosti podpisu potvrdil dodávky pohonných hmot společností CITRA, s. r. o. v množství i částkách evidovaných a účtovaných u daňového subjektu, jakož i úhradu kupních cen za tyto dodávky. 10) Jménem společnosti CITRA, s. r. o. bylo jednáno rovněž s dopravcem, který této společnosti účtoval cenu za provedené přepravy a který také tyto úhrady inkasoval. Dopravci evidují smluvní vztahy se společností CITRA, s. r. o., úhrady za plnění jsou u nich evidovány a účtovány jako úhrady závazků společnosti CITRA, s. r. o. 11) FÚ pro Prahu 4 na přímé dožádání relevantně uvedl, že „jeho“ daňový subjekt prováděl přepravu PHM mimo jiné také pro společnost CITRA, s. r. o. 12) Zaměstnanci subjektu ani řidiči dopravce neznamenali žádné skutečnosti nasvědčující nesouladu mezi listinami a skutečným stavem. 13) V řízení nebylo ani jedenkrát zjištěno, že by v obchodních vztazích daňového subjektu někdy došlo k tomu, že by dodavatelem jakéhokoliv zboží byl někdo jiný než ten, kdo byl uveden na dokladech ke zboží. 14) Společnost CITRA, s. r. o. byla až do 1. 11. 2011 evidována jako plátce DPH.

Ve vztahu k FORDULAT, a. s. žalobkyně shrnula následující. 1) Daňový subjekt předložil správci daně rámcovou smlouvu s dodavatelem a příslušné účetní a daňové doklady, tj. faktury za dodávky pohonných hmot vystavené společností FORDULAT, a. s. K tomu možno poznamenat, že s ohledem na charakter obchodního vztahu a jeho podmínky je rámcová smlouva zcela dostačující a postačila by i ústní smlouva nebo individuální kupní smlouvy na jednotlivé dodávky konkludentně uzavřené dodáním zboží a jeho zaplacením. O obchodních případech a jejich legálním uzavření v souladu s obchodním zákoníkem nemůže být pochyb. 2) Kontrola souladu faktur s dodacími listy a platbami byla prováděna nejen pracovníky vedení daňového subjektu, ale i vedoucími jednotlivých čerpacích stanic. 3) Z evidencí vedených daňovým subjektem je zřejmé, že dodané a následně fakturované pohonné hmoty daňový subjekt odebral a použil ke své ekonomické činnosti (jejich následnému prodeji) a z uskutečněných plnění přiznal a odvedl daň. 4) Dle obchodního rejstříku je společnost FORDULAT, a. s. existujícím subjektem (právníckou osobou), který byl do 6. 10. 2011 registrován jako plátce DPH. 5) Ze svědeckých výpovědí zaměstnanců daňového subjektu jednoznačně vyplynulo, že u daňového subjektu systém vnitřní kontroly neumožňuje manipulaci s doklady. 6) Při převážce pohonných hmot byly dopravcem předávány zaměstnancům daňového subjektu doklady obsahující jako dodavatele společnost FORDULAT, a. s., a to bez ohledu na to, který dopravce a který řidič zajišťoval dodávku pohonných hmot. Tuto skutečnost potvrdily především svědecké výpovědi zaměstnanců. Stejně tak je podstatná skutečnost potvrzená svědeckými výpověďmi, že při dodávkách pohonných hmot svědci nezaregistrovali žádné nestandardní postupy nebo skutečnosti, které

by vyvolávaly pochybnosti o správnosti údajů o dodavateli pohonných hmot. Podstatná pro hodnocení výpovědí svědků - zaměstnanců (právě ve všech relevantních souvislostech) je i opakovaně potvrzená skutečnost, že se nikdo ze zaměstnanců nikdy nesetkal s tím, že by u jakýchkoliv dodávek zboží došlo k pochybnostem o tom, zda zboží dodal ten subjekt, který je uveden na dokladech ke zboží a následně na faktuře za toto zboží. 7) Výpovědi řidičů dopravce potvrdili nejen dodávky pohonných hmot, ale i skutečnost, že doklady předané zaměstnancům daňového subjektu obdrželi při nakládce pohonných hmot. Skutečnost, že svědci neznali jména konkrétních osob je zcela obvyklá a nemůže být důvodem ke zpochybňování důkazní hodnoty svědeckých výpovědí a už vůbec nemůže být důvodem k faktickému vyloučení těchto důkazů z hodnocení důkazů ve vzájemných souvislostech. Pro hodnocení důkazů jednotlivě a především ve vzájemných souvislostech je podstatná a významná skutečnost, že doklady obsahující údaje o společnosti FORDULAT, a. s. jako dodavateli, obdrželi řidiči dopravce od osoby, která jim k přepravě pohonné hmoty vydávala, tj. osoba, které měla zboží v držení. Žalovaný nemůže přehlížet skutečnost, že zboží bylo jeho odesílatelem před dodáním daňovému subjektu prezentováno i dalším třetím osobám (přepřavci) jako zboží společnosti FORDULAT, a. s. 8) Svědeckou výpověď pana P.C., jednatele společnosti MP TRADE INVEST, s. r. o. jako dopravce, nelze de facto vyloučit z hodnocení důkazů ve vzájemných souvislostech jenom proto, že svědek při sjednávání běžných obchodů v rámci realizace přeprav PHM nejednal přímo s předsedou představenstva společnosti FORDULAT, a. s. Žalovaný omezil hodnocení svědecké výpovědi pouze na její hodnocení samostatně bez vzájemných souvislostí a hodnocení omezil na konstatování, že svědeckou výpovědí nebylo ověřeno, že dodávky lze připsat právě společnosti FORDULAT, a. s. Svědecká výpověď je nepochybně důkazem o tom, že jedna nebo více osob jménem společnosti FORDULAT, a. s. objednávaly přepravy pohonných hmot a jménem společnosti FORDULAT a. s. za tyto přepravy prováděly úhrady. Tato skutečnost byla potvrzena nejen svědeckou výpovědí, ale rovněž ověřena a potvrzena listinnými důkazy při šetření provedeném u společnosti MP TRADE INVEST, s. r. o. Finančním úřadem pro Prahu 4. Prokázanou skutečnost, že přepravy byly objednávány a následně hrazeny ve prospěch a jménem společnosti FORDULAT, a. s., tak nelze pominout při hodnocení důkazů ve vzájemných souvislostech a hodnocení zjednodušit tak, jak učinil finanční úřad i následně žalovaný. Je přitom nutné vzít v úvahu, že finanční úřad ani žalovaný neuvedl a zřejmě ani nezjistil jediný důkaz, který by vyvracel pravost a pravdivost listin ověřených Finančním úřadem pro Prahu 4. Správce daně neuvedl ani neoznačil žádný důkaz o tom, že by osoba provádějící objednávky a úhrady přepravy tak ve skutečnosti činila ve prospěch jiné osoby. 9) Faktury byly daňovým subjektem uhrazeny dle dispozic uvedených na fakturách. Správcem daně bylo ověřeno, že se jednalo o účet zřízený společností FORDULAT, a. s. V případě úhrad na účet společnosti se jedná o skutečnost, která je ovlivnitelná daňovým subjektem. Dle žalobkyně se jedná o nejvýznamnější prvek opatrnosti v obchodních vztazích. O tom svědčí nejen snadná a průkazná ověřitelnost vlastníka účtu a provedení platby. O významu platby na účet ostatně svědčí i současná úprava obsažená v zákoně o DPH, kdy odpovědnost plátce zákon váže právě na provádění plateb na bankovní účty plátců zveřejněné ministerstvem financí. Je přitom nesporné, že účtem mohou disponovat pouze osoby oprávněné jednat jménem společnosti. S prostředky na účtu tedy nemůže disponovat žádná osoba bez vědomí statutárního orgánu společnosti. Skutečnost, že na základě faktur bylo hrazeno na účet společnosti FORDULAT, a. s., nepochybně svědčí o tom, že i faktury byly vydány společností FORDULAT, a. s. Faktická realizace dodávek je pak (právě ve světle souvislostí

