



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a Mgr. Jiřího Gottwalda v právní věci žalobce **WORLD SERVIS a.s.**, se sídlem v Karviné-Fryštátě, Masarykovo nám. 2457/10, zastoupeného JUDr. Alexanderem Nettem, advokátem se sídlem v Brně, Hlavní 40, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, o přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 18.7.2011 č.j. 1899/11-1301-804127, č.j. 1897/11-1301-804127, č.j. 1898/11-1301-804127, č.j. 1895/11-1301-804127 a č.j. 1900/11-1301-804127, ve věcech daní z přidané hodnoty,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Podanými žalobami se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (jehož působnost přešla s účinností od 1.1.2013 podle § 19 odst. 1 a § 20 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v platném znění na Odvolací finanční ředitelství – dále jen žalovaný) ze dne 18.7.2011 č.j. 1899/11-1301-804127, č.j. 1897/11-1301-804127, č.j. 1898/11-1301-804127, č.j. 1895/11-1301-804127 a č.j. 1900/11-1301-804127, jimiž byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu v Karviné ze dne 14.12.2010 č.j. 80649/10/367910804138, č.j. 80625/10/367910804138, č.j. 80644/10/367910804138, č.j. 80637/10/367910804138 a č.j. 80656/10/367910804138, kterými byly žalobci vyměřeny daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec, duben, červen, květen a srpen 2008.

V podaných žalobách žalobce namítl tyto žalobní body:

- 1) Správce daně stanovil daňovou povinnost pouze s přihlédnutím k údajům, které zjistil z toku finančních prostředků na účtech žalobce v kombinaci s údaji zjištěnými z daňových dokladů vydaných pro daňový subjekt. Tyto údaje však nejsou úplné, správce daně nevyzval k předložení daňových dokladů daňové subjekty DIESEL POOL LTD, EUROPE OIL LIMITED, FUEL POOL LTD a UNICORN STATIONS LTD, všechny se sídlem ve Velké Británii, k předložení daňových dokladů vydaných pro žalobce, ačkoliv to žalobce v průběhu daňového řízení navrhoval. Dále správce daně neopatřil u daňových orgánů Velké Británie informace k rozsahu daňové registrace (formuláře SCAC) za účelem zjištění, zda jsou tyto společnosti plátcí DPH, stejně jako informace o uplatněných výkazech INTRASTATU, a to jak u orgánů celní správy České republiky (dále jen ČR), tak i Velké Británie za účelem prověření, zda platby, o nichž správce tvrdí, že se jedná o platby za uskutečněná zdanitelná plnění, jsou skutečně takovými platbami. Rovněž není zřejmé, zda správce daně prováděl ověřování údajů v rámci datového systému VIES. Tím podle žalobce správce daně porušil ust. § 31 odst. 2

zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění (dále jen ZSDP).

- 2) Žalobce namítl nezákonnost výzev vydaných dle § 43 odst. 1 ZSDP ve vztahu ke všem zdaňovacím obdobím. Žalobce dále poukázal na judikaturu vztahující se k obsahu výzvy dle ust. § 43 ZSDP, a to rozsudek Krajského soudu v Brně sp. zn. 30Ca 553/2000, usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS) sp. zn. 9 As 110/2007 a nálezy Ústavního soudu sp. zn. II.ÚS 232/02. Výzvy správce daně dle § 43 ZSDP neodpovídají zákonným předpokladům, když správce daně adekvátním způsobem nevyjádřil pochybnosti o správnosti, pravdivosti nebo úplnosti podaných daňových přiznání. U výzvy vztahující se ke zdaňovacímu období srpen 2008 žalobce namítl, že výzva byla vydána 17 dní poté, co bylo doručeno daňové přiznání, přičemž za tak krátkou dobu nemohly existovat na straně správce daně důvodné pochybnosti. Žalobce zdůraznil, že předmět vytykácího řízení musí být vymezen specifikovanými pochybnostmi správce daně o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů uvedených v daňovém přiznání.
- 3)
 - a) Správce daně nezohlednil, že veškeré daňové doklady a písemnosti za kontrolovaná zdaňovací období byly dne 21.1.2009 zabaveny Policií ČR a tudíž jimi žalobce nedisponuje. Žalobce trvá na tom, že veškerou účetní a firemní dokumentaci zajistila a zašantročila Policie ČR a je proto na státních orgánech, aby tuto skutečnost v rámci své působnosti vyřešily. Důkazní břemeno se podle žalobce přesunulo na správce daně, neboť žalobce není schopen ovlivnit proces dokazování, jestliže mu jiný státní orgán důkazy odňal. Tvzení policie, že doklady patřící žalobci nemá v dispozici, jsou v rozporu s obsahem protokolu o ohledání zajištěných věcí ze dne 16.3.2009. Žalobce poukázal na nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl.ÚS 38/95 a III.ÚS 2196/07 s tím, že ust. § 31 odst. 9 ZSDP nedává správcí daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Podle žalobce tedy nelze po daňovém subjektu ani požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu.
 - b) Žalobce dále poukázal na judikaturu NSS, a to rozsudek sp. zn. 2 Ans 1/2005, 5 Afs 58/2006 a 5 Afs 131/2004. Současně poukázal na rozsudky Evropského soudního dvora č. C 354/03, C 355/03 a C 484/03 (ve věci Optigen) a rozsudky č. C 439/04 a C 440/04 (věc Kittel), v nichž bylo vysloveno, že nárok na odpočet DPH nemůže být dotčen skutečností, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena daňovým podvodem, o němž plátce neví nebo nemůže vědět. Každá další transakce musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi. Dále odkázal na judikaturu krajských správních soudů, a to rozsudek Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22Ca 319/97, Krajského soudu v Brně sp. zn. 29Ca 68/2004 a 31Ca 75/2007.
- 4)
 - a) Správce daně nevyhověl důkazním návrhům žalobce provést důkaz rozhodnutím o provozování daňového skladu, jímž disponuje společnost OB PRODUCT a.s. a předložení daňových dokladů společností DIESEL POOL LTD, EUROPE OIL LIMITED, FUEL POOL LTD a UNICORN STATIONS LTD. Správce daně ve vztahu k těmto subjektům posoudil platby, které od nich žalobce obdržel, bez dalšího jako úhrady za uskutečněná zdanitelná plnění, čímž nedostál své povinnosti vyplývající z § 31 odst. 2 ZSDP. Ve vztahu

- k uvedeným společnostem pak nebyl proveden navrhovaný důkaz údajů z INTRASTATU a rovněž z rozhodnutí žalovaného nevyplývá, zda bylo v rámci dokazování prováděno ověřování údajů z datového systému VIES. Žalobce zdůraznil, že on sám nemá možnost obstarat si od britských fiskálních orgánů nutné informace, naopak takovými možnostmi disponuje správce daně, který v daném případě neunesl důkazní břemeno podle § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP. Dále žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 80/2008 s tím, že důkazní břemeno žalobce není postaveno na prokázání „negativní skutečnosti“. Postup správce daně i žalovaného považuje žalobce za rozporný s právní úpravou i s judikaturou. Poukázal přitom na nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV.ÚS 591/08.
- b) Správce daně konstatoval, že měl k dispozici výpisy z bankovních účtů žalobce, z nichž vyloučil příjmy označené jako poplatky bank, připsané částky, které byly prováděny mezi jednotlivými účty daňového subjektu, připsané částky, které byly přesně identifikovány na bankovním účtu jako půjčky a příjmy z pojišťovny Kooperativa, avšak nevyločil ty případy, kdy zboží bylo dodáváno v režimu podmíněného osvobození. Dále nevyločil žalovaným zaplacenou spotřební daň. Pokud správce daně využil jako důkazního prostředků výpisu z účtů, byl povinen z těchto údajů vzít v úvahu skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti co nejúplněji, což neučinil. Dopustil se tak porušení principu volného hodnocení důkazů (rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 165/2005).
- 5) Postup správce daně označil žalobce za protiprávní a ústavně nekonformní, kdy porušuje právo daňového subjektu na spravedlivý proces garantovaný čl. 36 a 38 Listiny základních práv a svobod (dále jen Listina), když součástí tohoto práva je právo na objektivně provedené dokazování vedoucí k řádně zjištěnému skutkovému stavu. Z odůvodnění zprávy o výsledku vytykácího řízení je zřejmé, že žalobci je vytykáno nepředložení důkazů, kterými by bylo faktické uskutečnění zdanitelných plnění prokázáno, které však objektivně nebylo v jeho moci, když důkazy byly v držení jiného státního orgánu. Dokazování proto bylo provedeno jednostranně a nelze dovodit, že žalobce neprokázal oprávněnost nároku na odpočet DPH. V této souvislosti žalobce ocitoval závěry rozsudku NSS sp. zn. 5 Afs 5/2008. V konečném důsledku mohlo podle žalobce dojít k zásahu do práva chráněného čl. 11 Listiny.

Žalovaný ve vyjádření uvedl:

K bodu 1) žaloby, že se s totožnými odvolacími námitkami vypořádal na str. 16 až 21 napadených rozhodnutí, na což plně odkazuje.

K bodu 2) žaloby, že v rozhodnutí rozšířeného senátu NSS ze dne 8.7.2008 č.j. 9 Afs 110/2007-102 lze naopak nalézt podporu pro tvrzení, že zahájení předmětných vytykácích řízení proběhlo v souladu s ust. § 43 ZSDP. Ve výzvách provedených v posuzovaných vytykácích řízeních správce daně v úvodu uvedl odkaz na prověření údajů uvedených v podaných daňových přiznáních a odkaz na skutečnosti již zjištěné z dosavadního průběhu jiných daňových řízení, z nichž vznikly správci daně pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti těchto údajů. Po tomto úvodním textu následuje zcela konkrétní výzva k prokázání konkrétních skutečností s odkazem

na ust. § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen ZDPH) a dále § 21 a § 100 téhož zákona. Správce daně tedy konkretizoval důvody zakládající pochybnost správce daně, kdy zdrojem pochybností byly skutečnosti zjištěné v rámci vytýkacích řízení vedených ve stejné době na DPH. K bodu 3) a) žaloby, že v posuzovaných vytýkacích řízeních zaslal žalobci výzvy podle ust. § 43 ZSDP dne 20.6.2008 (za zdaňovací období duben 2008), dne 14.8.2008 (za zdaňovací období květen 2008), dne 22.9.2008 (za zdaňovací období červen 2008), dne 22.9.2008 (za zdaňovací období červenec 2008) a dne 13.10.2008 (za zdaňovací období srpen 2008). Výzvy byly žalobci prokazatelně doručeny. Žalobce však žádné doklady, písemnosti či evidence nepředložil ani ve lhůtách stanovených ve výzvách, ani nikdy později. K provedení prohlídky prostor a pozemků žalobce Policií ČR došlo až dne 21.1.2009, tedy několik měsíců poté, kdy byla žalobci doručena poslední ze shora označených výzev. Žalovaný dále poukázal na protokol o provedení prohlídky jiných prostor a pozemků ze dne 21.1.2009 č.j. OKFK-421/TČ-2008-28, jakož i protokol o ohledání zajištěných věcí ze dne 16.3.2009 č.j. OKFK-421-70/TČ-2008-28, z nichž nevyplyvá, že by se mezi zajištěnými věcmi nacházelo účetnictví žalobce, ať už v listinné nebo v elektronické podobě. Tato skutečnost byla také potvrzena opakovaně Policií ČR v písemnostech ze dne 14.5.2008 č.j. OKFK-421-94/TČ-2008-28 a ze dne 27.10.2009 č.j. OKFK-421/TČ-2008-28, kde je přímo uvedeno, že mezi zajištěnými věcmi nebylo účetnictví žalobce jak v listinné podobě, tak v zajištěných počítačích. Tvrzení žalobce, že písemnosti požadované správcem daně nemohl předložit z důvodu, že byly zabaveny policií, tak neobstojí z hlediska časového nesouladu i z hlediska stavu věci zaprotokolovaného Policií ČR.

K bodu 3) b), že žalobce zde cituje pouze pasáže z několika rozsudků NSS a krajských soudů, přičemž se jedná o pasáže vztahující se ke konkrétním kauzám, které navazují na konkrétní skutkový stav a vyhodnocení konkrétních předložených důkazních prostředků. Z citovaných pasáží rozsudků lze vyčíst, že řeší pochybení dodavatele či přenos důkazního břemene na správce daně podle ust. § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP, zpochybní-li předložené listiny. Žalovaný zde nenalezl souvislost s předměty žalob, a to obecně již pouze s ohledem na skutečnost, že v daném řízení žalobce žádné písemnosti či doklady správci daně nepředložil.

K bodu 4) a) žaloby, že žalobcova tvrzení nemají oporu v provedeném dokazování, když žalobce nepředložil v rámci vedených vytýkacích řízení za shora označená zdaňovací období žádné doklady a tedy ani daňové doklady vystavené společností OB PRODUCT a.s. Celnímu úřadu ve Zlíně pak předložil daňové doklady deklarující dodání zboží již v režimu volného daňového oběhu, kdy údajně jedinému odběrateli společnosti OB PRODUCT a.s. přeúčtoval příslušnou spotřební daň, avšak mimo základ daně celého plnění. K deklarovanému vyskladnění pohonných hmot přitom došlo výhradně v rámci daňového skladu společnosti ČEPRO a.s. a nikoliv z daňového skladu společnosti OB PRODUCT a.s. Rozhodnutí o provozování daňového skladu, kterým podle žalobního tvrzení společnost OB PRODUCT a.s. disponuje, tedy nemá žádnou souvislost s předmětem šetření správce daně. Dále

žalovaný uvedl k dokazování ve vztahu ke společnostem, které mají sídlo ve Velké Británii, že již v rámci vyjádření k žalobnímu bodu 1) učinil odkaz na příslušné pasáže napadených rozhodnutí, kde se s těmito námitkami vypořádal. Nad rámec dále zdůraznil, že správce daně získal veškeré důkazní prostředky v rámci zákonných postupů, tedy dožádání dle ust. § 5 ZSDP či výzev k součinnosti podle ust. § 34 ZSDP. Veden zásadou hospodárnosti volil správce daně při získávání důkazních prostředků postup, který vzhledem k rozsahu písemností považoval za nejefektivnější a za situace, kdy měl na základě již probíhajících vytýkacích řízení u žalobce poznatky o tom, jakým způsobem lze údaje potřebné pro stanovení základu daně a daně získat, bylo v souladu se základními zásadami daňového řízení, zejména zásadou hospodárnosti řízení využití této ověřené možnosti při získání potřebných údajů. Žalobce v podaných přiznáních k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období výše vymezená mimo přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění jiný typ plnění nevykázal, nedeklaroval žádné osvobozené plnění či plnění s místem plnění mimo tuzemsko. V rámci vytýkacího řízení žádné skutečnosti či důkazní prostředky prokazující, že by se v případě přijetí plateb od uvedených společností nemělo jednat o platby za uskutečněná zdanitelná plnění, žalobce nedoložil. Žalovaný zdůraznil, že důkazní břemeno stran vlastní daňové povinnosti nese výhradně daňový subjekt a správci daně nepřísluší vyhledávat důkazy namísto něj. V této souvislosti také poukázal na rozsudek ESD č. C-184/05, podle kterého směrnice o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých a nepřímých daní a nařízení o správní spolupráci v oblasti nepřímých daní nebyly přijaty proto, aby zavedly systém výměny informací mezi daňovými orgány členských států, který by jim umožnil zjišťovat, zda dodání zboží osobou povinnou k dani, která není sama schopna poskytnout důkazy nutné k tomuto účelu, má charakter dodání uskutečněného uvnitř Evropského společenství. Daňové orgány členského státu, v němž se začíná uskutečňovat odeslání nebo přeprava zboží v rámci jeho dodání uvnitř Evropského společenství, nejsou povinny vyžádat si informace od orgánů členského státu určení uvedeného dodavatelem. Žalovaný dále poukázal na rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 148/2006. Žalovaný shrnul, že s ohledem na průběh vytýkacích řízení, kdy žalobce nepředložil správci daně žádné doklady, písemnosti či evidence ani žádné jiné důkazní prostředky pro prokázání správnosti údajů uvedených v jeho daňových přiznáních, nelze po správci daně požadovat, aby plnil funkci „advokáta“ žalobce a při každém jeho novém požadavku dle jeho pokynů činil nadstandardní šetření a vyhledávání důkazů pro prokázání žalobcem uvedených údajů v podaných přiznáních. V této souvislosti odkázal na rozsudky NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007 a sp. zn. 5 Afs 188/2004 zabývajících se právní otázkou přesunu důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně.

K bodu 4) b) žaloby, že je zcela nedůvodný, neboť v průběhu všech vytýkacích řízení nebylo zjištěno žádné dodání zboží v režimu podmíněného osvobození za předmětná zdaňovací období a rovněž nebylo doloženo ani žalobcem. I kdyby se na účtu žalobce vyskytovaly příjmy za zboží dodané v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, s ohledem na právní úpravu obsaženou v § 36 a § 41 ZDPH, by se

stále jednalo o úplatu za zdanitelné plnění, ve kterém by byla zahrnuta daň z přidané hodnoty a při výpočtu daně by se postupovalo v souladu s ust. § 37 odst. 2 ZSDP. Tímto způsobem postupoval správce daně u všech zjištěných přijatých úplat za uskutečněná zdanitelná plnění za daná zdaňovací období. K námitce, že správce daně nevyloučil žalobcem zaplacenou spotřební daň, žalovaný uvedl, že spotřební daň byla žalobcem poukazována na účet ČEPRO a.s. a jednalo se tedy o žalobcův výdaj a nikoliv příjem, takže nebylo možno tyto částky vyloučit.

K žalobnímu bodu 5), že žalobcova argumentace je mimo faktický průběh vytýkacích řízení, když žalobce v jejich průběhu za žádné z vymezených zdaňovacích období nepředložil vůbec žádné doklady. Správce daně proto postupoval způsobem popsaným v odůvodnění napadených rozhodnutí. Žalovaný si není vědom toho, jakým způsobem mělo dojít k zásahu do práva chráněného čl. 11 Listiny. Má-li žalobce na mysli odst. 5 tohoto ustanovení, podle kterého daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona, pak žalovaný má za to, že k vyměření DPH za daná zdaňovací období došlo v souladu se ZSDP i se ZDPH. Právo žalobce na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 a 38 Listiny ze strany správce daně žádným způsobem porušeno nebylo. Žalovaný navrhl zamítnutí žalob.

Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí žalovaného, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen s.ř.s.) a byl vázán obsahem žalobních bodů uvedených v žalobě (§ 75 odst. 2 s.ř.s.).

Ze správních spisů krajský soud zjistil, že vytýkací řízení v posuzovaných věcech byla zahájena výzvami podle § 43 ZSDP tehdy místně příslušného správce daně Finančního úřadu ve Zlíně, a to dne 20.6.2008 (za zdaňovací období duben 2008), ze dne 14.8.2008 (za zdaňovací období květen 2008), ze dne 22.9.2008 (za zdaňovací období červen 2008), ze dne 22.9.2008 (za zdaňovací období červenec 2008) a ze dne 13.10.2008 (za zdaňovací období srpen 2008). Dle obsahu správních spisů byly výzvy žalobci doručeny. Ve všech těchto výzvách správce daně výzvu uvozuje sdělením, že po přezkoumání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období a po prověření údajů v něm uvedených a rovněž s ohledem na skutečnosti již zjištěné z dosavadního průběhu jiných daňových řízení, vznikly správci daně pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti těchto údajů. V další části každé výzvy je její předmět vymezen povinností odstranit pochybnosti k prokázání údajů uvedených v podaných daňových přiznáních a dále specifikací řádky 210 a 310 daňového přiznání a odkazy na § 26, § 28, § 29 a dále § 72 a § 73 ZDPH. Požadované doklady jsou blíže specifikovány v předposledním odstavci druhé strany výzev. Dle obsahu správních spisů žalobce žádné doklady požadované správcem

daně v průběhu vytýkacích řízení ani později nepředložil. Správce daně proto postupoval bez součinnosti s žalobcem. Správce daně si vyžádal doklady, které žalobce předložil Celnímu úřadu Zlín. Jednalo se o doklady o vyskladnění pohonných hmot z daňového skladu společnosti ČEPRO, a.s., doklady o vyúčtování spotřební daně a doklady k prodeji těchto pohonných hmot nacházejících se již v režimu volného daňového oběhu jedinému odběrateli společnosti OB PRODUCT a.s. Slušovice. Daňové doklady byly vystaveny dvojím způsobem, kdy každá dodávka obsahovala dva doklady, tj. samostatný doklad na dodání pohonných hmot v ceně, která neobsahovala spotřební daň a nebyla zahrnuta do základu daně tohoto plnění, které bylo zatíženo 19% DPH na výstupu a druhým byla ke každému plnění přeúčtovaná příslušná spotřební daň se sazbou DPH ve výši 0. V další fázi správce daně ověřoval bankovní účty žalobce a zjišťoval z nich platby za žalobcem uskutečněná zdanitelná plnění. Následně oslovil dožádané správce daně odběratelů žalobce, kteří mu na účty zasílali platby, aby předložili doklady, které žalobce vystavil těmto odběratelům, přičemž bylo zjištěno, že tyto doklady jsou za dodávky pohonných hmot realizované mimo daňový sklad ČEPRO, a.s. a jejich ceny obsahovaly v základu pro výpočet DPH částky spotřební daně. Tyto příjmy tedy posoudil jako úhrady za uskutečněná zdanitelná plnění. S výsledky vytýkacích řízení se žalobce seznámil dne 8.1.2009 (protokol č.j. 2731/09/303933702131). Jednalo se o společné projednání výsledků vytýkacích řízení za září 2006, září, říjen a prosinec 2007, leden a únor 2008 a duben až srpen 2008. Písemně se žalobce vyjádřil dne 10.2.2009. V tomto vyjádření mj. uvedl (str. 3 odst. 3 vyjádření), že nakupoval pohonné hmoty výlučně od společnosti ČEPRO, a.s., takže správce daně měl k dispozici i údaje o nároku na odpočet daně na vstupu. Současně žalobce navrhl provedení důkazu rozhodnutím o provozování daňového skladu, kterým disponuje společnost OB PRODUCT a.s. Poukázal také na skutečnost, že jeho daňové doklady jsou zajištěny Policií ČR v souvislosti s prohlídkou konanou dne 21.1.2009 provedenou u žalobce. S návrhem důkazu se žalovaný vypořádal ve svém vyjádření k připomínkám žalobce ze dne 3.6.2009, kde uvedl, že dle tvrzení žalobce veškerá přijatá plnění nakoupil v rámci daňového skladu ČEPRO a.s., přičemž zboží následně vystoupilo z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a mimo tento daňový sklad bylo prodáno společnosti OB PRODUCT a.s. Provedení důkazního prostředku rozhodnutím o provozování daňového skladu, kterým dle tvrzení žalobce disponuje společnost OB PRODUCT a.s. nemá tudíž žádnou souvislost se způsobem krácení daně na výstupu. Současně správce daně uvedl, že v případech zdaňovacích období za leden až srpen 2008 provádí další daňové řízení za účelem získání všech důkazních prostředků. Doplnění daňového řízení bylo projednáno dne 24.2.2010 (protokol č.j. 1928/10/367930800334) a následně pak byly zprávy o výsledcích vytýkacích řízení za duben až srpen 2008 projednány dne 13.12.2010 (protokol č.j. 74010/10/367930800334).

Součástí správních spisů je protokol Policie ČR, Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality, služby kriminální policie a vyšetřování, expozitura Brno o provedení prohlídky jiných prostor a pozemků, která byla provedena u žalobce dne 21.1.2009 (č.j. OKFK-421/TČ-2008-28), protokol téhož policejního orgánu o ohledání zajištěných věcí ze dne 16.3.2009, dále sdělení ze dne 14.5.2009 č.j. OKFK-421-94/TČ-2008-28, dle kterého nebylo v dokladech zajištěných v rámci prohlídky provedené dne 21.1.2009 nalezeno účetnictví v listinné podobě a příslušná součást policie jej tedy nemá k dispozici. Rovněž část PC nalezených při prohlídkách a zajištěných po vyhodnocení neobsahovala žádné účetnictví žalobce. Dle dalšího sdělení policie ze dne 27.10.2009 č.j. OKFK-421/TČ-2008-28 v zajištěném svazku listin nebyly obsaženy žádné účetní doklady žalobce, stejně jako datové nosiče neobsahují účetnictví. Součástí správního spisu jsou dále kopie dokladů, které si správce daně vyžádal od Celního úřadu Zlín a dále odpovědi dožádaných správců daně vypovídající o daňových dokladech, které vystavil žalobce pro odběratele, kteří mu následně zasílali úhrady za zdanitelná plnění na jeho bankovní účty. Na základě zpráv o výsledku vytýkacích řízení za uvedená zdaňovací období byly vystaveny dodatečné platební výměry správce daně ze dne 14.12.2010 č.j. 80649/10/367910804138, č.j. 80625/10/367910804138, č.j. 80644/10/367910804138, č.j. 80637/10/367910804138 a č.j. 80656/10/367910804138. Proti těmto rozhodnutím podal žalobce odvolání, o nichž bylo rozhodnuto napadenými rozhodnutími žalovaného.

V každém z napadených rozhodnutí žalovaný v odůvodnění zdůraznil, že správce daně v provedeném vytýkacím řízení využil svých znalostí získaných v předchozích vytýkacích řízeních za zdaňovací období září, říjen a prosinec 2007, v nichž bylo zjištěno, že žalobce obchodoval s pohonnými hmotami, k jejichž nákupu docházelo v rámci daňového skladu společnosti ČEPRO, a.s. a zboží tak nebylo zatíženo spotřební daní, neboť se nacházelo v režimu podmíněného osvobození od daně ve smyslu ust. § 19 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v platném znění (dále jen ZSD). Žalobce doložil Celnímu úřadu ve Zlíně doklady o vyskladnění pohonných hmot z daňového skladu společnosti ČEPRO, a.s. a rovněž doklady o vyúčtování spotřební daně, neboť společnost ČEPRO, a.s. jako plátce spotřební daně při vyskladnění pohonných hmot tyto řádně zatížila spotřební daní a vystavovala žalobci jednorázově za každý jednotlivý měsíc samostatné doklady, kterými spotřební daně vyúčtovala dle skutečně vyskladněných litrů motorové nafty a benzínu Natural BA 95. Dále žalobce Celnímu úřadu ve Zlíně doložil doklady k prodeji těchto pohonných hmot nacházející se již v režimu volného daňového oběhu jedinému odběrateli společnosti OB PRODUCT a.s. Slušovice. Tyto doklady byly vystaveny tak, že k jedné dodávce zboží byly odběrateli vystaveny dva doklady. Jeden samostatný doklad na dodání pohonných hmot v ceně, která neobsahovala spotřební daň, ta nebyla tudíž zahrnuta do základu daně tohoto plnění, které bylo zatíženo 19% daní z přidané hodnoty na výstupu. Druhým samostatným dokladem byla ke každému

plnění přeúčtovaná příslušná spotřební daň, ke které byla uvedena sazba daně z přidané hodnoty 0 %. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce krátil DPH na výstupu u svých zdanitelných plnění, a to z částek spotřební daně, kterou nezahrnul do základu daně při jejím výpočtu. Správce daně učinil závěr, že žalobce s pohonnými hmotami po jejich pořízení dále neobchodoval uvnitř daňového skladu, ale tyto byly stočeny na jednotlivých produktovodních terminálech společnosti ČEPRO, a.s. a tedy propuštěny do volného daňového oběhu a při jejich vyskladnění řádně zatíženy spotřební daní. Samostatné doklady, kterými společnost ČEPRO, a.s. žalobci jednorázově každý měsíc vyúčtovala dle skutečně vyskladněných litrů pohonných hmot spotřební daň, žalobce správci daně nepředložil a neúčtoval o nich. Také z žalobcem doložených daňových dokladů na uskutečněná zdanitelná plnění (pro společnosti T.R.C. a.s., I. ČESKOMORAVSKÁ RAFINERIE a.s., UNICORN – Oil s.r.o. a ERSONERS s.r.o.) vyplynulo, že předmětem přiznaných uskutečněných zdanitelných plnění měly být dodávky zboží pohonných hmot realizované uvnitř daňového skladu, neboť v základu těchto plnění nebyla zahrnuta spotřební daň. Podle správce daně žalobce tímto postupem vytvořil nepravdivý obraz o obchodování s pohonnými hmotami uvnitř daňového skladu v rámci podmíněného osvobození od spotřební daně a tedy v cenách, které neobsahují spotřební daň. Doklady vystavené pro výše uvedené společnosti pak předkládal žalobce správci daně. Správce daně si následně obstaral další důkazní prostředky, a to bankovní účty žalobce, na které byly v prověřovaném období připisovány platby od společností, jimž prodával pohonné hmoty (společnosti: TORROL logistic s.r.o., TOTAL Česká republika s.r.o., UNICORN – čerpací stanice a.s., OB PRODUCT a.s., VS PETROL s.r.o., Alena Zaričová, ATOL Invest a.s., FRYKON s.r.o., TOMEX spol. s r.o., FUEL POOL LTD., DIESEL POOL LTD., EUROPE OIL LIMITED). Ve vztahu k tuzemským společnostem správce daně dožádal místně příslušné správce daně takto identifikovaných odběratelů o zajištění důkazních prostředků, na základě kterých tito odběratelé prováděli platby na účty žalobce v kontrolovaném období, aby bylo zřejmé, co bylo předmětem plateb a kdy se uskutečnilo zdanitelné plnění. Správce daně tak zjistil, že tímto způsobem jsou platby zasílány na účty žalobce jako úhrady za dodané zboží – zpravidla pohonné hmoty, přičemž dodávky byly již realizovány mimo daňový sklad společnosti ČEPRO, a.s. a ceny obsahovaly v základu pro výpočet DPH částky spotřební daně. V každém dalším vytýkacím řízení pak správce daně postupoval obdobně.

Podle ust. § 43 odst. 1 ZSDP vzniknou-li pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, správce daně ve výzvě sdělí daňovému subjektu tyto pochybnosti způsobem umožňujícím daňovému subjektu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků. Současně správce daně vyzve daňový subjekt, aby se k těmto pochybnostem vyjádřil, zejména, aby

neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil, nebo pravdivost údajů řádně prokázal.

Podle ust. § 31 odst. 9 ZSDP daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Podle ust. § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem.

Prioritně se krajský soud zabýval žalobním bodem č. 2), v němž žalobce namítl nezákonnost výzev podle § 43 odst. 1 ZSDP, jimiž byla zahájena vytýkácí řízení ve vztahu ke všem posuzovaným zdaňovacím obdobím. Podle ust. § 43 odst. 1 ZSDP je nezbytné, aby správce daně měl pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání a zároveň tyto pochybnosti sdělil daňovému subjektu způsobem umožňujícím určitou odpověď a předložení důkazních prostředků. Je pravdou, že v posuzovaných výzvách jsou pochybnosti správce daně žalobci sděleny nekonkrétně, pouze odkazem na jiná probíhající daňová řízení, v nichž byly zjištěny skutečnosti, jejichž porovnáním s posuzovanými daňovými přiznáními vznikly správci daně pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů zde uvedených. Z obsahu správních spisů, jakož i z obsahu napadených rozhodnutí má krajský soud za prokázané, že u žalobce souběžně probíhala vytýkácí řízení za zdaňovací období září, říjen a prosinec 2007 a dále za leden a únor 2008 a následně ještě vytýkácí řízení v těchto posuzovaných věcech (duben až srpen 2008). Na počátku vytýkácích řízení za zdaňovací období září, říjen a prosinec 2007 žalobce se správcem daně spolupracoval a předkládal doklady. Z těchto dokladů a dalšího vlastního šetření správce daně zjistil konkrétní způsob žalobcovy ekonomické činnosti, který byl následně popsán nejen v jednotlivých zprávách o výsledku vytýkácích řízení, ale také v odůvodnění napadených rozhodnutí. Z těchto zjištění vycházel v dalších vytýkácích řízeních, a to poprvé ve vytýkácích řízeních za zdaňovací období leden 2008 a únor 2008. Tyto skutečnosti jsou krajskému soudu známy z úřední činnosti, a to ze soudního spisu sp. zn. 22Af 117/2011, pod nímž jsou vedeny žaloby žalobce proti rozhodnutím o vyměření daně za zdaňovací období leden 2008 a únor 2008. Rozhodnutí o vyměření daně za tato zdaňovací období byla rovněž vydána na základě vytýkácích řízení, která byla zahájena výzvami podle § 43 odst. 1 ZSDP. V těchto výzvách správce daně výslovně specifikoval, že pochybnosti o správnosti a zákonnosti ekonomické činnosti žalobce získal v souvislosti s probíhajícími vytýkácími řízeními za září, říjen a prosinec 2007, a to zejména z důvodů zjištění, že žalobcem „*uskutečněná zdanitelná plnění měla být ve značné míře realizována ve prospěch*

společností, které nemají zapsán statutární orgán a nejsou tudíž způsobilé k právním úkonům – tedy ani k uzavírání obchodně-právních vztahů.“ Krajský soud má za to, že takto formulované výzvy jsou zcela v souladu se závěry učiněnými NSS v usnesení rozšířeného senátu ze dne 8.7.2008 č.j. 9 Afs 110/2007-102, v němž bylo mj. vysloveno, že: *„Postačí, půjde-li o důvodné podezření, tj. o podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody. V každém případě tedy musí jít o poznatky či analýzy mající skutkový základ vztahující se k daňově relevantní činnosti daňového subjektu a opírající se o logickou a racionální úvahu. Poznátky mohou mít např. charakter informací o obchodní činnosti dalších daňových subjektů obchodujících s prověřovaným subjektem, vůči němuž má být zahájeno vytykácí řízení, ukazují-li tyto poznatky, že jsou v rozporu s tvrzeními prověřovaného subjektu, ač by se měly shodovat. Analýzy mohou být založeny např. na dlouhodobém sledování výše daňové povinnosti příslušného daňového subjektu (např. odlišuje-li se přiznávaná daň v určitém zdaňovacím období znatelně od výše daně v jiných zdaňovacích obdobích (či na analýze toku finančních prostředků mezi ním a jinými daňovými subjekty).“* Je nepochybné, že při vymezení pochybností shora měl správce daně poznatky mající skutkový základ, jenž se vztahoval k daňově relevantní činnosti žalobce, které se rovněž opíraly o logickou a racionální úvahu. Správce daně tvrzené pochybnosti vystavěl na vědomostech o obchodní činnosti žalobce i dalších daňových subjektů, s nimiž žalobce obchodoval, které získal dosavadní kontrolní činností ve vytykácích řízeních vedených u žalobce k časově předcházejícím zdaňovacím obdobím. Vzhledem k poznatkům získaným o obchodních partnerech žalobce byly pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti daňových přiznání žalobce za následující zdaňovací období důsledkem logické a racionální úvahy. S ohledem na shora uvedené má krajský soud v případě nyní posuzovaných výzev za to, že nelze odhlédnout od specifika daně z přidané hodnoty s režimem měsíčních zdaňovacích období a soustavné opakující se ekonomické činnosti žalobce, zvláště když správce daně zásadní poznatky o ekonomické činnosti žalobce prokazatelně získal již v období před vydáním výzev vztahujících se k nyní posuzovaným pěti zdaňovacím obdobím. Jelikož nyní posuzované výzvy následovaly v krátkém časovém sledu dalších po sobě jdoucích měsíčních zdaňovacích obdobích následujících po vydání výzev za zdaňovací období leden a únor 2008, které byly již v té době žalobci prokazatelným způsobem doručeny, má krajský soud za to, že u žalobce nemohla nastat situace, že by nevěděl, jaké pochybnosti správce daně má. Správce daně svou kontrolní činností sledoval daňově přiznané (i jiné) ekonomické aktivity žalobce komplexně od zdaňovacího období září 2007 a zahajoval na základě měsíčně podávaných daňových přiznání vždy další vytykácí řízení. Jeho pochybnosti se primárně odvíjely od zjištění učiněných ve vytykácích řízeních ze zdaňovacích období roku 2007 a stále přetrvávaly. Proto je nedůvodná také námitka vznesená k výzvě za zdaňovací období srpen 2008, že za dobu 17 dní od podání daňového přiznání nemohl správce daně získat důvodné pochybnosti. Ačkoliv je každou výzvou dle § 43 odst. 1 ZSDP zahajováno samostatné vytykácí řízení, nelze odhlédnout od toho, že

všechna měla společné body nejen v subjektu žalobce, ale i v mnoha shromážděných důkazech a v celkovém modelu ekonomické činnosti žalobce, jakož i v tom, že prakticky tato vytýkácí řízení probíhala současně. Výsledky vytýkácích řízení za všechna tři zdaňovací období roku 2007, dále za zdaňovací období leden a únor 2008 a také za nyní posuzovaná zdaňovací období dubna, května, června, července a srpna 2008 byly s žalobcem společně projednány dne 8.1.2009 (protokol č.j. 2731/09/303933702131), i když později ještě opakovaně s ohledem na doplnění řízení. Krajský soud má za to, že za této procesní situace nelze pohlížet na každou výzvu vydanou dle ust. § 43 odst. 1 ZSDP izolovaně, ale je nutno vnímat vzájemnou propojenost všech vytýkácích řízení a jejich paralelní průběh. Na tomto místě krajský soud považuje za vhodné poukázat také na ust. § 32 odst. 3 věty první a druhé ZSDP, podle kterého jsou-li v případě odůvodnění rozhodnutí daňovému subjektu známa stanoviska správce daně z jiného dokumentu, pak postačí na tento dokument pouze odkázat. Umožňuje-li zákonná úprava takový postup v případě odůvodnění rozhodnutí, analogicky bude takový postup opodstatněn v případě výzvy správce daně. Výstižná formulace pochybností správce daně ve výzvách za zdaňovací období leden 2008 a únor 2008 s ohledem na daňová přiznání podávaná v měsíčních intervalech a opakující se ekonomickou činnost žalobce, jakož i přesné vymezení dokladů, jejichž předložení se správce daně v každé posuzované výzvě domáhal, způsobují, že u žalobce nemohla nastat situace neumožňující odpověď na výzvy a předložení relevantních důkazních prostředků. Tvrzení žalobce, že mu není znám obsah pochybností správce daně, je nutno považovat za účelové. Již v okamžiku, kdy byla učiněna první výzva z těchto pěti posuzovaných věcí, tj. výzva za zdaňovací období duben 2008 vydaná dne 20.6.2008, probíhalo u žalobce paralelně pět vytýkácích řízení za předchozí zdaňovací období a pochybnosti byly konkretizovány ve shora specifikovaných výzvách za zdaňovací období leden 2008 a únor 2008 v návaznosti na zjištění správce daně ve vytýkácích řízeních za tři zdaňovací období roku 2007. Přesto, že pochybnosti správce daně byly vyjádřeny popsáním způsobem, má krajský soud za to, že výzvy nebyly vydány v rozporu se zákonem. Krajský soud vyslovený názor o nutnosti komplexně vnímat dlouhodobě zaměřenou kontrolní činnost správce daně v systému měsíčních zdaňovacích období na DPH vyslovuje s plným respektováním závěrů usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8.7.2008 č.j. 9 Afs 110/2007-102, ovšem se zřetelem na výše popsaná specifika. Podotýká přitom, že rozšířený senát NSS jakkoliv v citovaném usnesení přijal zobecňující závěry k aplikaci ust. § 43 odst. 1 ZSDP, vycházel ve věci, jež byla skutkovým základem pro jeho rozhodnutí, ze zcela jiné skutkové situace, kdy se jednalo sice rovněž o daň z přidané hodnoty, ovšem s čtvrtletním zdaňovacím obdobím, přičemž není zřejmé, že by před zahájením vytýkácího řízení či po něm následovala ještě další řetězcí se kontrolní činnost správce daně ke stejné dani. Ve vydané výzvě pak nebyly obsaženy žádné konkrétní pochybnosti a správní orgán ve svém vyjádření připustil, že v době vyhotovení výzvy bylo na základě správcí daně známých údajů nemožné výzvu blíže konkretizovat. Skutkový základ v nyní posuzované věci proto považuje krajský soud za značně odlišný, což zohlednil

v předestřené úvaze. Ze všech shora vymezených důvodů krajský soud shledal tento žalobní bod nedůvodným, když vydané výzvy dle § 43 odst. 1 ZSDP nemohly způsobit nezákonnost vytýkacích řízení ani napadených rozhodnutí.

Stejně tak žalobní bod č. 1) krajský soud důvodným neshledal. Žalobce v něm vytkl správci daně, že rozhodl o jeho daňové povinnosti na základě neúplných údajů, když nevyzval k předložení daňových dokladů daňové subjekty se sídlem ve Velké Británii a dále, že pochybil v tom, když si neopatřil informace z informačních systémů INTRASTAT, VIES a formulářů SCAC. Krajský soud má shodně s žalovaným za to, že tyto požadavky žalobce jdou nad rámec provedených vytýkacích řízení a jsou zcela neopodstatněné z následujících důvodů. Především z podaných daňových přiznání nevyplývá, že by předmětem ekonomické činnosti žalobce za uvedená zdaňovací období bylo obchodování s daňovými subjekty mimo Českou republiku. Žalobce v průběhu vytýkacího řízení nikdy netvrdil, že by v uvedených zdaňovacích obdobích s těmito subjekty obchodoval a sám také v průběhu vytýkacích řízení nepředložil žádné účetní doklady či jiné důkazy. Správce daně uvedené subjekty zjistil svou vlastní vyhledávací činností, a to jako plátce, kteří figurovali ve výpisech z bankovních účtů žalobce za uvedená zdaňovací období. Jelikož ze všech souvislostí, jež vyšly v průběhu vytýkacího řízení najevo, bylo nepochybné, že platby poskytované na bankovní účty žalobce od různých odběratelů souvisí s jeho ekonomickou činností, byly příjmy, které žalobce obdržel od právních subjektů, jež mají své sídlo ve Velké Británii, správcem daně zohledněny jako platby za zdanitelná plnění, což žalobce v průběhu vytýkacích řízení zpochybnil ve zcela obecné rovině. Jakákoliv další zjištění ohledně uvedených subjektů pak žalovaný považoval za nadbytečná s ohledem na absolutní nedostatek součinnosti žalobce v průběhu řízení. S tímto názorem se krajský soud zcela ztotožňuje, stejně jako se závěrem žalovaného, že za situace, kdy žalobce sám ani v nejmenším nedostal své důkazní povinnosti stanovené § 31 odst. 9 ZSDP, nebylo povinností správce daně provádět detailní šetření ve všech směrech ekonomické činnosti žalobce. Je nepochybné nejen ze zákonné úpravy ust. § 31 odst. 9 a § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP, ale také z rozsáhlé judikatury vztahující se k problematice důkazních břemen daňového subjektu a správce daně, že primárním nositelem důkazního břemene ve vztahu k obsahu daňových přiznání je daňový subjekt a nikoliv správce daně. Lze poukázat např. na rozsudek NSS ze dne 21.9.2007 č.j. 5 Afs 148/2006-50, podle kterého *„důkazní břemeno stran vlastní daňové povinnosti nese výlučně daňový subjekt. Daňové řízení, na rozdíl od obecného řízení správního, je založeno nikoli na zásadě materiální pravdy (povinnost zjistit skutečný a úplný skutkový stav tíží správní orgán), nýbrž je ovládáno zásadou formální pravdy (povinnost tvrzení i prokazování tíží subjekt). Správci daně tak nepřísluší vyhledávat důkazy namísto daňového subjektu“*. Totéž lze vztáhnout také k požadavkům žalobce na zjišťování údajů v systémech INTRASTAT, VIES a SCAC. Zde žalovaný zcela správně odkazuje na rozsudek ESD ze dne 27.9.2007 C-184/05, z něhož vyplývá, že daňové orgány členského státu,

v němž se začíná uskutečňovat odeslání nebo přeprava zboží v rámci jeho dodání dovnitř Evropského společenství, nejsou povinny vyžádat si informace od orgánů členského státu určení uvedeného dodavatelem. Lze tedy shrnout, že různé informační systémy, které byly vytvořeny za účelem vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých a nepřímých daní a správní spolupráce představují možnost správních orgánů členských států, aby ve své vlastní činnosti využívaly poznatků zde evidovaných a samozřejmě samy se do těchto systémů aktivně zapojovaly svými poznatky, v žádném případě však nepředstavují povinnost správních orgánů členských států, aby v jednotlivých konkrétních případech z těchto systémů čerpaly poznatky. Přes takto proklamovaný podpůrný charakter těchto evidencí, správce daně na základě požadavku žalobce zjišťoval u příslušného celního úřadu, zda se žalobce zaregistroval v systému INTRASTAT, přičemž zjištěný poznatek byl negativní. Krajský soud podotýká, že žalobce ani ve vymezeném žalobním bodě neuvedl, jaký charakter podle něj měla plnění poskytnutá daňovými subjekty se sídlem ve Velké Británii, pouze v obecné rovině zpochybnil zařazení těchto plnění správcem daně mezi plnění zdanitelná. Rovněž neuvedl ani žádné jiné bližší informace k těmto ekonomickým případům. Za takové situace má krajský soud za to, že žalobní bod č. 1) je v podstatě účelově vznesenou žalobní námitkou.

Za zcela účelový pak považuje krajský soud žalobní bod 3) a), kde žalobce namítl, že nebyl schopen unést důkazní břemeno za situace, kdy veškeré daňové doklady a písemnosti mu byly zabaveny Policií ČR při prohlídce ze dne 21.1.2009 a že tedy důkazní břemeno přešlo na správce daně. Krajský soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, který zcela koresponduje s obsahem správních spisů, že toto žalobní tvrzení je časově i skutkově zcela mimo reálný průběh vytýkacích řízení. Žalobce byl k prokázání rozhodných skutečností vyzván výzvami správce daně ze dne 20.6.2008 (za zdaňovací období duben 2008), dne 14.8.2008 (za zdaňovací období květen 2008), dne 22.9.2008 (za zdaňovací období červen 2008), dne 22.9.2008 (za zdaňovací období červenec 2008) a dne 13.10.2008 (za zdaňovací období srpen 2008), jejichž doručení nikdy nezpochybnil, na které však nereagoval a nikdy v průběhu vytýkacích řízení žádné doklady nepředložil. Policejní prohlídka, při níž byly zabaveny listiny, PC a datové nosiče, proběhla až dne 21.1.2009, tj. několik měsíců od doručení výzev žalobci. Obhajoba neunesení důkazního břemene žalobcem založená na policejním zabavení jeho věcí proto nemůže obstát a je zcela irelevantní. Charakter účelovosti tohoto žalobního tvrzení je dále potvrzen sděleními orgánů policie ze dne 14.5.2009 a ze dne 27.10.2009, z nichž vyplývá, že předmětem zabavení nebyly žádné účetní doklady v listinné ani jiné podobě a policie nikdy takové doklady žalobce ve své dispozici neměla. V žalobě tvrzený, ale blíže neoznačený rozpor těchto závěrů policie s obsahem protokolu ze dne 16.3.2009 o ohledání zajištěných věcí, nebyl obsahem správních spisů prokázán. Z obsahu označeného protokolu krajský soud nezjistil, že by mezi zde označenými věcmi byly zapsány účetní doklady. Žalobcova argumentace nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl.ÚS 38/95

a III.ÚS 2196/07 vztahujícími se k ust. § 31 odst. 9 ZSDP je proto zcela nepřiléhavá, neboť zjištěná (z obsahu správního spisu) skutková situace v době výzev k předložení účetní a daňové dokumentace je zcela jiná, než jak ji popisuje žalobce. S ohledem na časový odstup mezi výzvami a policejní prohlídkou žalobci nic nebránilo, aby své účetnictví a další daňové doklady správci daně předložil, zvláště, když nikdy netvrdil, že je v té době neměl v dispozici a z nějakého důvodu je předložit nemohl. To, že by policie požadované daňové doklady po 21.1.2009 měla ve své dispozici, nebylo obsahem správních spisů prokázáno.

K žalobnímu bodu 3) b), v němž žalobce odkazoval na judikaturu správních soudů a ESD, krajský soud považuje za dostačující uvést pouze to, že že důkazní břemeno, které primárně spočívá na straně daňového subjektu podle § 31 odst. 9 ZSDP, nelze přenášet na správce daně pouhým odkazem na ust. § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP. Daňový subjekt je povinen prokázat skutečnosti uvedené v daňovém přiznání, a pokud tak neučiní (jako v posuzované věci), nelze z ust. § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP dovodit, že je to správce daně, kdo je povinen dokazovat za něj. Zcela nepřijatelné je dovozovat za takové procesní situace, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (srov. přiměřeně rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 188/2004). V tomto žalobním tvrzení uvedené odkazy žalobce na rozsáhlou judikaturu NSS, Ústavního soudu a ESD považuje krajský soud za zcela nesprávné, neboť z důvodů již rozvedených pod vypořádáním se se žalobními body 1) a 3) a) a z důvodů již výše uvedených k tomuto žalobnímu bodu, nelze akceptovat žalobcovo tvrzení o přesunu důkazního břemene na správce daně. Pokud jde o odkaz na judikaturu ESD, považuje jej krajský soud za zcela nepřipadný, když žalobce se omezuje pouze na citaci základní myšlenky vyplývající z jím označených rozsudků ESD, že v řetězci dodávek, kde je některá předchozí nebo následná transakce zatížena daňovým podvodem, o němž plátce neví nebo nemůže vědět, nemůže být touto skutečností dotčen. Žalobce však žádným způsobem nekonkretizoval dopad tohoto závěru na jeho vlastní situaci. Bez takového tvrzení není krajský soud schopen ani oprávněn učinit si úsudek o dopadu označené judikatury na posuzované věci. V další skupině označených judikátů (Krajských soudů v Ostravě a Brně) pak žalobce zdůrazňuje, že po něm nelze požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a které nemůže z důvodů zákonných překážek nebo z důvodů faktického stavu věci zjistit a ověřit. Ani zde nelze bez dalšího dovodit, co má žalobce na mysli, takže v obecné rovině krajský soud může toliko setrvat na závěru, který již učinil ve shora vypořádaných žalobních bodech, že prokazovat skutečnosti, které požadoval správce daně a jež vyplývaly z podaných daňových přiznání, nebyly mimo sféru vlivu žalobce, a to ani v období do policejní prohlídky konané dne 29.1.2009, když žalobce nikdy netvrdil, že do té doby neměl své doklady v dispozici, ale ani později, neboť se neprokázalo, že by přešly do dispozice orgánů policie. Dále krajský soud plně odkazuje na závěry, jež učinil

ohledně čerpání poznatků z informačních systémů členských států Evropského společenství.

Žalobní bod 4) a) má krajský soud, pokud jde o obchodní společnosti mající své sídlo ve Velké Británii, za vypořádaný s ohledem na totožnost s argumenty uvedenými v žalobním bodě 1) svým zdůvodněním vyjádřeným shora k tomuto žalobnímu bodu. Pokud jde o žalobcův návrh na provedení důkazu, že společnost OB PRODUCT a.s. Slušovice je držitelem povolení k provozování daňového skladu, zastává krajský soud totožný názor s žalovaným, že jakákoliv šetření u této společnosti by byla nadbytečná, když tento subjekt neměl žádnou vazbu na odběratele, kteří byli zjištěni přes bankovní účty žalobce a ve vztahu k nimž žalobce vykazoval zdanitelná plnění.

Žalobní bod 4) b) považuje krajský soud za nedůvodný, když shodně s žalovaným má za to, že případy, kdy zboží bylo dodáváno v režimu podmíněného osvobození, nemohl správce daně vyloučit, neboť takové případy v posuzovaných věcech vůbec nenastaly, když veškeré zboží bylo dle obsahu správního spisu dodáváno v režimu volného daňového obchodu, což je prokázáno daňovými doklady získanými prostřednictvím dožádaných správců daně od obchodních partnerů žalobce, v nichž žalobce účtoval ceny, jež obsahovaly v základu pro výpočet DPH také částky spotřební daně. Vyloučení žalobcem zaplacené spotřební daně nemohlo nastat, neboť spotřební daň poukazoval žalobce společnosti ČEPRO, a.s. a jednalo se tudíž o jeho výdaje, nikoliv o příjmy. Tvzení, že správce daně, pokud využil jako důkazního prostředku výpisů z účtů, byl povinen vzít v úvahu skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti co nejúplněji, což podle žalobce neučinil, je natolik obecně formulované, že ani zde nelze dovodit, co konkrétně měl žalobce na mysli. Pro zcela obecnou formulaci se krajský soud důvodností této dílčí žalobní námitky zabývat nemohl. Na tomto místě považuje krajský soud za vhodné zdůraznit, že formulace žalobních bodů je zcela v dispozici žalobce, který tím určuje rozsah soudního přezkumu a vymezení žalobního bodu musí být natolik konkrétní, aby rámec soudního přezkumu byl jednoznačně určen. To se v posuzované námitce nestalo (srov. např. rozsudek Krajského soudu v Brně sp. zn. 31Ca 152/2009).

Důvodný neshledal krajský soud ani žalobní bod č. 5), když má za to, že svůj názor na žalobcem opět zcela obecně tvrzené porušení práv vymezených čl. 11 Listiny (z logiky věci zřejmě měl žalobce na mysli právo na to, aby mu daně byly uloženy jen na základě zákona) a čl. 36 a 38 Listiny (právo na spravedlivý proces) již vyjádřil v rámci argumentace ke všem shora uvedeným žalobním bodům, z níž je zřejmé, že krajský soud nesdílí názor žalobce, že k porušení těchto jeho práv došlo. Krajský soud tento poslední žalobní bod nepovažuje za vymezení soudního

přezkumu ve vlastním slova smyslu, ale za jakési konečné shrnutí, s jehož podstatou se již shora vymezenou argumentací vyčerpávajícím způsobem vypořádal.

Jelikož krajský soud neshledal žádnou ze žalobních námitek důvodnou, rozhodl v souladu s ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. o zamítnutí žalob. Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 s.ř.s.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalovanému podle obsahu správního spisu žádné náklady s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Ostravě dne 19. září 2013

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu