



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., v právní věci **žalobkyně: JARÝ, s.r.o., IČ 60931663, se sídlem Semtín 105, Pardubice 530 02**, zastoupen: JUDr. Aleš Popelka, advokát, se sídlem AK Pardubice, tř. Míru 92, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, se sídlem Masarykova 427/31, Brno 602 00**, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 25.11.2013, č.j. 28772/13/5000-14305-706986,

t a k t o :

- I. **Žaloba s e z a m í t á .**
- II. **Žalobce je povinen zaplatit žalovanému náklady řízení ve výši 600 Kč, a to do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Pardubicích (dále i jako „*správní orgán prvního stupně*“ nebo „*správce daně*“) ze dne 30.8.2012, č.j. 329201/12/248912608314 (dále jen „*rozhodnutí správního orgánu prvního stupně*“ nebo „*platební výměr*“), jímž byla žalobci podle ust. § 116 odst. 1 písm. a) zákona

č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „*daňový řád*“) a podle zákona č. 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „*ZDPH*“) vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2010 ve výši 629.242 Kč. Žalovaný rozhodnutím bylo změněno rozhodnutí správce daně tak, že byly změněny pouze údaje týkající se bankovního spojení pro úhradu této daně. Žalobu odůvodnil žalobce následujícím způsobem:

Žalobce předně namítl, že daňové řízení na základě, kterého byl vydán platební výměr, bylo nezákonné, když bylo vedeno žalobcem „*téměř po dobu dvou let*.“ Správce daně po celou dobu postupoval v rámci vytýkacího řízení, resp. postupu k odstranění pochybností tak, že upřel žalobci řadu subjektivních práv, byla porušena zásada legality, takový postup je z hlediska zákona nepřipustný. Daňové řízení bylo zahájeno výzvou k odstranění pochybností a v souvislosti s nabytím účinnosti daňového řádu od 1.1.2011 postupoval správce daně podle nového procesního institutu, tj. odstranění pochybností. Žalobce poukázal na předchozí právní úpravu a judikaturu týkající se institutu vytýkacího řízení, kdy tato řešila i zbytečné průtahy v řízení a zbytečné zadržování finančních prostředků daňových subjektů a stanovila lhůty, v jejichž průběh mělo být vytýkací řízení dokončeno a vydáno rozhodnutí o příslušné dani. Smyslem a cílem nové právní úpravy je „*bezesporně rychlé odstranění pochybností*“, které brání správci v tom, aby mohl přistoupit k vyměření daně, příp. nadměrného odpočtu. Ačkoliv opět nová právní úprava nestanoví konkrétně lhůtu pro ukončení tohoto postupu, nová právní úprava a vytvořená „*správní zvyklost*“ však nutí správce daně k uzavření tohoto postupu „*bez jakýchkoliv průtahů*.“ Postup uvedený v § 89 a násl. daňového řádu má sloužit především k odstranění jednotlivých dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování, pro takový účel je vhodný nástrojem daňová kontrola. Ve světle těchto skutečností skutečnosti zjištěné správcem daně v průběhu vytýkacího řízení a nezákonného postupu k odstranění pochybností jsou ve svém důsledku „*nezákonnými důkazy*“, získanými v rozporu s právními předpisy, takové nelze akceptovat a připustit. Platební výměr je postaven na skutečnostech a důkazech, které správce daně získal v nezákonně probíhajícím řízení, neboť v případě jejich získávání, shromažďování a provádění byla potlačena nebo vyloučena některá práva daňového subjektu, které mu daňový řád přiznává. Byl porušen § 7 odst. 1 a 2 daňového řádu, byl porušen čl. 38 Listiny základních práv a svobod (když správce daně nepostupoval bez zbytečných průtahů). Žalovaný měl rozhodnutí správce daně proto zrušit, jelikož tak neučinil, zatížil napadené rozhodnutí vadou. Dále žalobce uvedl, že „*žalovaný postavil svoji úvahu na tom, že se žalobce účastnil účelového řetězce firem, který byl vytvořen za účelem překrytí intrakomunitárního dodání zboží, na skutečnosti, že jednatelé společnosti ISTROSAN měli toliko formální postavení, že žalobce neprováděl dostatečnou kontrolu kvality zboží, že si dostatečně neověřil osobu, která vystupovala za společnost ISTROSAN, že nebyla uzavřena smlouva, že nebyly doloženy objednávky, a že pan J. nedokázal jmenovat oprávněné osoby, se kterými jednal, mimo tlumočníka pana N.. Podle žalobce však z těchto skutečností nelze dovodit, že by tu existoval nějaký řetězec, jehož účelem bylo páchat podvod na dani z přidané hodnoty, natož skutečnost, že by se žalobce na takovém řetězci podílel a už vůbec ne, že by si svého jednání byl vědom. Neobstojí ani závěr žalovaného, že v řízení nebylo prokázáno, že by dodavatelem zboží byla společnost ISTROSAN.*“ Nelze zpochybňovat dodání zboží společností ISTROSAN, neboť faktický stav se shoduje se stavem uvedeným na předmětných dokladech a fakturách, nebyl v řízení prokázán opak, jednatelé této společnosti obchody s žalobcem buď výslovně potvrdili, příp. je vyloučili. Skutečnost, že se přímo nepodíleli na obchodech, nemůže být k tíži žalobce. Účelové je i hodnocení účasti pana N., ten se

jednotlivých obchodů zúčastnil minimálně jako tlumočník, pokud žalovaný vytýká žalobci, že jednání pana N. nelze přičítat společnosti ISTROSAN, činí nesprávně, není pro to žádný důvod ani podklad. Závěry žalovaného by byly relevantní pouze v případě, kdy by statutární orgán společnosti ISTROSAN uvedené jednání pana N. zpochybnil. Zavádějící jsou i tvrzení ohledně neexistence smlouvy, z provedeního dokazování vyplývá, že mezi účastníky obchodu byla uzavřena rámcová smlouva, jednotlivé dílčí obchody již probíhaly podle této rámcové smlouvy a nemusely být jednotlivě upravovány písemně, taková praxe je běžná. Lze připustit, že úloha pana N. nespočívala zřejmě jenom v úloze tlumočníka, to je však věcí této společnosti a nikoliv žalobce. Žalobce neměl důvod si ověřovat pověření pana N., správce daně měl v rámci provedení svědecké výpovědi úlohu pana N. dále zjišťovat. Ve světle těchto skutečností se jeví tvrzení žalovaného o spáchaném podvodu na DPH jako „neakceptovatelné“. Skutečnost, že žalobce o podvodu na DPH věděl, nebo mohl vědět, není nikde v odůvodnění rozhodnutí vysvětlena. Závěry žalovaného tak nemají oporu ve skutkovém stavu ani v provedeném dokazování. Nelze souhlasit ani s tím, že by žalobce v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání shody faktického stavu se stavem formálním, deklarovaným daňovým dokladem. V této souvislosti je nesprávný závěr žalovaného, že pan J. dostatečně neprokázal, že si ověřoval přičitatelnost jednání osob, se kterými jednal, společnosti ISTROSAN. Žalobce neměl důvod zpochybňovat roli pana N., podle výpovědi pana J. kontaktní osobou byl vždy pan N., z formálně právního postavení pana N. nelze dovozovat, že žalobce neprokázal uvedenou shodu faktického stavu se stavem formálně právní uvedeným na daňových dokladech. Nepřípustný je závěr žalovaného, že pan N. se účastnil obchodních vztahů pouze jako tlumočník a nemůže tudíž osvědčit uskutečnění předmětné obchodní transakce. Žalovaný na jedné straně tvrdí, že pan N. vystupoval jako tlumočník, na druhé straně zpochybňuje jeho roli pouze jako tlumočnicka, když dodává, že jeho jednání mělo daleko větší význam. Napadené rozhodnutí i platební výměr jsou nezákonné, když trpí vadami řízení, protože skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí a základ platebního výměru je v rozporu s obsahem správního spisu a v rozporu s dokazováním. Skutkový stav vyžaduje zásadní doplnění, došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem. Žalobce dále uvedl, že je i nadále potřebné provedení svědecké výpovědi řidiče nákladního vozidla s poznávací značkou „X“, který dne 27.8.2010 dopravil dodávku CU katod do Pardubic. Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření v žalobě se vyjádřil k jednotlivým žalobním bodům a námitkám v nich uvedeným s tím, že s poukazem na odůvodnění žalovaného rozhodnutí a podklady pro vydání platebního výměru (zejména protokol z ústního jednání ze dne 29.6.2012, provedené důkazy svědeckými výpověďmi P.N. jako tlumočnicka společnosti ISTROSAN, a výpovědi provedené na základě mezinárodního dožádání maďarským správním orgánem, a to osob konkrétně uvedených v žalovaném rozhodnutí) k požadavku žalobce na provedení výpovědi řidiče zmíněného nákladního vozidla odkázal na obsah žalovaného rozhodnutí, když s tímto návrhem žalobce se vypořádal žalovaný na str. 6 žalovaného rozhodnutí.

Podáním ze dne 5.8.2014 žalobce uplatnil námitku prekluze. V tomto podání tvrdil, že předmětný platební výměr byl vydán až po uplynutí prekluzivní lhůty, přičemž zopakoval svou argumentaci z žaloby o nezákonnosti vytýkacího řízení, resp. postupu k odstranění pochybností, kdy žalobce nepřípustným způsobem prodloužil prekluzivní lhůtu k vyměření daně. Lhůta pro vyměření daně činí 3 roky, zahájení daňové kontroly tuto lhůtu přerušuje. Správce daně po dobu dvou let vedl nezákonný postup k odstranění pochybností, daňovou

kontrolu nezačal, byť se „fakticky choval tak, jak by postupoval v daňové kontrole.“ Tím si nepřípustně prodloužil možnost doměřit daň. Dobu, po kterou byl veden postup k odstranění pochybností, je nutné započítat doby u prekluzivní lhůty, a protože fakticky probíhala daňová kontrola po toto období, zahájení daňové kontroly správcem daně již nemá vliv na přerušení jejího běhu.

K tomuto podání žalobce žalovaný ve vyjádření k žalobě zopakoval svou argumentaci z žalovaného rozhodnutí a z vyjádření k žalobě s tím, že postup k odstranění pochybností a i následná daňová kontrola byly provedeny zcela v souladu se zákonem, žalovaný „absolutně popírá, že by částí postupu k odstranění pochybností ve skutečnosti zastíral fakticky vedenou daňovou kontrolu, a proto nelze dát žalobci za pravdu tvrzení, že by předmětný platební výměr byl vydán po uplynutí prekluzivní lhůty, do níž by dle názoru žalobce měla být započítána i část doby vedení postupu k odstranění pochybností.“

Předně je nutné zdůraznit, že podle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), soud přezkoumává napadené výroky žalovaného rozhodnutí **v mezích žalobních bodů**. V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu tedy platí **dispoziční zásada**. Rozsah přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí je ve správním soudnictví vymezen žalobními body, jimiž žalobce konkretizuje svá tvrzení ve vztahu k namítanému porušení zákona. Z tohoto důvodu **obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu** (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54, z poslední doby např. rozsudek téhož soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012 – 42, oba dostupné na www.nssoud.cz). Žalobce je povinen uvést žalobní námítky v žalobě, soud se nemůže spokojit s odkazem na podání účastníka, které učinil ve správním řízení, např. odvolání proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (srov. rozsudek NSS ze dne 28.5.2003, č.j. 5 A 27/2000-49). Uvedení konkrétních žalobních námitek **nelze nahradit zopakováním námitek** uplatněných v odvolání, či snad pouhým odkazem na takové podání (srov. rozsudek NSS ze dne 22.1.2007, č.j. 8 Afs 55/2005-74, dále i srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 17.2.1995, č.j. 6 A 15/94 39, SP č. 136). Jestliže žalobce v žalobě vytkne napadenému správnímu rozhodnutí vady jen v **obecné rovině**, aniž by poukázal na zcela konkrétní skutečnosti, v nichž spatřuje pochybení, je zcela dostatečné, pokud se k takto obecným námitkám vyjádří krajský soud jen v obecné rovině. Soud není povinen ani oprávněn za žalobce domýšlet, jakými konkrétními kroky mělo dojít k porušení žalobcem namítaných právních ustanovení, z jakých konkrétních důvodů pokládá žalobce žalované rozhodnutí za nesrozumitelné a neřádně odůvodněné, jaké zákonné podmínky nebyly splněny pro prodloužení zajištění a jaké konkrétní skutečnosti svědčí o neoprávněném zásahu do žalobcova práva na osobní svobodu. V tomto ohledu soud poukazuje na **rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24.8.2010 č.j. 4 As 3/2008-78**, v němž je mimo jiné uvedeno: „Smyslem uvedení žalobních bodů (§ 71 odst. 1 písm. d) s.ř.s.) je jednoznačné ustanovení rámce požadovaného soudního přezkumu ve lhůtě zákonem stanovené k podání žaloby. Zákonný požadavek je proto naplněn i jen zcela obecným a stručným, nicméně srozumitelným a jednoznačným, vymezením skutkových a právních důvodů tvrzené nezákonnosti nebo procesních vad správního aktu tak, aby bylo zřejmé, v jaké části a z jakých hledisek se má soud věci zabývat.....míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod, byť i vyhovující, obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či

vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobce a advokáta.“

Není totiž úkolem soudů ve správním soudnictví, aby nahrazovaly činnost žalobce při formulaci žalobních námitek a samy je dotvářely. Přezkoumá-li soud žalobou napadené rozhodnutí nad rámec žalobních bodů, překročí rámec přezkumné činnosti vymezený v § 75 odst. 2 s.ř.s., přičemž Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) již v minulosti vyslovil, že „jinou vadou řízení před soudem“ s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé je, pokud krajský soud přezkoumá a poté zruší žalobou napadené správní rozhodnutí z důvodu, který nebyl žalobcem uplatněn jako žalobní bod. Takový postup krajského soudu je nejen popřením dispoziční zásady, kterou je ovládáno správní soudnictví, ale znamená i zásah do principu rovnosti účastníků řízení, neboť jim odnímá právo vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které vzal soud za určující pro své zrušující rozhodnutí (srov. např. rozsudek NSS ze dne 14.2.2008, č.j. 7Afs 216/2006-63). Určitý průlom do dispoziční zásady ovládající správní soudnictví představuje povinnost soudu vyslovit rozsudkem nicotnost přezkoumávaného správního rozhodnutí bez návrhu (§ 76 odst. 2 s.ř.s.) a povinnost soudu zrušit napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, přičemž tato povinnost připadá v úvahu jen v případě, kdy tato vada brání přezkoumání žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (srov. např. rozsudek NSS ze dne 12.12.2003, č.j. 2Ads 33/2003-78, a zejména usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8.3.2011, č.j. 7 Azs 79/2009-84). Další případy týkající se možnosti tohoto průlomu stanovila judikatura jen v určitých, specifických věcech (např. prekluze v daňovém řízení, zánik odpovědnosti za přestupek uplynutím zákonné lhůty, uplatnění zásady ne bis in idem, aplikace zásady „non-refoulement“, aplikace právního předpisu či ustanovení, které na věc nedopadají – avšak to jen při splnění předpokladů stanovených v judikátu NSS ze dne 28.7.2009, č.j. 8 Afs 51/2007-87, v bezpečnostním řízení týkajícím se utajovaných informací - srov. rozsudek NSS ze dne 25.11.2011, č.j. 7 As 31/2011-101). **Rozšířený senát NSS** v usnesení **ze dne 8.3.2011, č.j. 7 Azs 79/2009-84**, dále judikoval, že krajský soud je oprávněn dále zrušit rozhodnutí správního orgánu pro vady řízení uvedené v § 76 odst. 1 s.ř.s., tj. ex officio, v případě, pokud tyto vady brání přezkoumání rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, byť je žalobce výslovně v žalobě nenamítl (tj. jedná se o případy, kdy rozhodnutí není schopno přezkumu z hlediska žalobních námitek, přičemž tato vadnost a nemožnost podrobit rozhodnutí zkoumání musí být zjevná buď ze spisu či z jeho absence nebo z rozhodnutí samotného, pokud bude postrádat srozumitelnost či důvody v takové míře, že vylučuje zkoumání důvodnosti žaloby, anebo ji soud sezná na základě jiných rozhodných skutečností, jež se dostanou do jeho sféry). Konečně, dle názoru krajského soudu, výjimkou z této zásady bude i případ, kdy se bude jednat o porušení hmotněprávního ustanovení Listiny základních práv a svobod ze strany správního orgánu, které nebude předmětem žalobních námitek. Důvodem pro tuto výjimku je skutečnost, že ust. § 75 odst. 2 s.ř.s. představuje normu procesněprávní, a pokud se bude jednat o porušení hmotněprávního ustanovení Listiny základních práv a svobod, tak je třeba připomenout, že smysl procesních norem spočívá ve vytváření mechanismů k ochraně hmotného práva. Procesní normy nelze vnímat jako samoučelné, a tím spíše nemohou představovat překážku pro aplikaci ústavně zaručené hmotněprávní normy. Proto může v takovém případě krajský soud aplikovat hmotněprávní ustanovení Listiny základních práv a svobod i za situace, kdy žalobce tuto námitku v žalobě vůbec neuplatnil (podle rozsudku NSS ze dne 13. 6. 2008, sp.zn. 2 As 9/2008, který sice se vztahoval ke kasační stížnosti, ale lze jej argumentum a simili aplikovat i v řízení o žalobě

proti rozhodnutí správního orgánu, neboť základní úvaha aplikovaná v tomto případě je použitelná i v tomto řízení).

Na tomto místě soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, **nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku** (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce **odlišný názor**, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - **minimálně implicitně** - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivní a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) **vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení** (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13).

Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13, dostupný na www.nssoud.cz/), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi **implicitní** (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, dostupný na www.nssoud.cz atd.) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. **Ústavní soud** v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. nálezy ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 – 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 – 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Ostatně i **Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává** (srov. např. bod 24. nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem **přepjatého formalismu**, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho

úkolem je **vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace** (srov. rozsudek NSS ze dne 3.4.2014, č.j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS **v rozsudku ze dne 24.4.2014, č.j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů:**

*„...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námítky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na **nález Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04**, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“*

Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. **Právo na spravedlivý proces** nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).

Soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí **odkazovat na toto odůvodnění** (srov. např. rozsudek **Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130** publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, všechny dostupné na www.nssoud.cz).

Krajský soud se tedy ve smyslu zmíněné judikatury nejprve zabýval otázkou, zda existuje některá z výše zmíněných výjimek ve vztahu k aplikaci dispoziční zásady, tj. zda je dán důvod pro to, aby soud aplikoval některou z výše uvedených výjimek. V této souvislosti dospěl krajský soud k závěru, že žalované rozhodnutí netrpí vadou uvedenou v ust. § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s., žalované rozhodnutí není nicotné (§ 76 odst. 2 s.ř.s.) a rovněž se nejedná o zmíněné další případy průlomu do dispoziční zásady. Proto se krajský soud dále zaměřil na přezkoumání žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.).

Jak vyplývá ze správního spisu, správce daně ještě za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, provedl místní šetření u žalobce za účelem ověření jím uvedených údajů v přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2010. Žalobce totiž zahrnul do nároku na odpočet daně také **fakturu č. 101101214** vystavenou společností **ISTROSAN s.r.o.**, Mlýnská 326/13, Brno (tato faktura byla vystavena touto

společností pod č. B14/2010, ev. č. u žalobce je č. 101101214) s datem vystavení 27.8.2010, datum uskutečnitelného zdanitelného plnění 27.8.2010, kdy předmětem plnění dle této faktury byla **dodávka CU katod** v množství 25,008 tun, základ daně činil 3.530.141,78 Kč a DPH 706.028,36 Kč (dále jen faktura ze dne 27.8.2010). V protokolu o ústním jednání, který se týkal tohoto místního šetření, ze dne 13.9.2010, je dále uvedeno, že správce daně získal v rámci jiných daňových řízení do Finančního úřadu Brno 1 informace týkající se společnosti ISTROSAN, z kterých vyplývá, že sídlo této společnosti se nachází na adrese, kde je jednacím místnost společná pro desítky firem, které zde mají sídlo. Dále je v protokolu uvedeno, že podle údajů tohoto správce daně tato společnost **neposkytuje místně příslušnému správci daně žádnou součinnost a údaje v přiznáních k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden – červen 2010 na výzvu správce daně neprokázala**. Proto v souvislosti s těmito informacemi vznikla správci daně oprávněně důvodná **pochybnost** o tom, zda plnění deklarované na uvedené faktuře ze dne 27.8.2010 **přijal právě od tohoto plátce, tj. společnosti ISTROSAN, s.r.o.** (dále jen „ISTROSAN“). Na základě uvedených skutečností vydal správce daně výzvu k odstranění pochybností dle § 43 odst. 2 zák. č. 337/1992 Sb., o správě dani a poplatku, a to dne 21.10.2010, čímž bylo zahájeno **vytýkací řízení**, které bylo ukončeno již podle daňového řádu (tj. v souladu s ust. § 264 odst. 1 daňového řádu). Ještě je třeba dodat, že k uvedené faktuře byl předložen přejímací protokol č. 201006031 vystavený žalobcem a dokument „*fotodokumentace ohybu materiálů: příjemka 1/18299*“, který byl vystaven žalobcem dne 27.8.2010, přičemž součástí tohoto dokumentu je i **fotografie přední části kamionu zn. MAN, SPZ „X“**, který měl předmětné zboží dle žalobce dopravit do areálu žalobce v Pardubicích. Dále měl správce daně k dispozici fakturu vystavenou žalobcem pod č. 100100698 ze dne 27.8.2010, pro odběratele K.T., POSTUGAN 120, LUND, Švédsko, přičemž v tomto podkladu bylo vedeno i údajně přidělené daňové identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty v rámci obchodování mezi členskými státy této osobě údajně registrované k dani v jiném členském státě (VAT ID dle § 4 odst. 1 písm. g) zákona o dani z přidané hodnoty) a kdy předmětem plnění do této faktury byla dodávka CU katod ve stejném množství, tj. 25,008 t, základ daně 3.561.107,64 Kč bez DPH. K této faktuře byl doložen nákladní list, jako odesílatel byl uveden žalobce, jako příjemce uvedený odběratel, místo vykládky bylo Rajka – Slovensko, místo a datum nakládky Pardubice, jako přepravce byla uvedena společnost K+S TRANSPORT 2001 KFT. Správce vydal výše zmíněnou výzvu k odstranění pochybností dne 21.10.2010, když předtím zjistil, že zmíněný odběratel K.T. **není osobou registrovanou v jiném členském státě**, přičemž registrace uvedeného VAT ID byla zrušena ke dni 22.6.2010. V této výzvě jsou podrobně popsány pochybnosti správce daně týkající se žalobcem uplatněného nároku na odpočet daně na vstupu na základě výše zmíněné faktury ze dne 27.8.2010. První pochybnost vznikla na základě zjištění skutečnosti v rámci místního šetření, kdy příslušný správce daně společnosti ISTROSAN, Finanční úřad Brno 1, sdělil správci daně v projednávané věci, že tato společnost neposkytuje žádnou součinnost a údaje v přiznáních k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden – červen 2010 na výzvu neprokázala a dále, že tato společnost nepodala daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zmíněné období, tj. za srpen 2010, a to ani na výzvu správce daně, tedy nebylo možné ověřit, zda tato společnost uskutečnila zdanitelné plnění dle § 21 zákona o dani z přidané hodnoty pro žalobce a správci daně tak vznikly **důvodné pochybnosti o tom, zda žalobce přijal zdanitelná plnění právě od společnosti ISTROSAN** a použil je pro svoji ekonomickou činnost. Dále správci daně vznikly **pochybnosti o tom, zda žalobce uplatnil v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu**, neboť, jak výše soud uvedl, zjistil, že předmětná registrace na zmíněné faktuře, tj. registrace k dani v jiném členském státě s přidělením

daňového identifikačního čísla pro účely daně z přidané hodnoty v rámci obchodování mezi členskými státy, byla zrušena před datem údajného uskutečnění zdanitelného plnění, tedy tato registrace byla zrušena dne 22.6.2010, zdanitelné plnění mělo být realizováno dne 27.8.2010 (viz výše uvedená faktura). Krajský soud k tomu uvádí, že z výše uvedených skutečností vyplynul závěr o důvodných pochybnostech správce daně týkajících se toho, zda žalobce plnění deklarované na výše uvedené faktuře přijal jako plnění zdanitelné, a zda daňový subjekt uplatnil v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu (když uvedená registrace již v den uskutečnění zdanitelného plnění neexistovala). **Správce daně, jak vyplývá z uvedené výzvy k odstranění pochybností, správně vycházel z ust. § 72 zákona o dani z přidané hodnoty, podle kterého má plátce nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije při uskutečnění své ekonomické činnosti a dle § 73 zákona o dani z přidané hodnoty prokazuje plátce nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem uskutečňujícím zdanitelné plnění. Dále správně vycházel správce daně z ust. § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, podle něhož dodání zboží do jiného členského státu plátcem osoby registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně. V této výzvě vyzval správce daně žalobce k doložení a prokázání přijetí uvedeného zdanitelného plnění, když správně konstatoval, že správce daně „neposuzuje pouze formální správnost vystavených dokladů, ale skutečnosti, zda ve strany výše uvedeného dodavatele – plátce došlo k faktickému uskutečnění zdanitelných plnění, deklarovaných daňovým subjektem v daňovém přiznání, u nichž daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet daně dle ust. § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty.“** Správce daně tak vyzval žalobce k předložení listin souvisejících s tímto obchodem, dále k uvedení osob, s nimiž daňový subjekt jednal při dodávce zboží a může správce daně provést důkaz jejich svědeckou výpovědí atd. Dále vyzval správce daně žalobce, aby prokázal, že osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu (pro odběratele K.T. do Švédska) bylo uplatněno v souladu se zákonem o DPH, např. listinou dokládající platnost registrace VAT ID. Na tomto postupu neshledává krajský soud **nic nezákonného**, ostatně žalobce nevznesl právně relevantní námitku proti tomuto postupu ani v žalobě. V souvislosti s novým daňovým řádem pokračoval správce daně při odstraňování pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti či úplnosti daňového přiznání prostřednictvím institutu, upraveném v daňovém řádu, který je svou povahou a účelem nejbližším vytýkácímu řízení, tj. podle ust. § 89 a násl. daňového řádu, ve kterém je upraven postup k odstranění pochybností (správce daně správně vycházel u ust. § 264 odst. 1 daňového řádu, podle kterého řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jím svou povahou a účelem nejbližší). Ani další postup správce daně k odstranění pochybností podle ust. § 89 a násl. daňového řádu neshledal krajský soud za nezákonný. **Postup k odstranění pochybností nelze ztotožnit s daňovou kontrolou, přičemž správce daně nemůže tyto dva procesní instituty využít podle své vlastní vůle.** Podle usnesení **rozšířeného senátu NSS** ze dne 27.7.2010, č.j. 5Afs 92/2008-147, „... vytýkácí řízení je nástrojem k vyjasnění, upřesnění či případné korekci údajů uvedených v daňovém přiznání a hlášení předtím, než bude přistoupeno k vyměření daně či k jejímu doměření na základě dodatečného daňového přiznání“. Dále je v tomto rozsudku uvedeno, že „jelikož vytýkácí řízení opravňuje správce daně toliko k tomu, aby daňový subjekt vyzval

k doložení určitých skutečností, zatímco daňová kontrola umožňuje značně i intenzivní zjišťovací zásahy do právní sféry daňového subjektu, bude z pravidla nejprve na místě zahájit vytýkácí řízení, zatímco rovnou přistoupit k daňové kontrole bude zpravidla na místě jen tam, kde bude mít správce daně dobré důvody k domněnce, že vytýkácí řízení by k dosažení účelu daňového řízení nepostačovalo (např. proto, že součinnost daňového subjektu není pravděpodobné očekávat, či proto, že bez neprodleného zahájení daňové kontroly by daňový subjekt mohl uzpůsobit určité skutečnosti či doklady tak, že by mu to mohlo napomoci k vyhnutí se daňové povinnosti či k jejímu neoprávněnému snížení)“ (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 27.7.2010, č.j. 5Afs 92/2008-147). Není tedy možné ani uvažovat o současném uplatnění výše uvedených institutů, přičemž uvedené závěry obsažené i ve zmíněném judikátu rozšířeného senátu NSS lze podle názoru krajského soudu aplikovat i na postup správce daně podle § 79 a násl. daňového řádu. Rozdíly předmětu obou institutů vyplývají i z právní úpravy, když předmětem daňové kontroly dle § 80 odst. 1 daňového řádu jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení, avšak předmětem postupu dle ust. § 89 daňového řádu je postup k odstranění konkrétních pochybností správce daně o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení, nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených (§ 85 odst. 1 a § 89 daňového řádu). V daném případě nemá ani krajský soud pochyb o tom, že jak vyplývá z výše uvedených podkladů, správci daně **vznikly uvedené konkrétní pochybnosti, správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, že tedy byl oprávněn správce daně zahájit podle předchozí právní úpravy vytýkácí řízení, resp. po nabytí účinnosti daňového řádu byl oprávněn postupovat podle ust. § 89 daňového řádu a nebyl povinen zahájit daňovou kontrolu.** Platná právní úprava navíc nestanoví lhůtu pro trvání postupu k odstranění pochybností, když je nutné vycházet pouze z ust. § 89 a zejména z ust. § 90 daňového řádu. Pokud jsou splněny zákonné předpoklady tohoto postupu, **není možné vyvozovat jen z délky trvání postupu k odstranění pochybností to, že tento postup byl nezákonný, či že dokonce, jak tvrdil žalobce v námitce prekluze, že se jednalo v podstatě o daňovou kontrolu.**

Podle ust. § 89 ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který možní daňovému subjektu, aby se k ní vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností. Podle ust. § 90 odst. 1 daňového řádu o průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše správce daně podle povahy odpovědi protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo z části odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností.

Právní úprava tak předpokládá, že **v rámci postupu k odstranění pochybností může být prováděno dokazování za účelem odstranění pochybností, přičemž pouze v případě, kdy daňový subjekt podá návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků (§ 90 odst. 2 daňového řádu) a správce daně shledá důvody v tomto pokračování k dokazování, tak jen v tom případě zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu (§ 90 odst. 3 daňového řádu).** Pokud však neshledá správce daně důvody pokračování k dokazování, vydá do 15 ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.

Je nutné zároveň konstatovat, že po zahájení vytykácího řízení a v případě postupu při odstraňování pochybností podle daňového řádu, nezůstal správce daně nečinný, ale že byl dodržen účel předmětu uvedeného institutu, a to na základě dalších úkonů za účelem odstranění pochybností v souladu s platnou právní úpravou, o tom svědčí i to, že **sám žalobce** (O.J. jako jednatel žalobce) jednal se správcem daně, navrhoval svědecké výpovědi, přičemž správce daně dne 27.1.2011 provedl svědeckou výpověď P.N. (tlumočníka společnosti ISTROSAN) a na základě mezinárodního dožádání byly provedeny maďarským správním orgánem výslechy osob P.B., E.S. a T.K. Není pochyb o tom, že uvedený postup správce daně byl prováděn za účelem odstranění pochybností uvedených ve výše uvedené výzvě, a že tento postup nebyl žádným excesem či nezákonností. Po provedeném dokazování seznámil správce daně žalobce o důvodech přetrvávajících pochybností **v protokolu ze dne 29.6.2012**. Tento protokol **obsahuje důkazní prostředky**, na jejichž základě nepovažoval správce daně pochybnosti za odstraněné, že tedy daňový subjekt neodstranil pochybnosti, které mu byly sděleny výše uvedenou výzvou ze dne 21.10.2010 ještě za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb. Žalobce **neměl ke skutečnostem uvedeným v tomto protokolu žádné návrhy, vyjádření ani výhrady a nenavrl v uvedené 15 denní lhůtě (§ 90 odst. 2 daňového řádu) další důkazy, či neuvedl jiné důvody pro pokračování řízení**. Protože ani správce daně nedospěl k závěru, že by bylo nutno pokračovat v dokazování, když postup odstranění pochybností byl dostačujícím dle správce daně z hlediska potřebných zjištění a zajištění důkazních prostředků k závěru o nevyvrácení pochybností uvedených ve výzvě, **nebyl povinen správce daně zahájit daňovou kontrolu** (§ 90 odst. 2 a 3 daňového řádu). Ze správního spisu, zejména z protokolu ze dne 29.6.2012 vyplývá, že žalobce nebyl krácen na svých procesních právech, tj. že mu zejména nebyla upřena možnost podávat ve věci vyjádření a navrhopat provedení důkazů. Proto krajský soud neshledal námitku týkající se porušení zásady legality v případě vytykácího řízení a postupu k odstranění pochybností za důvodnou a neshledal ani, že by v rámci tohoto postupu byla porušena Listina základních práv a svobod, či daňový řád. Rovněž se krajský soud **neztotožnil s námitkou prekluze**, když uvedené vytykácí řízení, resp. postup k odstranění pochybností **nelze považovat za daňovou kontrolu**.

Další námitka žalobce (část III. žaloby) se týkala **dokazování a skutkového stavu věci**. Žalobce v podstatě zpochybňoval vyhodnocení výpovědi svědků, a to zejména pana N., který vypovídal za účelem odstranění pochybností správce daně o uskutečnění zdanitelného plnění od společnosti ISTROSAN žalobci dle výše zmíněné faktury. Žalobce tak tvrdil, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí a základ platebního výměru, je v rozporu s obsahem správního spisu a v rozporu s dokazováním, a že skutkový stav vyžaduje zásadní doplnění, když došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem. S takovým závěrem se krajský soud **neztotožnil**, a to z následujících důvodů:

Při porovnání obsahu svědecké výpovědi pana N., obsažené v protokolu ze dne 27.1.2011, s hodnocením této výpovědi obsaženém v žalovaném rozhodnutí soud nezjistil, že by hodnocení této výpovědi žalovaným či skutečnosti uvedené v žalovaném rozhodnutí neodpovídaly tomuto důkaznímu prostředku, resp. obsahu této výpovědi. Ten uvedl, že byl „*překladačem*“ společnosti ISTROSAN, že vykonával svou činnost na základě smlouvy v ústní formě, byl vyplácen za hodinu poskytnutí služeb, nejprve manželem jednatelky A.K., pak panem C.K., poté služby poskytoval jinému jednateři společnosti v předmětném období, na kterého jednatelka společnost přepsala, dalšímu jednateři „*panu E.*“ (další jednatel E.C.) již netlumočil. Tento svědek se vyjádřil obecně ke standardnímu průběhu obchodních

případů, kdy však ve vztahu k dodávce výše uvedeného zboží, tj. CU katod dle zmíněné faktury, neuvedl **žádný konkrétní údaj**, tj. o jakou dodávku či fakturu se jednalo. Pouze k dotazu jednatele žalobce, zda potvrzuje, že veškerý materiál fakturovaný společností ISTROSAN byl fyzicky dodán žalobci, odpověděl, že „*ano stoprocent ano*“, avšak **neuvedl konkrétně**, o jakou dodávku či fakturu se jednalo, a **jak se k tomuto pouze vlastním přesvědčení „dopracoval“**. Zároveň tento svědek uvedl, že byl u vystavování faktur, ale zároveň tvrdil, že to byl pan P.B., který zasílal faktury nejprve emailem a pak poštou, avšak **neuvedl, o jaké konkrétní dodávce či faktuře se jednalo**. K dotazu správce daně na dodávky v období srpna a září 2010 odpověděl tento svědek, že „*počátkem září jsem byl požádán o tlumočení (p. B.) při dodávce CU katod – jsou to silné desky zapáskované asi po 10 kusech. Posílá se k tomu nějaký certifikát o kvalitě zboží. Certifikát jsem viděl, jednatel mě požádal, abych ho poslal prostřednictvím svého emailu.*“ Sporná dodávka se však uskutečnila v srpnu 2010 a tento svědek se zmínil až o začátku září. Závěr žalovaného, že „*po celou dobu tento svědek hovoří obecně, nikdy se nevyjadřuje ke konkrétní dodávce, jeho svědecká výpověď je nesourodá, sdělení často nesouvisejí přímo s otázkou správce daně.*“, je tak naprosto přiléhavý a správný. Navíc je nutné zohlednit, že poskytování služeb tlumočení poskytoval dle svých slov na ústní dohodu, byl vyplácen jednatelem, **neexistuje tedy důkaz o tom, že tlumočil pro společnost a nikoliv pro jejího jednatele jako fyzickou osobu**. Navíc v období působení jednatele B. byl pouze jednou u toho, aby „*zkontroloval váhu nákladu*“, když při předání zboží u žalobce byl pouze „*pan B.*“ jako jednatel společnosti ISTROSAN. Tento svědek, jak vyplývá ze svědecké výpovědi, se účastnil obchodních vztahů pouze jako tlumočník, když neuvedl ve vztahu k uvedené dodávce konkrétní údaje, prokazující její uskutečnění. Není pravdou, jak tvrdí žalobce v žalobě, že by žalovaný dospěl k závěru, že pan N. nemohl osvědčit uskutečnění předmětné obchodní transakce z důvodu, že se obchodních vztahů účastnil pouze jako tlumočník. Žalobce přehlédl, že hodnocení této svědecké výpovědi vychází ze zcela jiných závěrů žalovaného, že tedy **tento svědek hovořil obecně, nikdy se nevyjadřoval ke konkrétní dodávce, jeho svědecká výpověď je nesourodá, sdělení často nesouvisejí přímo s otázkou správce daně, navíc poskytování služeb tlumočení poskytoval jen na základě ústní dohody, byl vyplácen jednatelem, neexistuje žádný důkaz o tom, že tlumočil pro společnost a nikoliv pro jejího jednatele jako fyzickou osobu atd.** (srov. str. 17 a 18 žalovaného rozhodnutí). Proti uvedenému závěru žalovaného obsahujícímu hodnocení této svědecké výpovědi žalobce **nic konkrétního v žalobě nenamítl**, přičemž soud při porovnání obsahu této svědecké výpovědi založené ve správním spisu a uvedeného závěru žalovaného nedospěl k závěru, že by toto hodnocení výpovědi neodpovídalo obsahu provedeného důkazu. Žalovaný však **nevycházel pouze z této výpovědi, ale i z dalších provedených důkazů, a to z výsledků dalších osob, které mohly vyvrátit pochybnosti správce daně o zdanitelném plnění**. Jednalo se o jednatele této společnosti S.K., A.K., P.B. a E.S. (výpovědi byly provedeny na základě mezinárodního dožádání). Rovněž při porovnání obsahu výpovědí těchto osob s podklady založenými ve spisu krajský soud nezjistil, že by hodnocení těchto svědeckých výpovědí bylo s těmito podklady v rozporu. **Navíc žalobce nijak nevyvrátil závěry tohoto hodnocení provedeného žalovaným, které byly následující:**

„Pochybnosti správce daně ohledné shody faktického stavu se stavem formálním – deklarovaným předmětným daňovým dokladem, plynoucí z formálního postavení jednatele společnosti ISTROSAN, nebyly odstraněny ani důkazními prostředky provedenými na základě uloženého doplnění důkazního řízení a podkladů pro rozhodnutí ve věci zde řešeného

odvolání, se kterými byl odvolatel seznámen (viz. výše výzva č.j. 24707/13/5000-14305-706986).

*Jak již bylo výše uvedeno, výpovědi svědků A.K. a C.K., P.B. a E.S., nepřinesly žádný důkaz, který by dokládal, že předmětnou dodávku CU katod odvolateli v srpnu 2010 lze přičítat hospodářské činnosti společnosti ISTROSAN. Přestože jednatele této společnosti C.K., P.B. a E.S. (viz. již získané důkazní prostředky v daňovém řízení - odpovědi na SCACy ev. pod. č.j. 249155/11 a 259019/11 v daném pořadí), obchodní kontakt s daňovým subjektem nepopřeli, z jejich výpovědí vyplývá, že předmětné transakce neorganizovali, **ani jeden z nich nepotvrdil konkrétní dodávku předmětného zboží (CU katod) za konkrétní zdaňovací období (srpen 2010),***

- a) A.K.: neměla informace o obchodní činnosti, neznala dodavatele ani odběratele, k jednání zplnomocnila svého manžela.*
- b) C.K.: nebyl schopen sdělit dodavatele či osoby jejich jmény jednající, ani místo nakládky CU katod, přesto že téměř přesně určil v jakém objemu (v EUR) bylo zboží společnosti JARÝ s.r.o. dodáváno; poté co obdržel peníze od odběratelů, předal je dodavatelům a nechával pouze komisi poplatek za zprostředkování, uvádí, že se společností JARÝ s.r.o. byla podepsána smlouva, což je v rozporu s tvrzením pana J., vyjadřuje se k obchodům s CU katodami, avšak v době první dodávky CU katod vykázané daňovým subjektem v dubnu 2010 byl již ve společnosti jednatelem pan P.B. (vznik funkce 16.3.2010).*
- c) P.B.: nedokázal sdělit jména dodavatelů ani odběratelů či účetního, sám žádné nové smlouvy neuzavíral, převzal firmu s běžícími smlouvami, existujícími dodavateli a odběrateli, označil společnost ISTROSAN za prostředníka mezi dodavateli a odběrateli, za zboží platil dodavatelům až poté, co mu odběratelé převedli peníze, obchodní podíl ve společnosti z důvodů nemoci přepsal dne 22.6.2010 na pana E.S., vyjádřil se, že za doby jeho působení ve společnosti tato obchodovala se šrotem.*
- d) E.S.: uvedl, že v období, kdy byl jednatelem, nevykonávala společnost ISTROSAN žádnou činnost.“*

Rovněž z výpovědí jednatelů společnosti ISTROSAN, pana S. a P.B. vyplývá, že jejich funkce ve společnosti byla pouze formální, když tyto osoby se vedením této společnosti fakticky nezabývaly. B. dokonce výslovně uvedl, že za jeho působení ve společnosti jako jednatele od 30.9.2010 do 1.7.2011 tato společnost nevykonávala žádnou činnost (jak vyplývá z podkladu o výsledku této osoby provedeného formou mezinárodního dožádání, založeného na č.l. 22 správního spisu). Tuto skutečnost žalobce nijak nezpochybnil, tedy jestliže ani podle tohoto jednatele společnosti ISTROSAN v období údajného uskutečnění zdanitelného plnění touto společností žalobci tato společnost žádnou činnost **nevykonávala**, tak je nutné se zcela ztotožnit se závěrem žalovaného o neodstranění těchto pochybností týkajících se uskutečnění zdanitelného plnění, když ani tuto výpověď zmíněného jednatele ani v průběhu správního řízení, tak ani v žalobě **nezpochybnil a nepopřel, či neuvedl žádný jiný důkazní návrh za účelem vyvrácení těchto důkazů. Žalobcova kritika postupu žalovaného tak míří spíše do vlastních řad.**

Žalovaný zároveň v žalovaném rozhodnutí se zabýval tvrzením žalobce o existenci úhrady prostřednictvím bankovního účtu, když **správně konstatoval, že „zda odvolatel**

předmětné zboží fakticky přijal právě od společnosti ISTROSAN, nelze úhrady zboží považovat za určující důkaz.“ Zároveň se podrobně žalovaný vyslovil i k věrohodnosti dokladu předložených žalobcem, když konstatoval:

1. Žalobce předložil zmíněnou fakturu na základě objednávky formou emailu, když tato měla sloužit pro interní potřebu žalobce a nebyla jím předložena.
2. Nebyla uzavřena smlouva, výpovědi jednatelů „*se rozcházejí*“ (faktury měly chodit emailem, faxem a originál poštou, což nebylo doloženo).
3. Pokud žalobce předložil k uvedené faktuře přijímací protokol a fotodokumentaci pohybu zboží, tak oba doklady jsou vystaveny žalobcem jako příjemcem zboží a na uvedeném podkladu není vyznačeno, kdo zboží předával.
4. Nebylo dostatečně prokázáno, jakým způsobem se kontrolovala kvalita zboží, když se totiž mělo jednat o zboží z továrny BRIXLEGG z Rakouska, ke kterému byly doloženy certifikáty, avšak tyto byly předloženy s tím, že byly vystaveny tak, že zněly na jiného zákazníka – společnosti VAMAX-X s.r.o., Prakovce.

Žalovaný tak měl **důvodné pochybnosti o dodávce předmětného zboží, když uvedené závěry ani v žalobě žalobce nenapadl.** Žalobce tedy neuvedl a nenamítl ani v žalobě, že na uvedeném přijímacím protokolu je uveden podpis předávajícího či podpis odpovědné osoby, nezpochybnil závěr žalovaného o tom, že „*obvyklým postupem v rámci obchodních vztahů je, aby dodavateli bylo odběratelem potvrzeno přijetí zboží, což odběratel činí ve většině případů svým podpisem na dodacím listu od dodavatele. Odběratel pak nepotřebuje sám sobě potvrdit přijetí zboží, protože toto zboží fakticky má.*“ Rovněž žalobce nezpochybnil závěr žalovaného o tom, že přiložená fotodokumentace neprokazuje, že z ní není zřejmé, o jaké zboží se jednalo, když je na ni vidět pouze čelní strana tahače s SPZ vozidla, opět zde chybí potvrzení dodavatelem zboží, které by ji spojovalo s předmětnou dodávkou či deklarovaným dodavatelem. K tomu soud poznamenává, že snad i žalobci musí být jasné, že foto přední nákladního auta může být pouze spíš aktuální pro nějaký motoristický časopis, ale nic nemůže vypovídat o to, co bylo uloženo v jeho nákladním prostoru. Jestliže při focení tohoto automobilu měl v úmyslu prokazovat existenci nákladu, které údajně toto vozidlo vezlo, tak by bylo přece logické, že by vyfotil i nákladový prostor tohoto vozidla. Takto spíše působí toto foto jako účelově pořízené. Žalovaný tak správně konstatoval, že tento přijímací protokol a fotodokumentace „*vypovídací schopnost o faktickém převzetí zboží od deklarovaného dodavatele nemá.*“ Rovněž žalobce ani v žalobě nezpochybnil rozporné výpovědi jednatelů žalobce, kdy O.J. v rámci místního šetření uvedl, že byla s dodavatelem uzavřena „*rámcová smlouva*“, a že s daným obchodem se ve společnosti zabýval pan J.J., taktéž jako jednatel společnosti. Pan J. **naopak** uvedl (v protokolu ze dne 5.11.2010, ve vztahu k předmětu dodávky uvedeného zboží), že „*tento druh zboží jsme nakupovali pouze od ISTROSANU, byly tam nastaveny standardní cenové a obchodní podmínky. Písemná kupní smlouva nebyla sepsána, jednalo se pouze o ústní smlouvu.*“ Tento závěr o rozporu ve výpovědích jednatelů v podstatě **žalobce nenapadl** ani v žalobě, zrovna tak jako nezpochybnil to, že i když tento jednatel žalobce (J.J.) ve zmíněném protokolu ze dne 5.11.2010 přislíbil, že certifikát k tomuto zboží (měděné katody od výrobce z Rakouska) pošle, když přímo uvedl, že „*zašlu Vám to mailem*“, tak **neposlal nic.**

Krajský soud považuje proto už za příliš odvážné tvrzení žalobce, že správce daně „*upřel žalobci jeho subjektivních práv.*“ **Naopak** správce daně při odstraňování pochybnosti umožnil žalobci předložit veškeré listiny a navrhnout důkazy, které by odstranily výše vzniklé pochybnosti, avšak žalobce svých práv nevyužil. Jeho tvrzení o existenci zmíněných

certifikátů k těmto výrobkům dokresluje skutečnost, že pochybnosti správce daně byly důvodné. Rovněž žalobce nijak neodstranil, resp. neposkytl podklady k odstranění pochybnosti uvedené ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 21.10.2010, když **nevyvrátil** žalobce zjištění správce daně o tom, že registrace odběratele žalobce, K.T. ze Švédska, byla zrušena před datem uskutečnitelného zdanitelného plnění. **Závěry žalovaného tedy mají oporu ve skutkovém stavu a v provedeném dokazování** a není pravdou, že by v žalovaném rozhodnutí nebylo „*nikde uvedeno, jak dospěl žalovaný k závěru, že výše uvedené skutečnosti taktéž prokazují subjektivní stránku jednání žalobce, a to, že o podvodu na dani z přidané hodnoty vědět měl a mohl.*“ K problematice **podvodu na DPH** se žalovaný vyjádřil podrobně na str. 13 s tím, jaké konkrétní skutečnosti vedly žalovaného k závěru o doložení existence objektivních skutečností, že žalobce jako daňový subjekt o podvodu na DPH věděl či mohl vědět, věděl či mohl vědět, že je součástí daňového podvodu, když tyto skutečnosti vyplývají z konkrétních závěrů správce daně o vzniklých pochybnostech a skutečnostech svědčících o tom, že se žalobce účastnil účelového řetězce firem, který byl vytvořen za účelem překrytí intrakomunitárního dodání zboží, o kterém žalobce vzhledem k těmto okolnostem mohl a měl vědět. Bylo v zájmu žalobce, jako daňového subjektu, aby „*nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na nichž chce daňové uplatnit, je na jeho straně*“, kdy „*každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti v daném případě především vzhledem k povaze poskytovaných služeb a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně*“ (srov. rozsudek NSS ze dne 3.2.2010, č.j. 1Afs 103/2009-232). Daňové řízení je totiž postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (**břemeno důkazní**). I subjekt je odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat zákonný nárok na odpočet DPH (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 24.4.2006, Sbírka zákonů č. 130/1996 Sb.). Prokazování nároků na odpočet DPH je nejen záležitostí formální (předložení příslušných daňových dokladů), ale také záležitosti skutkovou k uskutečnění zdanitelného plnění musí fakticky dojít. **Nárok na odpočet DPH tedy nemůže být uznán, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo právě tak, jak je uvedeno v dokladech předložených daňovým subjektem** (srov. rozsudek NSS ze dne 24.4.2014, č.j. 7Afs 85/2013-33, dále např. rozsudek NSS ze dne 6.3.2007, č.j. 2Afs 148/2006-54). Krajský soud se tedy shoduje se závěrem žalovaného uvedeného v odůvodnění jeho rozhodnutí, že „*pro účely prokazování podvodů je důležitá otázka racionálního vysvětlení transakce, přitom je povinností správce daně nashromáždit maximum důkazních prostředků k doložení existence objektivní skutečnosti, že daňový subjekt vědět mohl a měl, že je součástí podvodu.*“ Z další části odůvodnění žalovaného rozhodnutí, na které soud v podrobnostech odkazuje, pak jsou uvedeny konkrétní závěry o tom, že v dané věci byly podkladem rozhodnutí dostatečné důkazní prostředky k doložení existence těchto objektivních skutečností. V případě požadavků žalobce na provedení důkazu svědeckou výpovědí řidiče nákladního vozidla s poznávací značkou „X“, který údajně dne 27.8.2010 dopravil dodávku výše uvedeného zboží do Pardubic, krajský soud uvádí, že tento návrh uplatnil žalobce již v daňovém řízení. Neprovedení tohoto důkazu nelze žalovanému vyčítat, neboť správce daně formou mezinárodního dožádání ze dne 29.3.2013 požádal o provedení výpovědi svědka – řidiče maďarské přepravní společnosti P & U KFT, který dne 27.8.2010 dopravil údajně vozidlem se zmíněnou registrační značkou do Pardubic dodávku CU katod. Žádosti správce daně výslovně, aby maďarské správní orgány podaly správci daně včas informace o konání svědecké výpovědi tak, aby mohly být předány žalobci, který má

právo se tohoto jednání zúčastnit. Správce daně žádnou reakci maďarských správních orgánů neobdržel a nebylo ani reagováno na urgenci vyřízení uvedeného dožádání. Podstatné je však **hodnocení přínosu této svědecké výpovědi**, kdy žalovaný hodnocení významu v této svědecké výpovědi řidiče zmíněného vozidla uvedl následující závěr: „*Jako řidič vozidla, převážející určitý náklad z bodu A do bodu B na základě přepravních dokladů, by v dané věci mohl osvědčit fyzickou přepravu zboží na základě přepravních dokladů. Dodání zboží do areálu společnosti JARÝ s.r.o., nebylo předmětem pochybností správce daně. Tudíž skutečnost, k jejímu ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, byla již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností potvrzena. Závěry správce daně jsou učiněny na základě toho, že odvolatel neodstranil pochybnosti správce daně, které důvodně vznikly na základě jiných zjištěných skutečností, se kterými byl odvolatel seznámen a jsou zaznamenány v úředním záznamu, č.j. 285619/12/248591607330, který je nedílnou součástí protokolu, č.j. 285653/12/248591603406, ze dne 29.6.2012.*“ S uvedeným závěrem žalovaného se krajský soud plně ztotožňuje s tím, že rovněž nepovažuje vzhledem k dostatečnému prokázání skutkového stavu věci na základě výše uvedeného dokazování a výše zmíněných podkladů rozhodnutí provedení tohoto důkazu za potřebný.

Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).

Neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení, naopak úspěšnému žalovanému soud toto právo přiznal, přičemž se jedná o paušální náhradu hotových výdajů spojených s vyjádřením k žalobě (srov. nález Ústavního soudu ze dne 14.10.2014, sp.zn. Pl. ÚS 39/13).

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

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

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

V Pardubicích dne 28. ledna 2015

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Vladimíra Píchová