v důkazním řízení) rovněž pádným důkazem o tom, že i objednávky přeprav byly prováděny skutečně jménem společnosti FORDULAT, a. s. Svědecká výpověď J.G. sice obsahuje řadu rozporů, ale je jisté, že nic z tvrzení daňového subjektu o jeho dodavateli, tedy společnosti FORDULAT, a. s., výpověď nevyvrací. Způsob nakládání s finančními prostředky je zcela mimo dosah a vliv daňového subjektu. Žalobkyně nemá možnost ovlivňovat ani ověřovat, jakým způsobem, jakou formou, v jakých částkách a komu dodavatel provádí platby za své odběry zboží. Z informací o nakládání s finančními prostředky přitom nevyplývají skutečnosti, které by vylučovaly nákup pohonných hmot dodaných žalobkyni. 10) Daňový subjekt musí opakovaně konstatovat, že hodnocení důkazů uvedené v seznámení s výsledky kontroly nelze považovat za hodnocení ve všech souvislostech a u jednotlivých důkazů ani hodnocení, o čem důkaz svědčí, o čem nikoliv a co případně vyvrací. Správce daně řadu svých pochybností staví na skutečnosti, že jednotlivé osoby, ať osoby jednající za žalobkyni nebo třetí osoby, nemají ověřeno, případně ani neví, s kým jednaly. 11) V rozhodnutí nejsou uvedeny žádné důkazy ani skutečnosti, které by vyvracely postavení společnosti FORDULAT, a. s. jako dodavatele. Zrovna tak zde není jediný důkaz (nebo uvedena nějaká relevantní skutečnost) o tom, že dodavatelem prokazatelně dodaných PHM byl jiný subjekt. 12) Obchodním partnerem daňového subjektu byla právnická osoba, obchody byly realizovány plně v souladu s právními předpisy ČR, daňový subjekt se při obchodování choval naprosto standardně a s vysokou mírou opatrnosti, nezanedbal žádnou svoji povinnost, obchody byly beze zbytku realizovány a daňový subjekt po jejich naplnění splnil všechny své povinnosti vůči státnímu rozpočtu. Realizace obchodů tak, jak je podložena kompletní listinnou agendou, nebyla žádným způsobem vyvrácena tak, aby bylo možno přijmout závěry správce daně o tom, že bude daňovému subjektu uložena povinnost plnit daňové povinnosti za dodavatele. 13) Dle ustálené judikatury soudního dvora EU (viz např. rozsudek soudního dvora ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 z 21. 6. 2012) musejí mít daňové subjekty možnost důvěřovat legalitě plnění, pokud přijmou opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována k ověření, že plnění nejsou součástí podvodu. Jak již bylo uvedeno, daňový subjekt ověřil, že se jedná o subjekt zapsaný v obchodním rejstříku, že se jedná o subjekt registrovaný jako plátc DPH, prováděl úhrady výlučně bezhotovostně na bankovní účet dodavatele a platby byly prováděny až po dodání zboží. V rámci tržních obchodních vztahů nemá odběratel možnost požadovat od dodavatele doklady o tom, jak a od koho zboží pořídil. Ve smyslu judikatury soudního dvora nebyly zjištěny žádné důkazy ani skutečnosti, které by prokazovaly, že daňový subjekt věděl nebo mohl vědět, že dodavatel pohonných hmot má v úmyslu nesplnit své zákonné povinnosti, tj. úmysl nepřiznat a nezaplatit daň z poskytnutých plnění.

Dle přesvědčení žalobkyně, podstata pochybností finančního úřadu a argumentace žalovaného vyplývá především ze skutečnosti, že dodavatel zboží nesplnil své zákonné daňové povinnosti a správce daně nemá možnost si skutečnosti u dodavatele ověřit a především nemá zákonnou možnost přimět dodavatele k dodatečnému odvedení daně. Za těchto okolností, i kdyby měl daňový subjekt k dispozici např. smlouvu s notářsky ověřenými podpisy jednatele a obdobně „věrohodné“ faktury, i tak by zřejmě v duchu svého hodnocení (a k dosažení kýženého výsledku) správce daně účelově konstatoval, že se jedná pouze o formální stav, který neprokazuje stav skutečný.

Žalovaný uvedl, že správce daně není ve vnitrostátní úpravě DPH oprávněn posuzovat, zda subjekt jednal podvodně či nikoliv a že tato pravomoc patří v ČR orgánům činným v trestním řízení. O tom samozřejmě nelze polemizovat z hlediska trestně právní oblasti. Z pohledu uvedené evropské judikatury (která již pro daňové orgány závazná je) se daňový subjekt choval tak, že důvěřoval legalitě plnění, a to zcela oprávněně. To daňovým orgánům bylo dlouhodobě známo, že společnost CITRA, s. r. o. neplní své základní zákonné povinnosti plátce DPH a po dobu dvou let s tím nic neudělaly. Jak již bylo uvedeno, daňový subjekt ověřil, že se jedná o subjekt zapsaný v obchodním rejstříku, že se jedná o subjekt registrovaný jako plátce DPH, prováděl úhrady výlučně bezhotovostně na bankovní účet dodavatele a platby byly prováděny až po dodání zboží. V rámci tržních obchodních vztahů nemá odběratel možnost požadovat od dodavatele doklady o tom, jak a od koho zboží pořídil. Ve smyslu judikatury soudního dvora nebyly zjištěny žádné důkazy ani skutečnosti, které by prokazovaly, že daňový subjekt věděl nebo mohl vědět, že dodavatel pohonných hmot má v úmyslu nesplnit své zákonné povinnosti, tj. úmysl nepřiznat a nezaplatit daň z poskytnutých plnění.

Žalobkyně vyslovila přesvědčení, že všechny tyto skutečnosti ve svém souhrnu a vzájemných souvislostech prokazují nákup předmětných pohonných hmot od společnosti CITRA, s. r. o. Naproti tomu z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný při hodnocení pominul posouzení důkazů ve vzájemných souvislostech, neboť tyto na sebe logicky navazují, vzájemně se doplňují, a tudíž se zaměřil na hodnocení a zpochybňování jednotlivých důkazů samostatně a provedení souhrnného hodnocení ve vzájemných souvislostech pouze konstatoval, avšak fakticky neprovedl. Přitom nebyl zjištěn (natož proveden) jediný důkaz, ani zjištěna skutečnost, které by vyvracely pravdivost listinných důkazů a prokazovaly, že dodavatelem pohonných hmot byl jiný subjekt nebo že je spolehlivě vyloučeno, aby dodavatelem byla společnost CITRA, s. r. o.

Vzhledem k těmto skutečnostem a důvodům žalobkyně nesouhlasila s hodnocením důkazů provedeným žalovaným a jeho závěry uvedenými v napadených rozhodnutích. Závěry žalovaného nejsou opřeny o relevantní právní argumenty a absenci takových argumentů nemůže nahradit ani ohýbání předložených a provedených důkazů do šablony údajně neprokázaných skutečností. Žalovaný při hodnocení, v rozporu se základními zásadami správy daní, nepřihlížel ke všem skutečnostem, které při správě daní vyšly najevo, a aplikoval chybné právní názory na principy hodnocení důkazů a přípustnost důkazů. Žalovaný, a před ním i finanční úřad, porušil svoji povinnost provést hodnocení důkazů v rozsahu a způsobem, který je pro ně obligátně stanoven v § 92 a následujících daňového řádu, a to v režimu základních zásad správy daní, zejména § 5 a § 8 daňového řádu.

[III] Vyjádření žalovaného správního orgánu

Žalovaný správní orgán se k žalobám vyjádřil v podáních ze dne 5. 8. 2013, resp. 24. 10. 2013. Navrhoval žaloby jako nedůvodné zamítnout, když argumentačně vycházel z odůvodnění napadených rozhodnutí, na která v textu odkazoval.

[IV] Posouzení věci krajským soudem

Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*soudní řád správní*“ nebo „*s. ř. s.*“).

Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Podle § 75 odst. 2 soudního řádu správního věty první soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.

Soud dospěl k závěru, že žaloby nejsou důvodné.

Mezi účastníky je sporné, zda žalobkyně prokázala uskutečnění zdanitelných plnění – dodávek pohonných hmot (dále též „*PHM*“) od společností CITRA, s. r. o., resp. FORDULAT, a. s. Při jednání soudu obě strany setrvaly na argumentaci prezentované v žalobách, resp. v napadených rozhodnutích a vyjádřeních k žalobám.

Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH, nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.

Správce daně primárně vycházel z § 92 odst. 3 daňového řádu, podle kterého prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu 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.

Judikatura týkající se důkazního břemene v daňovém řízení je dlouhodobě konstantní. Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 27. 1. 2012, čj. 8 Afs 44/2011 – 103 (toto i další zde zmíněná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou k dispozici na www.nssoud.cz), shrnul (body 38-44): „(...) 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 (nálezn 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 neprokazuje, 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, nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím. 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 popsaným 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).“ Od takto prezentovaných závěrů není důvodu se odchýlovat.

Judikatura Nejvyššího správního soudu vnímá daňové řízení jako řízení postavené na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat (= břemeno tvrzení) a zároveň povinnost toto své tvrzení doložit (= břemeno důkazní). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, publikován pod 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, příp. ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124). Existence účetních dokladů, tj. příjmových a výdajových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neproazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (k tomu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004 - 99, resp. ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008 - 68). Stran aplikace zásady volného hodnocení důkazů v daňovém řízení je pak případné připomenout rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, čj. 5Afs 5/2008 - 75 (publikováno pod č. 1702/2008 Sb. NSS), v němž kasační soud uvedl, že „(...) *zásada volného hodnocení důkazů zakotvená v tomto ustanovení znamená, že správce daně není vázán žádnými formálními pravidly, jež by stanovily, jaká je důkazní síla jednotlivých důkazních prostředků, neznámá to však, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Naopak takové závěry musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena a také plně podléhá kognici správních soudů. Rovněž v poslední větě § 31 odst. 4 daňového řádu, podle níž provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem, je možné rozumět tak, že z úvahy správce daně o zhodnocení všech důkazů vyplyne, které z nich podporují tvrzení daňového subjektu a které ho naopak zpochybňují či vyvracejí, rozhodně však toto ustanovení neposkytuje správci daně oprávnění k tomu, aby některé předložené důkazy svévolně ze své úvahy vyloučil a přihlížel pouze k některým, které si sám zvolí.(...)*“. Vzhledem k obdobné úpravě obsažené v novém daňovém řádu lze uvedené aplikovat i na postup při hodnocení důkazů podle nového daňového řádu.

V prvé fázi daňového řízení tak leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani. K přenesení důkazního břemene na správce daně dojde po té, kdy doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese a správce daně má o předložených účetních dokladech pochybnosti. Pak je na správci daně [viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], aby v uvedených ustanoveních popsaným způsobem takové pochybnosti vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky.

Předestřenou optikou soud nazíral na žalobkyní uplatněné žalobní námitky.

Žalovaný dospěl ve všech třech případech odvolání žalobkyně k závěru, že její námitky nejsou věcně důvodné, přičemž zdůraznil, že v důkazním řízení (při hodnocení důkazních prostředků jednotlivě i ve vzájemných souvislostech), které bylo provedeno

ve vztahu ke společnostem CITRA, s. r. o. a FORDULAT, a. s., šlo o „prokázání nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a § 73 zákona o DPH, tedy prokázání toho, zda daňový subjekt přijal zdanitelné plnění od plátce DPH, a to právě od plátce uvedeného na dokladech (= CITRA, s. r. o. a FORDULAT, a. s.). Podmínka odpočtu DPH spočívající v přijetí zboží od jiného plátce DPH je esenciálním principem této daně. Požadavek správce daně, aby daňový subjekt prokázal soulad stavu formálně právního (listin) se stavem skutečným, tedy, že k dodání zboží došlo právě od dodavatele uvedeného na dokladech, byl tak zcela legitimní.“. Žalovaný zdůraznil, že „(...) ze zjištěných skutečností vyplývá, že obchodní vztah od svého počátku není připisatelný právě společnosti CITRA, s. r. o. (příp. FORDULAT, a. s.), neboť jednatel daňového subjektu uvedl, že o spolupráci s touto společností v podstatě nic neví, stejně tak osoby M.H. a L.H., jež se spolupodílely na rozhodovací činnosti u daňového subjektu. Zaměstnanec daňového subjektu Bc. J.B. uvedl, že jednal s osobami, jež se prokázaly plnou mocí, ale tato plná moc nebyla v průběhu daňové kontroly předložena. S ohledem na tuto skutečnost nemůže odvolací orgán hodnotit toto tvrzení jako prokázané a tedy k němu nepřihlíží. Daňový subjekt nedokázal v průběhu daňové kontroly identifikovat žádnou osobu, ani nepředložil žádnou písemnost, ze které by bylo možné jednoznačně určit, že daňový subjekt od počátku obchodního vztahu jednal s osobami oprávněnými jednat jménem společnosti CITRA, s. r. o. a FORDULAT, a. s., a tedy že se mohl oprávněně domnívat, že obchodní vztah uzavírá právě s touto společností. Žalovaný, s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2011, čj. 8 Afs 41/2009 — 119, rovněž uvedl, že „(...) vzhledem k tomu, že v daňovém řízení vyšlo najevo, že daňový subjekt nepostupoval s dostatečnou mírou obezřetnosti, jdou následky takového jednání k tíži právě daňového subjektu, neboť nebylo prokázáno, že daňový subjekt jednal od počátku obchodního vztahu s oprávněnými osobami. Nebylo však prokázáno ani to, že daňový subjekt jednal s oprávněnými osobami v průběhu obchodního vztahu, neboť daňový subjekt nesdělil ani čísla telefonních spojení, na kterých činil objednávky, ani e-mail ze kterého chodily faktury, ani žádné jiné identifikační údaje osob nebo komunikace, ze kterých by bylo možné usoudit a ověřit, že se jednalo o osoby oprávněné jednat za společnost CITRA, s. r. o. a FORDULAT, a. s. Odvolací orgán konstatuje, že v průběhu daňové kontroly nebyla zjištěna žádná osoba, se kterou daňový subjekt jednal a která současně byla oprávněna obchodní vztah uzavřít, ani žádná osoba, jež by byla oprávněna jednat jménem společnosti CITRA, s. r. o. a FORDULAT, a. s. při objednávkách ze strany daňového subjektu nebo při sjednávání přepravy. Na straně společnosti CITRA, s. r. o. a FORDULAT, a. s. nebyly zjištěny žádné listiny, ani žádné důkazy, jež by prokazovaly, že tato společnost vystavila nějaké faktury, ani že to byla tato společnost, kdo předmětné dodávky PHM dodal. Nebylo zjištěno ani to, že by společnost CITRA, s. r. o. a FORDULAT, a. s. disponovala vůbec nějakými PHM. Na straně daňového subjektu vyplynuly důkazní prostředky, zejména listiny, na kterých je jako dodavatel uvedena společnost CITRA, s. r. o. a FORDULAT, a. s., a svědkové (zaměstnanci daňového subjektu) potvrdili, že s těmito listinami přišli do styku. To vše ve sféře působnosti daňového subjektu. Z těchto důkazních prostředků, tedy z listin a výpovědí svědků, však nebylo zjištěno, jakým způsobem a od koho se tyto listiny do sféry působnosti daňového subjektu dostaly, tedy nebylo prokázáno, že tyto listiny vystavila společnost CITRA, s. r. o. a FORDULAT, a. s. Přepravce M.S. odmítl vypovídat jako svědek, a tedy nebyla zjištěna ani žádná návaznost mezi dodavatelem, přepravcem a následně daňovým subjektem, ze které by bylo možné dovodit, že dodavatelem byla společnost CITRA, s. r. o. (...) Daňový subjekt měl povinnost prokázat svá tvrzení, tj. prokázat oprávnění uplatnění nároku na odpočet daně z přijatých dokladů

vystavených daňovým subjektem CITRA, s. r. o. a FORDULAT, a. s. Plátce daně tedy prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který má veškeré náležitosti stanovené ZDPH a byl vystaven plátcem. Pro uznání vykázaného nároku na odpočet daně musí být splněny všechny podmínky současně: faktické přijetí zdanitelného plnění, toto plnění musí být přijato od plátce a musí být použito pro uskutečnění ekonomické činnosti. Hodnocením důkazních prostředků jednotlivě i ve vzájemných souvislostech dospěl správce daně k závěru, že daňový subjekt neprokázal skutečnosti, k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván, tedy že faktury, jimiž daňový subjekt prokazuje nárok na odpočet daně, vystavila společnost CITRA, s. r. o. a FORDULAT, a. s., a že to byla právě společnost CITRA, s. r. o. a FORDULAT, a. s., od níž daňový subjekt přijal deklarovaná zdanitelná plnění, čímž své důkazní břemeno neunesl, a proto Odvolací finanční ředitelství rozhodlo tak, jak je uvedeno ve výroku tohoto rozhodnutí.“.

Leitmotivem obrany žalobkyně je zpochybnění závěrů správců daně obou stupňů o tom, že žalobkyně nepostupovala s dostatečnou mírou obezřetnosti a že nebyla dostatečně jasně prokázána existence řetězce pokynů, zmocnění či smluvních ujednání jdoucích od statutárního orgánu společností CITRA, s. r. o. a FORDULAT, a. s. až k osobě přepravující pohonné hmoty.

Žalobkyni lze jistě přisvědčit v tom, že učinila správně (a obezřetně), když si ověřila, zda společnosti CITRA, s. r. o. a FORDULAT, a. s. byly v době tvrzeného zdanitelného plnění registrovány k DPH. Stejně tak lze souhlasit s výtkami žalobkyně mířícími na orgány daňové správy ve vztahu k jejich postupu ve smyslu § 106 odst. 2 písm. a) zákona o DPH. Avšak zároveň je třeba si uvědomit, že v souzené věci nešlo primárně o zpochybnění společností CITRA, s. r. o. a FORDULAT, a. s. coby plátců DPH, ale o zpochybnění toho, zda konkrétní zdanitelná plnění proběhla mezi žalobkyní a těmito společnostmi.

Jistou ironií osudu je, že k podstatnému zatemnění existence obchodního vztahu mezi společnostmi žalobkyně a společnostmi CITRA, s. r. o. a FORDULAT, a. s. došlo především na základě výsledků M.H. (spolumajitel, prokurista společnosti žalobkyně v letech 2009 a 2010), L.H. (spolumajitel společnosti žalobkyně) a Bc. J.B. (prokurista a zaměstnanec na pozici zástupce ředitele společnosti žalobkyně), tedy osob, u nichž lze důvodně předpokládat vysokou míru povědomí o chodu společnosti, jejích obchodních partnerech i okolnostech, za kterých své obchody realizuje.

Tyto svědecké výpovědi však onen předpoklad nenaplnily.

M.H. do protokolu o výsledku svědka ze dne 26. 9. 2011, čj. 239225/11/128935403217, stran spolupráce se společnostmi CITRA, s. r. o. mj. připustil, že „zástupci firmy CITRA, s.r.o. přijeli k nám do firmy“, avšak nevěděl, kdy to bylo, ani s jakou osobou (ze společnosti CITRA, s. r. o.) a jakým způsobem začala vzájemná komunikace. M.H. vypověděl, že osobní jednání probíhala v prostorách společnosti žalobkyně, přičemž on sám byl na jednom jednání asi 10 minut, pak odešel. Vše mu připomněl J.B., M.H. by si na to dle svých slov sám nevzpomněl. Svědek H. neznal e-mailovou adresu ani telefonní číslo na zástupce CITRA, s. r. o., neboť on s nimi nekomunikoval. Na otázku, zda osobně viděl někoho oprávněného jednat jménem CITRA,

s. r. o., M.H. odpověděl, že viděl dva muže středních let mluvící dobře česky, ale nevzpomněl si, zda měli plnou moc nebo jiné pověření, domníval se, že se prokázali plnou mocí a výpisem z účtu CITRA, s. r. o. Konkrétní okolnosti dodávek pohonných hmot od CITRA, s. r. o. nebyly svědkovi známy, nevěděl, kde byly PHM naloženy. Rovněž nevěděl, jaké dopravní prostředky byly k přepravě PHM používány.

Na otázku, jakým způsobem začala společnost žalobkyně komunikovat se společností FORDULAT, a. s., svědek H. odpověděl: „*O společnosti FORDULAT nic nevím.*“.

L.H. do protokolu o výsledku svědka ze dne 26. 9. 2011, čj. 239224/11/128935403217, uvedl k otázkám o spolupráci se společností CITRA, s. r. o., že o společnosti samotné, spolupráci s ní a komunikaci s ní, resp. osobami jednajícími jejím jménem, nic neví. Nevěděl, kde byly PHM naloženy, ani jaké dopravní prostředky byly k přepravě PHM používány.

Na otázku, jakým způsobem začala společnost žalobkyně komunikovat se společností FORDULAT, a. s., svědek H. odpověděl: „*O společnosti FORDULAT nic nevím, dozvídám se o ní až nyní, tato neznalost pramení z toho, že jsem se na provozní činnosti firmy aktivně nepodílel.*“.

Bc. J.B. do protokolu o výsledku svědka ze dne 26. 9. 2011, čj. 239222/11/128935403217, stran spolupráce se společností CITRA, s. r. o. sdělil, že žalobkyni navštívili dva obchodní zástupci CITRA, s. r. o., ale nevzpomněl si na jejich jména; připustil, že začínala písmenem „B“. Svědek B. konstatoval, že nemůže najít plnou moc, kterou se uvedené osoby prokázaly, avšak z předložené listiny dovodil, že tyto osoby jsou oprávněny učinit nabídku dodávek. Na otázku, s kým a kde svědek v tomto směru jednal, odpověděl Bc. B., že jednání probíhala v prostorách společnosti žalobkyně a oba muži byli přibližně ve věku 50 let, jeden měl asi méně vlasů a mluvili česky. Svědek neměl k dispozici e-mail, ani telefonní číslo na osoby, s nimiž měla probíhat komunikace.

Na otázku, jakým způsobem začala společnost žalobkyně komunikovat se společností FORDULAT, a. s., svědek B. odpověděl, že to bylo v roce 2010, když společnost žalobkyně navštívil „*jeden z těch dvou, co už tam byli za C.*“. To bylo sice svědkovi divné, ale bylo mu prý řečeno, že „*ted' už mají těch firem víc, a že to bude z jiného skladu, že už to bude fungovat a že to bude lepší*“. Plnou moc, na základě které by byla ona osoba oprávněna jednat jménem FORDULAT, a. s., svědek neviděl. Komunikace a vlastní dodávky PHM probíhaly dle svědka „*stejně, jako u Citry*“.

Žalovaný správní orgán zachytil podstatné skutečnosti z výše uvedených výsledků v odůvodnění napadených rozhodnutí. Rovněž správně poznamenal, že jednatel společnosti žalobkyně uvedl, že o spolupráci se společnostmi CITRA, s. r. o., resp. FORDULAT, a. s. v podstatě nic neví (viz protokol o výsledku svědka Ing. T.O. ze dne 28. 6. 2011, čj. 192326/11/128933403217). Soud se s hodnocením těchto svědeckých výpovědí (ze strany správců daně) ztotožnil.

Žalobkyně rovněž namítala, že postupovala s nadstandardní obezřetností také tím, že si ověřila vlastníka účtu, na který měly být a byly poukazovány platby za dodané pohonné hmoty. To, že platby byly poukazovány na účet dodavatele, svědčí dle žalobkyně o obchodu s konkrétním subjektem (majitelem účtu) podstatně víc, než ověření totožnosti osob, se kterými je jednáno.

K tomu je třeba předně uvést, že správci daně nevystavěli svoji argumentaci pouze na tom, že si žalobkyně neověřila (nebyla schopna doložit) totožnost osob, s nimiž jednala a které měly vystupovat jménem CITRA, s. r. o., resp. FORDULAT, a. s. To byl pouze jeden z argumentů. Jak vyplývá z výše prezentovaných svědeckých výpovědí, osoby, od kterých bylo jistě důvodné očekávat vysoké povědomí o chodu společnosti a jejím obchodování, se stran CITRA, s. r. o., resp. FORDULAT, a. s., vyjadřovaly tak, že to naprosto pochopitelně muselo vyvolat u správce daně pochybnosti o tom, s kým vlastně žalobkyně obchodovala.

Stran tvrzení žalobkyně o tom, že platby za přijatá plnění byly poukazovány na účet dodavatele, což svědčí o obchodu s konkrétním subjektem (majitelem účtu), lze, opět ve shodě s žalovaným, připomenout výpovědi J.G. Jednalo se o výpovědi před správcem daně (protokol o výpovědi svědka ze dne 6. 12. 2011, čj. 277390/11/128935403217; protokol o výpovědi svědka ze dne 18. 4. 2012, čj. 146322/12/128935403217), resp. podané vysvětlení před orgánem Policie ČR (úřední záznam o podaném vysvětlení ze dne 10. 1. 2012, čj. ORIII-2289-87/TČ-2011-001393). Odvolací finanční ředitelství v odůvodnění napadených rozhodnutí podrobně popsalo nikoliv nepodstatné rozpory ve výpovědích J.G., které se bezprostředně týkaly obchodování společnosti CITRA s. r. o., vedení jejího účetnictví, jejích účtů a způsobu, jakým docházelo k transakcím na těchto účtech. Žalovaný k tomu konstatoval: „(...) Z prostudovaných svědeckých výpovědí odvolacím orgánem je zřejmé, že k odstranění rozdílů mezi svědeckou výpovědí, provedenou správcem daně dne 6. 12. 2011, a vysvětlením, jež poskytl J.G. Policii České republiky, byla nutnost tuto osobu opakovaně předvolat k podání svědecké výpovědi. S ohledem na to, že časový odstup mezi svědeckou výpovědí 6. 12. 2011 a podáním vysvětlení na Policii České republiky dne 10. 1. 2012 byl pouze několik týdnů, byly rozpory v tvrzeních svědka nezanedbatelné, a opakovanou svědeckou výpovědí dne 18. 4. 2012 však svědek rozpory neodstranil. Z těchto jednotlivých protokolů vyplynuly rozpory, které svědek dostatečně nevysvětlil. Jedná se zejména: 1. Ve svědecké výpovědi dne 6. 12. 2012 (FÚ v Praze 9) svědek uvedl, že neví, jakou činnost vykonávala společnost CITRA, s. r. o. a FORDULAT, a.s. Policii sdělil, že CITRA, s.r.o. a FORDULAT, a.s. dodávala daňovému subjektu olej, na jiném místě, že dodávala minerální olej, a na jiném místě že CITRA, s. r. o. a FORDULAT, a.s. nedovážela, ani neobchodovala s pohonnými hmotami. Ve svědecké výpovědi dne 18. 4. 2012 (FÚ v Karlových Varech) svědek na otázku, zda ví, jakou činnost CITRA, s. r. o. a FORDULAT, a.s. vykonávala, řekl, že se to prakticky dozvěděl od finančního úřadu a od policie. Správce daně v této souvislosti poukazuje na skutečnost, že z obou svědeckých výpovědí byl pořízen zvukový záznam, ze kterého v žádném případě neplyne, že by svědek měl jakékoli informace od úředních osob o tom, jakou činnost vykonávala společnost CITRA, s. r. o. nebo FORDULAT, a. s. 2. Ve svědecké výpovědi dne 6. 12. 2011 svědek uvedl, že pro společnost CITRA, s. r. o. a FORDULAT, a. s. prováděl hotovostní platby za zboží. Do úředního záznamu na policii sdělil, že na finančním úřadě neříkal tak docela pravdu. Při svědecké výpovědi dne 18. 4. 2012 se správce daně dotázal svědka, jak je možné, že dne 6. 12. 2011 tvrdil, že prováděl

hotovostní platby za prodej zboží, a dne 18. 4. 2012 tvrdí, že vůbec neví, jaký byl důvod transakcí, které na běžném účtu CITRA, s. r. o. prováděl, svědek nebyl schopen rozpor ve svých výpovědích odstranit a sdělil, že si to nepamatuje. 3. Ve svědecké výpovědi dne 6. 12. 2011 svědek sdělil, že pokyny k dispozici s účtem dostával od cizích osob, které poslal pan S., poté však sdělil, že je dostával přímo od pana S., který byl vždy s nějakou další osobou italského původu, sdělil jméno E.S. Na policii sdělil, že dispozice dostával od dvou neznámých mužů, o kterých se nechce vyjadřovat. Ve svědecké výpovědi dne 18. 4. 2012 uvedl, že dispozice dostával osobně v kavárně na Národní třídě v Praze, poté, že je dostával telefonicky od neznámých osob. Když jej správce daně vyzval, aby odstranil rozpory ve svých výpovědích, tedy, zda dostával pokyny od pana S. nebo od cizích osob, sdělil, že v tom rozpor není, neboť pan S. se denně zdržoval v kavárně na Národní třídě v Praze. K panu S. se svědek několikrát vyjádřil ve všech svých výpovědích. Dne 6. 12. 2011 sdělil, že jej pan S. obtěžoval o půjčky peněz, že byl neustále opilý. Na policii řekl, že pan S. je alkoholik, který po něm neustále chce peníze, viděl se s ním v lednu 2012 v obchodním centru na Smíchově, kde hraje denně automaty. Dne 18. 4. 2012 do protokolu o svědecké výpovědi sdělil, že pan S. je bezdomovec, který bydlí každý týden někde jinde a že jej viděl naposledy před tři čtvrtě rokem. 4. Ve svědecké výpovědi dne 6. 12. 2011 svědek uvedl, že nezná nikoho z firmy TOP TANK s. r. o., že viděl jenom dva lidi v kavárně v Praze a že tam s nimi mluvil pan S. Na policii však sdělil, že jej s osobami z TOP TANK s. r. o. seznámili dva nejmenovaní muži, o kterých se nechce vyjadřovat. 5. Ani v jednom ze svých slovních projevů svědek nedokázal vysvětlit, jak je možné, že na účtech CITRA, s. r. o. a FORDULAT, a. s. neprobíhaly žádné vklady hotovosti, přesto, že o nich svědek obsáhle vypovídal, včetně všech možných podrobností. 6. Na policii sdělil, že všechny platby z účtu CITRA, s. r. o. a výběry prováděl on. Ve svědecké výpovědi dne 6. 12. 2011 sdělil, že na účtu CITRA, s. r. o. provedl málo transakcí, že s účtem disponoval převážně pan S. sám. 7. Ve svědecké výpovědi dne 18. 4. 2012 uvedl, že občas vybíral poštu z P. O. Boxu, který zřídili s p. S., viděl ho však pouze jednou, a to při zřízení P. O. Boxu. Ve svědecké výpovědi ze dne 6. 12. 2011 byla dispozice na základě plné moci od pana S. a dne 18. 4. 2012 dispozice byla na základě plné moci od p. S. Rozpory, které jsou mezi jednotlivými tvrzeními svědka, vyhodnotil odvolací orgán tak, že ani opětovným výsledkem svědka se je nepodařilo odstranit. Vzhledem k těmto rozporům nelze svědeckou výpověď použít jako důkaz prokazující uskutečnění zdanitelných plnění dodavatelem společností CITRA, s. r. o. a FORDULAT, a. s.“.

Opět nelze jinak, než se ztotožnit závěry učiněnými žalovaným. Byť svědeckým výpovědím J.G. nelze samostatně přičítat rozhodující význam pro závěry o (ne)uskutečnění zdanitelného plnění, v kontextu s ostatními okolnostmi (a to bylo významné nejen pro správce daně, ale i pro rozhodnutí soudu), tak jak byly zjištěny a správci daně hodnoceny, lze uzavřít, že jeho svědectví nikterak neosvětlilo existenci obchodních vztahů mezi žalobkyní a společnostmi CITRA, s. r. o. a FORDULAT, a. s., včetně realizace plateb za ně. Právě naopak. Svědek G. zpochybnil, že by společnost CITRA, s. r. o. obchodovala s pohonnými hmotami, a tak i kdyby nebylo pochyb o dispozičním právu pánů G. a S. k bankovnímu účtu, ještě to neprokazuje uskutečnění předmětných zdanitelných plnění dodávkami PHM.

Ve vztahu k žalobkyní sporovanému tvrzení správců daně o neexistenci řetězce pokynů, zmocnění či smluvních ujednání jdoucích od statutárního orgánu společností CITRA, s. r. o. a FORDULAT, a. s. až k osobě přepravující pohonné hmoty, soud dospěl

k následujícímu závěru. Finančními orgány zdůrazňovaný „řetězec“ je třeba vnímat jako ucelený, logický a do sebe zapadající souhrn skutečností, jejichž hodnocením (samostatně i ve vzájemných souvislostech) lze jednoznačně dospět k závěru, že k určitému zdanitelnému plnění došlo. Neoddiskutovatelným požadavkem je, aby orgány daňové správy v případě, kdy konstatují, že takový ucelený řetězec tu není, přesvědčivě zdůvodnily, co a jak hodnotily. A to se v případě napadených rozhodnutí stalo. Žalovaný správní orgán (a je to v tomto rozsudku zmiňováno opakovaně) pečlivě snesl všechny argumenty, které ho vedly daňové orgány k závěru o tom, že nebyla prokázána uskutečnění příslušných zdanitelných plnění. Dle názoru soudu není nutné citovat v rozsudku celé pasáže napadených rozhodnutí, ostatně, o jejich obsáhlosti svědčí i to, že s nimi žalobkyně polemizuje na deseti (v případě věci vedených původně samostatně pod sp. zn. 30Af 25/2013 a 57Af 30/2013), resp. šestnácti stranách žaloby (to v případě věci vedené původně samostatně pod sp. zn. 30Af 26/2013). Soud proto na obsah napadených rozhodnutí odkazuje a konstatuje, že jsou dostatečnou oporou pro závěr o neprokázání existence předmětných zdanitelných plnění. Na tomto závěru nemohla nic změnit ani listina založená ve správním spisu správce daně a označená jako „Potvrzení“, kterou F.S., t. č. společník a jednatel CITRA, s. r. o. potvrzoval, že uvedená společnost s ručením omezeným „v období od 09/2010 do 10/2010 obchodovala se společností TOP TANK s. r. o., IČ 26403226 a na základě rámcové smlouvy ze dne 1. 9. 2010 dodala tomuto obchodnímu partnerovi pohonné hmoty, když dodávky následně vyúčtovala těmito fakturami (daňovými doklady): - viz příloha č. 1. Dodávky byly prováděny na jednotlivé ČS a byly o nich prováděny zápisy. Toto potvrzení se vydává pro potřeby daňového řízení.“. Listina byla datována v Praze dne 4. 8. 2011 a připojen byl nečitelný podpis. Fotokopie listiny obsahuje rovněž ověřovací doložku, kterou JUDr. Eva Neumannová, notářka v Praze, potvrzuje, že listinu podepsal F.S. Jako příloha byla k potvrzení přiložena listina (kopie), která čítá seznam celkem šestnácti faktur [včetně údajů o tom co (PHM), kým (CITRA, s. r. o.) a komu (žalobkyně) bylo fakturováno], které mají (spolu s potvrzením) dle žalobkyně dokumentovat, že „společnost CITRA, s. r. o. obchodovala, dodala daňovému subjektu pohonné hmoty a tyto dodávky vyfaktovala fakturami uvedenými v příloze tohoto potvrzení.“.

Soud tento názor nesdílí.

Jak je uvedeno výše, existence účetních dokladů, tj. příjmových a výdajových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Bez ohledu na to, jak na „potvrzení“ vystavené F.S. bude formálně nahlíženo (jestli jako na čestné prohlášení, nebo jinak), je podstatné, jakou „informaci“ bylo s to vnést do předmětného daňového řízení v kontextu ostatních provedených důkazů. A zde je nutno konstatovat, že zdaleka ne tak významnou, jak tvrdí žalobkyně. Rozhodně nebylo ničím, co by radikálně měnilo pohled na věc z hlediska ostatních skutečností, které byly ve věci podrobně hodnoceny. Řečeno jednoduše – tvrzení F.S. učiněné v jeho potvrzení ze dne 4. 8. 2011 bylo velmi výrazně zrelativizováno celou řadou jiných důkazů v řízení provedených (především svědecké výpovědi J.G., M.H., L.H., J.B. a T.O.), s nimiž se žalovaný v napadených rozhodnutích správně vypořádal. Postupem žalovaného stran potvrzení F.S. tak nemohlo dojít k dotčení práv žalobkyně v daňovém řízení.

Žalobkyně rovněž zpochybnila postup správce daně ve vztahu k výpovědi svědka P.C. (k níž správce daně, dle žalobkyně nedůvodně, nepřihlédl).

Výpověď svědka (P.C. byl jednatelem přepravce MP TADE INVEST, s. r. o.) je zachycena v protokolu o výsledku svědka ze dne 20. 4. 2011, čj. 153041/12/128935403217. Svědek v něm mj. konstatoval, že s osobami oprávněnými jednat za společnosti CITRA, s. r. o. a FORDULAT, a. s. navázal kontakt telefonicky. Zavolali mu, prostřednictvím e-mailu objednali přepravu. Jednal s nimi ještě při platbě v hotovosti, ale kdo mu platil, nevěděl. Svědek prohlásil, že na policii mu ukázali fotografii jednatele společnosti, ale ten to nebyl. P.C. dále konstatoval, že se až do té doby domníval, že jednal s jednatelem společnosti. K otázce komunikace při objednání přepravy, resp. otázce, zda přepravy objednávala žalobkyně, svědek vypověděl toto: *„Top Tank přepravy neobjednával (...) s nikým z Top Tank jsem nikdy nepřišel do kontaktu, dispozice k přepravě dávala společnost FORDULAT (dispečer nebo jednatel, nevím, kdo to byl, nepamatuji si to.“*

Žalovaný se výpovědi svědka zabýval ve všech napadených rozhodnutích a dospěl mj. k závěru, že dodávky PHM, z nichž daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet daně v daňovém přiznání za předmětná zdaňovací období, přepravoval přepravce M.S. z místa nakládky ve Stráži pod Ralskem, k čemuž dále konstatoval: *„O místě nakládky ve Stráži pod Ralskem, ani o samotné přepravě zboží z této konkrétní dodávky nebyly v daňovém řízení ze strany daňového subjektu doloženy žádné důkazní prostředky a přepravce M.S. jako svědek odmítl vypovídat s odkazem na ustanovení § 96 odst. 2 daňového řádu.“*

Žalobkyně v té souvislosti namítala především to, že nemá-li výpověď svědka přímou, potom má nepochybně nepřímou souvislost. Žalobkyně připustila, že svědek nevypovídal o skutečnostech, které by se přímo týkaly předmětných dodávek, avšak vypovídal o tom, co se přímo týkalo dodavatele zboží a popisovalo způsob provádění dodávek jeho zboží, způsob objednávání přeprav a úhrad za tyto přepravy, to vše v obdobích, která na kontrolovaná období navazovala. K tomu pak doplnila odkaz na informaci poskytnutou Finančním úřadem pro Prahu 4.

Čistě v obecné rovině lze s žalobkyní souhlasit v tom, že i důkaz, který má s konkrétní věcí pouze nepřímou souvislost, může být v kontextu s ostatními důkazy a skutečnostmi významným článkem řetězce, na základě kterého lze dospět k jednoznačnému závěru o (ne)uskutečnění zdanitelného plnění. Ve vztahu k uplatněné žalobní námitce je však potřebné znovu upozornit na to, co je jádrem sporu v souzené věci – šlo o to, zda došlo k naplnění obchodního vztahu, přesněji k uskutečnění zdanitelného plnění mezi žalobkyní na straně jedné a CITRA, s. r. o., příp. FORDULAT, a. s., na straně druhé. Žalobkyně sama v žalobě uvedla, že *„se jedná o skutečnosti, (...) které přímo svědčí o žalovaným zpochybňovaných podnikatelských aktivitách společnosti CITRA, s. r. o. v předmětných obdobích, a ke kterým byl tedy žalovaný povinen při hodnocení důkazů přihlížet.“* Ve věci však nešlo o prokázání toho, čím se ta či ona společnost zabývá jako předmětem podnikání. I kdyby soud odhlédl od toho, že činnost společnosti CITRA, s. r. o. ve vztahu k dodávkám pohonných hmot byla jinými důkazy zpochybněna (viz výpovědi svědka J.G.), je významné, že ani žalobkyně netvrdí, že by výpověď svědka C. prokazovala uskutečnění předmětných zdanitelných plnění. Jenže právě o jejich prokázání v dané věci šlo. Soud proto neshledal

v postupu žalovaného stan uvedené svědecké výpovědi P. C. pochybení. Pro úplnost pak soud uvádí, že svědek M.S. odmítl ve věci vypovídat, což zdůvodnil tím, že byl „obviněn z § 240 trestního zákona, což je krácení daně, využití svého práva odepřít výpověď podle ust. § 96 odst. 2 daňového řádu.“. I s touto skutečností zachycenou v protokolu o výsledku svědka ze dne 13. 10. 2011, čj. 248024/11/128935403217, se žalovaný vypořádal.

Žalobkyně dále namítala, že předložila dostatek listinných důkazních prostředků [zejména rámcovou kupní smlouvu, nákladní listy ke každé dodávce, plnicí listky, protokoly o stáčení PHM (tedy dodací listy), daňové doklady, účetní evidenci, bankovní výpisy o úhradách dodávek na účet dodavatele, potvrzení jednatele společnosti CITRA, s. r. o. o tom, že předmětné PHM vyúčtované předloženými daňovými doklady, společnost dodala] a k tomu bylo vyslechnuto množství svědků, kteří správci daně popsali průběh obchodování a dodací podmínky předmětných obchodů. Tím se, dle žalobkyně, správci daně dostalo uceleného vyličení skutečností ohledně dodávek PHM v šetřeném případě spolu se souborem důkazů. V té souvislosti žalobkyně zmínila svědecké výpovědi řidičů přepravců pohonných hmot a A.Ch.

Pokud jde o výpovědi řidičů, lze žalobkyni přisvědčit v tom, že z nich nevyplývaly žádné skutečnosti, které by vyvracely pravdivost a průkaznost listinných důkazů. Podstatné pro věc ale je, že tyto výpovědi cílily právě a především na potvrzení existence listin, konkrétně dodacích listin vystavených na jméno dodavatele CITRA, s. r. o., resp. FORDULAT, a. s. Jak již zde ale bylo zmíněno, existence dokladů ještě zpravidla neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Svědek A.Ch., jednatel společnosti SYN FON, spol. s r. o., která byla nájemcem nádrží pohonných hmot ve skladu v Berouně, vypověděl mj. to, že v areálu v Berouně se nacházejí nádrže na PHM, ty však nebyly pronajaty společností FORDULAT, a.s. k uskladnění pohonných hmot. Podnájemní smlouva byla uzavřena mezi společností SYN FON, spol. s r. o. a společností PALAFITO, s. r. o. a byla ukončena na podzim r. 2011. Ve smlouvě nebyla udělena možnost dalšího podnájmu a společnost SYN FON, spol. s r. o. neobchodovala se společností FORDULAT, a. s.

Žalobkyně obsah této výpovědi nezpochybnila, namítala však, že absence nějakého ujednání ve smlouvě nevylučuje, že k takové skutečnosti dojde.

Budiž, je jistě možné připustit existenci faktického stavu, který nebude v souladu se smluvním ujednáním. Prezentovaný názor žalobkyně by, jistě v absurdní podobě, ale bylo možné vyložit tak, že je vlastně úplně jedno, co je ve smlouvách, na listinách či ve svědeckých výpovědích, protože všechno může být ve skutečnosti úplně jinak. Takovým způsobem ale nemůže fungovat žádný systém (má-li fungujícím systémem opravdu být). Domáhám-li se čehokoliv (v tomto případě nároku na daňový odpočet), musím takový nárok důkazně a argumentačně podpořit tak, jak to požaduje zákon. A to se v případě žalobkyně nestalo. Soud nezpochybňuje, že v dané věci bylo shromážděno velké množství jak listinných důkazů, tak svědeckých výpovědí. Jistě by bylo možné polemizovat o každém jednotlivém důkazu samostatně a zároveň hodnotit ho v kontextu s ostatními. Podstatné ovšem je, jakou informaci všechny tyto skutečnosti přinesly o tom, co bylo předmětem řízení. A v tomto případě soud dospěl k závěru, že správci daně obou stupňů vyhodnotili vše, co měli

k dispozici, správně. Jejich závěr o neprokázání uskutečnění předmětných zdanitelných plnění lze shledat jako dostatečně odůvodněný, přičemž v podrobnostech lze opět odkázat na jednotlivá napadená rozhodnutí.

[V] Celkový závěr a náklady řízení

Na základě výše uvedeného soud dospěl k závěru, že **žaloby nejsou důvodné, a proto je podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.**

Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první soudního řádu správního právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovaný specifikoval výši nákladů jako součet cestovních náhrad za cestu k soudu z Brna do Plzně a stravného pověřeného zaměstnance.

Náhrada nákladů řízení dále sestává **a)** z náhrady cestovních nákladů v celkové výši **3.238,- Kč** za cestu z Brna do Plzně na jednání soudu a zpět dne 27. 3. 2015 a představující celkem 600 km při použití osobního vozu tov. zn. Škoda Octavia s průměrnou spotřebou paliva dle technického průkazu 4,7 litru nafty motorové na 100 km. Uvedená náhrada je složena ze základní náhrady za 1 km jízdy ve výši 3,70 Kč, což v daném případě činí **2.220,- Kč** [$3,70 \text{ Kč} \times 600 \text{ km}^2$], a z náhrady za spotřebované pohonné hmoty, což v daném případě činí **1.018,- Kč** [$\{(4,7 \text{ litru} \times 36,10 \text{ Kč})/100\} \times 600 \text{ km}^2$], to vše ve smyslu zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, ve znění pozdějších předpisů, a § 1 písm. b) a § 4 písm. c) vyhlášky č. 328/2014 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad (účinné od 1. 1. 2015), když cena nafty motorové stanovená v § 4 písm. c) vyhlášky č. 328/2014 Sb. činí 36,10 Kč/1 litr a sazba základní náhrady za 1 km jízdy činí podle § 1 písm. b) vyhlášky č. 328/2014 Sb. u osobních silničních motorových vozidel 3,70 Kč.

Součástí náhrady nákladů řízení bylo dále **b)** stravné pověřeného zaměstnance ve výši **69,- Kč** ve smyslu § 2 písm. a) vyhlášky č. 328/2014 Sb., podle něhož za každý kalendářní den pracovní cesty poskytne zaměstnavatel zaměstnanci stravné podle § 163 odst. 1 zákoníku práce nejméně ve výši 67 Kč, trvá-li pracovní cesta 5 až 12 hodin. Celkem tak soud přiznal žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši **3.307,- Kč**.

Žalobkyní požadovanou náhradu nákladů řízení v paušální částce 300,- Kč soud žalobkyni nepřiznal.

Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení byla žalobci určena pariční lhůta podle § 160 odst. 1 část věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s.

P o u č e n í : *Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.*

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

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

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

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

V Plzni dne 2. dubna 2015

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, Ph.D., v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková