



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 JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. 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 9.12.2011 č.j. 8248/11-1301-804127, č.j. 8249/11-1301-804127 a č.j. 8250/11-1301-804127, ve věcech daně 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 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v platném znění na Odvolací finanční ředitelství – dále jen žalovaný) ze dne 9.12.2011 č.j. 8248/11-1301-804127, č.j. 8249/11-1301-804127 a č.j. 8250/11-1301-804127, jimiž byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu v Karviné ze dne 2.5.2011 č.j. 67610/11/367910804138, č.j. 67633/11/367910804138 a č.j. 67570/11/367910804138, kterými byly žalobci vyměřeny daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen, listopad a září 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 daňové subjekty DIESEL POOL LTD, EUROPE OIL LIMITED, FUEL POOL LTD a PETROLINKS SERVICES 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. § 8 odst. 3 a § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen daňový řád) a § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZSDP).

- 2) Žalobce namítl nezákonnost výzev vydaných dle § 43 odst. 1 ZSDP ve vztahu ke všem třem zdaňovacím obdobím. Poukázal na to, že výzvy byly vydány v krátkém časovém intervalu poté, co byla doručena daňová přiznání, přičemž za tak krátkou dobu nemohly existovat na straně správce daně důvodné pochybnosti. Předmět vytýkacího řízení přitom musí být vymezen právě pochybnostmi správce daně. Žalobce dále rozsáhle poukázal na judikaturu vztahující se k otázce 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, rozsudek NSS sp. zn. 2 Ans 1/2005 a nálezy Ústavního soudu sp. zn. II.ÚS 232/02. Výzvy správce daně dle § 43 ZSDP neodpovídají zákonným předpokladům ani judikatuře, když správce daně adekvátním způsobem nevyjádřil pochybnosti o správnosti, pravdivosti nebo úplnosti podaných daňových 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 tudíž 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 správci 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 odmítá tvrzení, že správci daně nikdy žádné doklady nepředložil, neboť z obsahu napadených rozhodnutí je zřejmé, že správce daně na základě žalobcem předložených dokladů za zdaňovací období září 2006, září 2007, říjen 2007 a prosinec 2007 provedl šetření za účelem ověření uskutečnění deklarovaných dodávek pohonných hmot u společností ČEPRO, a.s., PetroJet, s.r.o., dále AM EUROL GROUP s.r.o. a EURO-OIL GROUP s.r.o., jimiž bylo zjištěno, že dodávky pohonných hmot od těchto společností byly realizovány uvnitř daňového skladu společnosti ČEPRO, a.s. a předmětem zdanitelných plnění jednotlivých dodavatelů byly veškeré dodávky evidované jako přijatá zdanitelná plnění u žalobce. Žalobce dále poukázal na str. 3 až 6 napadených rozhodnutí, kde žalovaný popisuje výsledky vytýkacích řízení za uvedená zdaňovací období, které měly vliv i na zjištění učiněná v rámci zdaňovacích období v obou posuzovaných věcech. Žalobce dále namítl, že ačkoliv předložil doklady k prodeji vyskladněných pohonných hmot z daňového skladu společnosti ČEPRO, a.s. jedinému odběrateli, a to společnosti OB PRODUCT a.s. Slušovice, správce daně u tohoto subjektu

žalobcova tvrzení nijak neověřil. Dále v této části žaloby žalobce zrekapituloval konstatační část napadených rozhodnutí, a to str. 5 až 6.

4)

- a) Žalobce poukázal na rozhodnutí žalovaného č.j. 448/11-1301-804127 ve věci zdaňovacího období březen 2008, z něhož vyplývá, že žalobce disponoval i s jinými pohonnými hmotami než s těmi, které nakoupil od společnosti ČEPRO, a.s. a které dále prodával subjektům označeným správcem daně, o čemž svědčí prokázání dodávky pohonných hmot žalobci maltskou společností European Oil Limited a společností Adea Trgovina d. o. o. ze Slovinska. Dále žalobce znovu namítl, že u jeho odběratele pohonných hmot společnosti OB PRODUCT a.s. neprovedl správce daně žádné šetření, jímž by ověřil žalobcova tvrzení a rovněž opětovně namítl absenci jakýchkoliv šetření správce daně ve vztahu k subjektům se sídlem ve Velké Británii.
- b) Pokud měl správce daně pochybnosti o důkazní hodnotě prostředků, jimiž žalobce prokazoval podle § 31 odst. 9 ZSDP svá tvrzení, došlo k přenesení důkazního břemene z daňového subjektu na správce daně, jehož povinností pak bylo podle § 31 odst. 8 ZSDP prokázat existenci skutečností, které věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví, evidence či jiných záznamů žalobce zcela vyvracejí. Této povinnosti se správce daně nemohl zhostit ani tvrzením, že společnost ERSONERS s.r.o. se správcem daně nespolupracuje nebo, že sídlo společnosti I. ČESKOMORAVSKÁ RAFINERIE a.s. je pouze formální a na uvedené adrese se nikdo nezdržuje. Má-li správce daně za to, že žalobce nepostupoval v souladu s ust. § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen ZDPH), měl již v rámci vytýkacího řízení vyzvat žalobce ke sdělení dokladů, listin, svědeckých výpovědí, popř. jiných důkazních prostředků, které vyžaduje k prokázání nároku tvrzeného daňovým subjektem. Žalobce v této souvislosti poukázal na rozsudek NSS sp. zn. 8 Afs 80/2008, podle něhož povinnost důkazního břemene není postavena na prokázání „negativní skutečnosti“. Dále poukázal na rozsudek NSS sp. zn. 2 Ans 1/2005, podle kterého nelze po daňovém subjektu požadovat, aby prokazoval skutečnosti, které jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a také na rozsudky sp. zn. 5 Afs 58/2006 a 5 Afs 131/2004. Rovněž v této souvislosti žalobce zmínil rozsudky Evropského soudního dvora (dále jen ESD) zn. C-3543, C355/03 a C484/03 (věc Optigen Ltd.) a rozsudky C439/04 a C440/04 (věc Kittel), kde se ESD vyslovil tak, 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. Žalobce rovněž zmínil ustálenou judikaturu Krajských soudů v Ostravě a v Brně (sp. zn. 22Ca 319/97, sp. zn. 29Ca 68/2004, sp. zn. 31Ca 75/2007), podle nichž ze skutečnosti, že daňový subjekt nese důkazní břemeno, nemohou pro něj ohledně existence skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví plynout další důkazní povinnosti, které daňovému subjektu zákon neukládá. Podle žalobce tak zejména nelze po daňovém subjektu požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže, ať z důvodů zákonných překážek nebo z důvodu faktického stavu věci, zjistit a ověřit, pokud prokázal obsahem svých povinných evidencí i záznamem

faktické realizace služby, že zdanitelné plnění bylo dodáno a že bylo i zaplacen.

- 5) Správní orgány učinily závěr, že žalobce s pohonnými hmotami po jejich pořízení neobchodoval uvnitř daňového skladu, ale mimo něj. Tento závěr žalobce označil za nesprávný, neboť měl se společností ČEPRO, a.s. uzavřenou smlouvu o poskytování služeb, podle níž byla společnost ČEPRO, a.s. zavázána na žádost žalobce naskladnit v některém z expedičních míst určené druhy pohonných hmot do velkého skladovacího systému a na žádost žalobce stejné množství zboží v některém z expedičních míst vyskladnit žalobci. Tato smlouva byla uzavřena jako smlouva nepojmenovaná podle § 269 odst. 2 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, v platném znění a má charakter tzv. nepřímé úschovy. Žalobce odkázal na rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové sp. zn. 25Co 273/97, podle kterého práva a povinnosti ze smlouvy tzv. nepravidelné schovací (depositum irregulare) se analogicky řídí smlouvou o úschově, není-li mezi stranami dohodnuto jinak. Žalobce v další části tohoto žalobního bodu teoreticky rozvíjí charakter této smlouvy a následně zdůrazňuje dvoufázovost převodu vlastnického práva. V další části žalobního bodu poukázal na ust. § 13 odst. 1 ZDPH, podle kterého dodáním zboží pro účely tohoto zákona se rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník s tím, že tato úprava odpovídá čl. 14 odst. 1 Směrnice, přičemž pojem převod práva nakládat se zbožím jako vlastník je pojem širší než právní pojetí převodu vlastnictví, což stvrdil i ESD ve svém rozhodnutí C-320/88, v němž konstatoval, že termín „dodání zboží“ se nevztahuje na převod vlastnického práva tak, jak ho upravuje národní legislativa, ale zahrnuje jakýkoliv převod hmotného majetku jednou osobou, která opravňuje druhou osobu skutečně nakládat s tímto majetkem, jako kdyby byla jeho vlastníkem, a to i kdyby k převodu právního vlastnictví k majetku nedošlo. Zda bylo právo nakládat s majetkem jako vlastník převedeno, je přitom na posouzení národního soudu, který má k dispozici veškeré možnosti vyhodnotit skutečnosti daného případu. I z pohledu daňového práva je nutno k momentu dodání zboží přihlížet v souladu s obsahem Smlouvy o poskytování služeb, neboť jestliže se dodáním zboží jinému subjektu rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník, pak zcela nezbytným výchozím momentem je okamžik, zda a kdy převodce tohoto práva nabude právo k tomuto zboží v takovém rozsahu, aby byl oprávněn nakládat s ním jako vlastník natolik, aby byl schopen a oprávněn k němu převádět jakékoliv dispoziční možnosti.
- 6) Již ze zpráv o daňové kontrole vyplývá, že žalobci byly za uvedená zdaňovací období připisovány platby od společností majících sídlo ve Velké Británii. Mezi žalobcem a těmito subjekty docházelo k intrakomunitárnímu obchodování, přesto však správce daně ani žalovaný neověřili cestou mezinárodní pomoci u daňových orgánů Velké Británie, zda jsou tyto subjekty plátcí DPH, stejně tak si nevyžádali informace z registru INTRASTATU jak u orgánů Celní správy ČR, tak i Velké Británie. Žalobce opětovně zdůraznil, že neměl a nemá žádnou možnost obstarat si od britských, maltských nebo slovinských fiskálních orgánů, popř. od svých odběratelů, údaje o těchto subjektech či je přimět, aby mu poskytl dokumenty či jiné důkazní prostředky. Touto možností naopak disponuje správce daně, který neunesl důkazní břemeno podle § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP a § 92 odst. 3 daňového řádu. Po žalobci nelze požadovat, aby prokazoval skutečnosti, které jsou mimo sféru jeho vlivu, přičemž odkázal na nálezy ÚS sp. zn. Pl.ÚS 38/95 a III.ÚS 2196/07. Dále žalobce zopakoval odkazy na judikaturu správních soudů, Ústavního soudu a ESD shodně jako v žalobním bodě 4) b).

- 7) Žalobce poukázal na to, že dle správce daně měl tento 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. Podle žalobce však správce daně pochybil, když nevyločil ty případy, kdy zboží bylo dodáváno v režimu podmíněného osvobození. Dále nevyločil zaplacenou spotřební daň. Pokud správce daně využil jako důkazního prostředku 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).
- 8) V závěrečné části žaloby žalobce opětovně citoval již dříve zmiňovanou judikaturu k otázce povinnosti důkazního břemene a jeho přesunu z daňového subjektu na správce daně.

Žalovaný ve vyjádřeních k žalobám uvedl následující:

K bodu 1) žaloby odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí, kde se vypořádal s totožnou odvolací námitkou.

K bodu 2) žaloby označil výzvy vydané podle ust. § 43 ZSDP ve vztahu ke všem třem zdaňovacím obdobím za výzvy konkrétní, směřující k prokázání konkrétních skutečností, k doložení daňových dokladů, z nichž byl uplatněn nárok na odpočet daně a k prokázání oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet daně z těchto dokladů. Zdrojem pochybností správce daně byly především skutečnosti zjištěné v rámci vytykácích řízení vedených ve stejné době na dani z přidané hodnoty (dále jen DPH) za zdaňovací období září, říjen a prosinec 2007. Zjištění správce daně učiněná v těchto vytykácích řízeních představují poznatky, které mají charakter odpovídající závěrům žalobcem zmiňovaného judikátu NSS sp. zn. 9 Afs 110/2007.

K žalobnímu bodu 3) a) k žalobcově námitce, že veškeré doklady byly zabaveny policií dne 21.1.2009, žalovaný upřesnil, že již shora označené výzvy dle § 43 ZSDP byly žalobci doručeny 22.12.2008, 12.1.2009 a 21.11.2008, avšak žalobce žádné doklady, písemnosti či evidence nepředložil ani ve stanovené lhůtě, ani nikdy později. K provedení prohlídky prostor a pozemků žalobce Policií ČR došlo až dne 21.1.2009, tedy až poté, kdy byl žalobce k předložení předmětných písemností správcem daně vyzván. 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 nevyplývá, 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. Tvzení 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 žalobnímu bodu 3) b) a 4) a): žalobcem uvedená fakta v tomto žalobním bodě se nevztahují z velké části k řízení v posuzovaných věcech a dále jsou chybně interpretována. Konkretizace uvedených společností se týká vytýkacího řízení k DPH za zdaňovací období září 2006, září 2007, říjen 2007 a prosinec 2007, kdy žalobce doložil správci daně doklady, kterými deklaroval dodání zboží pohonných hmot výhradně pro odběratele T.R.C. a.s., I. ČESKOMORAVSKÉ RAFINERIE a.s., UNICORN – Oil s.r.o. a ERSONERS s.r.o. Za zdaňovací období říjen, listopad a září 2008 žalobce žádné doklady v průběhu celého řízení nepředložil. Rozsah uskutečněných zdanitelných plnění v předmětných zdaňovacích obdobích vyčíslil správce daně ve vazbě na osvědčení bankovních účtů žalobce jako důkazu o doložených příjmech z jeho ekonomické činnosti po jejich prověření u jednotlivých poskytovatelů těchto plateb. Pořízení pohonných hmot od osob registrovaných k dani v jiném členském státě v období 1. čtvrtletí 2008 bylo zjištěno správcem daně na základě vykázaných dodávek zboží žalobci v souhrnných hlášeních těchto osob registrovaných k dani v jiných členských státech a v platebních výměrech ze dne 1.10.2010 došlo k vyměření pořízení zboží na řádku 220 a vyměření nároku na odpočet daně z tohoto plnění na řádku 320 (zdaňovací období leden a únor 2008). Přijaté dodávky pohonných hmot od jiných společností než společnosti ČEPRO, a.s. zjištěné správcem daně v průběhu jeho šetření, tak byly řádně a konkrétně vypořádány v rámci vytýkacích řízení za leden a únor 2008.

K bodu 4) b) žalovaný uvedl, že žalobce zde cituje pouze pasáže z několika rozsudků Ústavního soudu a NSS, které se vztahují ke konkrétním kauzám a lze z nich vyčíst, že řeší otázky pochybení odběratele, pochybnosti ohledně otázky registrace odběratele, prekluzi dle § 47 ZSDP, vyměření daně podle pomůcek, pochybení dodavatele či přenos důkazního břemene na správce daně podle ust. § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP, zpochybní-li předložené listiny. Žalovaný nenalezl souvislost citovaných rozsudků s posuzovanými věcmi.

K bodu 5): žalobce zde cituje závěry žalovaného týkající se zjištění správce daně o způsobu obchodování žalobce s pohonnými hmotami a odlišného vykazování jejich dodávek státním orgánům a skutečným odběratelům mimo daňový sklad. Následně žalobce teoreticky rozebral smlouvu charakteru tzv. nepřímé úschovy (cituje z článku Petra Bělovského *Depositum irregulare: úschova peněz v římském právu*, který vychází z referátu předneseného v listopadu 2000 na Konferenci českých a slovených romanistů v Košicích). V závěru žalobce připojil rozbor pojmu dodání zboží dle § 13 odst. 1 ZDPH. Žalovaný nenalezl žádnou vazbu předmětné citace a rozboru k předmětu žaloby.

K bodu 6) žalovaný uvedl, že je totožný s bodem 1) žaloby a 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 neefektivnější a za situace, kdy měl na základě již probíhajících vytykácích 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 vytykácích 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 vytykácích 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 7) žaloby žalovaný uvedl, že v posuzovaných věcech nedošlo k žádnému dodání zboží v režimu podmíněného osvobození a nic takového nebylo doloženo ani žalobcem. Uvedená námitka není na místě i bez ohledu na tuto skutečnost. Žalovaný poukázal na § 36 odst. 1 ZDPH, který stanoví, co je základem daně a dále na ust. § 36 odst. 3 písm. b) téhož zákona, podle kterého základ daně zahrnuje také spotřební daň, pokud zákon nestanoví jinak v § 41. Ust. § 41 ZDPH stanovuje základ daně a výpočet daně u zboží, které je v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Podle § 41 odst. 3 ZDPH u zboží, které je dodáno v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně se základ daně stanoví podle § 36 ZDPH bez zahrnutí spotřební

daně. I kdyby se tedy na účtu žalobce vyskytovaly příjmy za zboží dodané v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, stále by se jednalo o úplatu za zdanitelné plnění, ve které by byla zahrnuta daň z přidané hodnoty a při výpočtu daně by se postupovalo v souladu s ust. § 37 odst. 2 ZDPH shodně, tedy výpočtem daně v souladu s ust. § 37 odst. 2 ZDPH postupoval správce daně u všech zjištěných přijatých úplat za uskutečněná zdanitelná plnění za zdaňovací období. K námitce, že správce daně z příjmů na účtech nevyločil žalobcem zaplacenou spotřební daň, žalovaný uvedl, že zaplacená spotřební daň byla žalobcem poukazována společnosti ČEPRO, a.s. a jednalo se tak o výdaje žalobce, nikoliv o příjmy. Z příjmů nebylo možno takovéto částky vyloučit, jelikož se v příjmech nenacházejí.

K bodu 8) žaloby žalovaný pouze opakovaně zdůraznil, že žalobce v rámci předmětných vytýkacích řízení za předmětná zdaňovací období nedoložil žádné doklady a tedy ani doklady prokazující oprávněnost uplatněného odpočtu daně na vstupu. 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 za zdaňovací období říjen 2008, listopad 2008 a září 2008 byla zahájena výzvami podle ust. § 43 ZSDP tehdy místně příslušného správce daně Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 12.12.2008, 12.1.2008 a 21.11.2008. Podle obsahu správních spisů byly výzvy žalobci řádně doručeny. Ve všech výzvách správce daně vymezuje předmět výzvy jako povinnost prokázat, pro jaké uskutečněné ekonomické činnosti byla použita přijatá plnění a výši daně na výstupu s odkazem na řádek 210 daňového přiznání i na vstupu s odkazem na řádek 310 daňového přiznání. Žalobce byl vyzván předložit daňové doklady vystavené v souladu s ust. § 26, § 28 a § 29 ZDPH a dále předložit daňovou evidenci, kterou je pro daňové účely povinen vést podle § 100 ZDPH a evidenční soupisy všech faktur přijatých a faktur vydaných v příslušných zdaňovacích obdobích. Požadované doklady jsou blíže specifikovány v předposledním odstavci druhé strany výzev. Ve výzvě vydané ke zdaňovacímu období říjen 2008 správce daně sděluje, 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 údajů uvedených v daňovém přiznání. Ve výzvě vztahující se ke zdaňovacímu období listopad 2008 správce daně uvedl, že mu vznikly pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů uvedených v daňovém

přiznání s ohledem na zjištění v probíhajících vytýkacích řízeních a daňové kontrole, s nimiž byl žalobce seznámen při ústním jednání dne 8.1.2009. Ve výzvě vztahující se ke zdaňovacímu období září 2008 správce daně uvedl, že po prověření údajů uvedených v daňovém přiznání mu vznikly pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti těchto údajů. 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 evidenci předloženou již dříve za zdaňovací období leden až červenec 2008. Za další zdaňovací období celní úřad již neměl dokumentaci k dispozici. Dále správce daně ověřoval bankovní účty žalobce a zjišťoval z nich platby za žalobcem uskutečněná zdanitelná plnění. Následně správce daně oslovil dožádané správce daně odběratelů žalobce se sídlem v tuzemsku, 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 13.12.2010 (protokol č.j. 76122/10/367930800334). Jednalo se o společné projednání výsledků vytýkacích řízení za září 2008, říjen 2008, listopad 2008 a prosinec 2008. K výsledkům se žalovaný vyjádřil písemně podáním ze dne 23.12.2010, v němž namítl, že správce daně posoudil platby, které žalobce obdržel od daňových subjektů majících sídlo ve Velké Británii jako úhrady za uskutečněná zdanitelná plnění, ačkoliv se mohlo jednat o finanční služby, které tyto subjekty poskytovaly žalobci. Žalobce považuje takový postup za rozporný s § 31 odst. 2 ZSDP a navrhl, aby si správce daně opatřil stanovisko Finančního úřadu pro Prahu I ohledně registrace zahraničních subjektů k DPH a dále opatřil výpisy z obchodního rejstříku těchto společností k zjištění předmětu jejich podnikání a přijaté platby následně vyloučil z plateb za uskutečněná zdanitelná plnění. Správce daně se k připomínkám vyjádřil v protokolu ze dne 6.4.2011 č.j. 22568/11/367930800334 tak, že žalobce v průběhu vytýkacích řízení nereagoval žádným způsobem na výzvy správce daně učiněné dle § 43 ZSDP a neunesl tak důkazní břemeno. Správce daně zajistil důkazní prostředky vlastní činností, přičemž výpisy z bankovních účtů žalobce osvědčil jako důkazy o doložených příjmech plátce z jeho podnikatelské činnosti a na základě přijatých plateb na účty daňového subjektu vyčíslil rozsah uskutečněných zdanitelných plnění. Žalobce přitom vykázal v podaných daňových přiznáních pouze přijatá zdanitelná plnění a uskutečněná zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku, nedeklaroval žádná osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně, ani dodání zboží do jiného členského státu. Žalobce neuvedl skutečnosti, ze kterých by bylo možno dovodit neplatnost důkazů zajištěných správcem daně a jejich nepoužitelnost pro daňové řízení. Nedoložil také, že platby přijaté od daňových subjektů majících sídlo ve Velké Británii nejsou platbami za uskutečněná zdanitelná plnění. Správce daně na základě návrhu žalobce zaslal dožádání Celnímu úřadu Karviná ohledně důkazu z registru INTRASTAT. Z odpovědi dožádaného správního

orgánu (ze dne 7.1.2011 č.j. 1009/11/367930800334) bylo zjištěno, že žalobce se nikdy neregistroval ani u Celního úřadu Zlín ani u Celního úřadu v Karviné do systému INTRASTAT a nesděloval údaje o obchodu uvnitř Evropského společenství ve smyslu § 319 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona. Správce daně dále konstatoval, že je mu známo, že společnosti DIESEL POOL LTD a FUEL POOL LTD jsou registrovány u Finančního úřadu pro Prahu I a vyžádat si k tomu stanovisko Finančního úřadu pro Prahu I považuje za nadbytečné, když tyto společnosti mají platnou registraci k DPH zjistitelnou z centrálního registru plátců DPH. Rovněž výpisy z obchodních rejstříků uvedených společností nelze podle správce daně označit za důkaz, který by prokázal, že platby přijaté od těchto společností nejsou platbami za uskutečněná zdanitelná plnění. Součástí správního spisu je vyjádření Celního úřadu Karviná ze dne 6.1.2011, jímž k dotazu správce daně sděluje, že neevidoval registraci žalobce do systému INTRASTAT, takže tento ani nesděloval údaje o obchodu uvnitř společenství ve smyslu § 319 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, v platném znění. Stejnou informaci má také Celní úřad Zlín, kdy žalobce měl pro celý rok 2008 sídlo v rámci místní příslušnosti tohoto správce daně. Ve spise je dále založen 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 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 vytykáčích řízení za uvedená zdaňovací období byly vystaveny dodatečné platební výměry správce daně ze dne 2.5.2011 č.j. 67610/11/367910804138, č.j. 67633/11/367910804138 a č.j. 67570/11/ 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 vytykáčím řízení využil svých znalostí získaných v předchozích vytykáčích 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 benzinu 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 tyto 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 vytýkací 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. Výzva správce daně vztahující se ke zdaňovacímu období listopad 2011 zákonný požadavek beze zbytku splňuje, když správce daně v ní odkazuje na pochybnosti, které žalobci sdělil u ústního jednání dne 8.1.2009. Krajskému soudu je z úřední činnosti známo, a to ze spisu sp. zn. 22Af 143/2011, pod níž jsou vedeny žaloby žalobce proti rozhodnutím o vyměření DPH za zdaňovací období duben až srpen 2008, že dne 8.1.2009 pod č.j. 2731/09/303933702131 proběhlo společné projednání výsledků vytýkacích řízení za září 2006, září, říjen a prosinec 2007, leden a únor 2008 a duben až srpen 2008, která správce daně provedl u žalobce. Odkaz na tento protokol o projednání výsledků předchozích vytýkacích řízení má krajský soud za

dostatečnou specifikaci pochybností správce daně, která vylučuje situaci, aby žalobce nevěděl, jaké pochybnosti má správce daně na mysli a prokázání čeho se uvedenou výzvou domáhá. Pokud jde o další dvě nyní posuzované výzvy, tj. výzvu za měsíc říjen 2008 a za měsíc září 2008, je pravdou, že pochybnosti správce daně jsou v nich žalobci sděleny nekonkrétně. V případě první z nich 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 a v případě výzvy za září 2008 pouze prostou konstatací existence pochybností. Přesto krajský soud dospěl k závěru, že i tyto výzvy mohou z hlediska zákonnosti obstát, a to s ohledem na důvody dále rozvedené. 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, dále za leden a únor 2008, dále za období duben až srpen 2008 a následně vytýkácí řízení za tato tři zdaňovací období nyní posuzovaná, tj. září, říjen a listopad 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 nejen z již shora zmiňovaného soudního spisu sp. zn. 22Af 143/2011, ale také ze soudního spisu sp. zn. 22Af 117/2011, v němž jsou vedeny žaloby žalobce proti rozhodnutím o vyměření DPH 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. Poznatky mohou mít např. charakter informací o obchodní činnosti dalších daňových subjektů obchodujících s prověřovaným subjektem, vůči němuž má být zahájeno vytýkácí 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 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 a poté také dalších pěti výzev za zdaňovací období duben až srpen 2008, 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, že v krátkém časovém intervalu od podání daňových přiznání do vydání výzev 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 vytykácí řízení probíhala současně. Výsledky vytykácích řízení za všechna tři zdaňovací období roku 2007, dále za zdaňovací období leden a únor 2008 a také za zdaňovací období dubna až 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 vytykácích 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 známá 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 byly učiněny první dvě výzvy z těchto tří nyní posuzovaných věcí, probíhalo u žalobce paralelně deset vytykáčích 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 vytykáčích řízeních za tři zdaňovací období roku 2007. Třetí z nyní posuzovaných výzev byla vydána až po 8.1.2009, kdy byly veškeré pochybnosti správce daně žalobci podrobně sděleny. Z uvedených důvodů 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 vytykáčích 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 správci daně známých údajů nemožné výzvu blíže konkretizovat. Skutkový základ v nyní posuzované věci proto považuje krajský soud za značně odlišný, což zohlednil v predestinované úvaze. Ze všech shora vymezených důvodů krajský soud shledal tento žalobní bod nedůvodným, když vydané výzvy dle § 43 odst. 1 ZSDP nemohly způsobit nezákonnost vytykáčích 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 vytykáčích 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, k čemuž žalobce v průběhu vytýkacího řízení namítal, pouze, že se „mohlo jednat o finanční služby“ (vyjádření žalobce ze dne 23.12.2010 založené ve správním spise), což je pochybnost velmi vágní a nijak podložená. 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 nedostál 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 21.11.2008 (za zdaňovací období září 2008), dne 12.12.2008 (za zdaňovací období říjen 2008) a dne 12.1.2009 (za zdaňovací období listopad 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. poté, co byla žalobci doručena i poslední z uvedených výzev. Obhajoba neunesení důkazního břemene žalobcem založená na policejním zabavení jeho věcí proto nemůže obstát a je zcela irrelevantní. 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.

Tvrzení žalobního bodu 3) b) považuje krajský soud za zcela nepřípadné, neboť se skutkově nevztahuje ke zdaňovacím obdobím září, října a listopadu 2008, kdy je obsahem správních spisů prokázáno, že žalobce žádné doklady v průběhu vytýkacích řízení nepředložil. V tomto žalobním tvrzení uváděné doklady a zjištění se vztahují k předchozím zdaňovacím obdobím září 2006, září 2007, říjen 2007 a prosinec 2007. Stejně tak popis skutečností uvedených v napadených rozhodnutích na str. 3 až 6, na něž zde žalobce poukazuje, se týká zjištění z vytýkacích řízení za tato předchozí zdaňovací období, neboť zjištění, která v těchto vytýkacích řízeních správce daně získal, měla zcela zásadní vliv pro průběh a rozsah vytýkacích řízení nyní posuzovaných. Tento žalobní bod je tedy zcela nedůvodný, když se obsahově vztahuje k předchozím vytýkacím řízením.

Žalobní bod 4) a) shledal krajský soud také nedůvodným. Žalobce zde zmiňuje svou obchodní činnost se společnostmi EUROPLAN OIL LIMITED z Maltý a ADEA TRGOVINA ze Slovinska, od nichž rovněž nakoupil pohonné hmoty, z čehož dále dovozuje, že disponoval i jinými pohonnými hmotami než těmi, které nakoupil od společnosti ČEPRO, a.s. a že tedy závěry správce daně jsou neúplné. Obchodní případy se jmenovanými zahraničními subjekty (jak je soudu známo z úřední činnosti – již zmiňovaný spis sp. zn. 22Af 117/2011) se uskutečnily v 1. čtvrtletí roku 2008 a byly správcem daně zohledněny v platebních výměrech za zdaňovací období leden a únor 2008. Nutno zdůraznit, že popsání ekonomické aktivity žalobce vyplynuly z vlastního šetření správce daně v rámci mezinárodního systému VIES a nikoliv z daňových přiznání žalobce. Krajský soud se ztotožňuje s žalovaným také v jeho názoru, že jakékoliv šetření u společnosti OB PRODUCT a.s. Slušovice 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. K otázce šetření správce daně ohledně subjektů se sídlem ve Velké Británii krajský soud odkazuje na svou argumentaci uvedenou k žalobnímu bodu 1).

Žalobní bod č. 5) shledal krajský soud nesrozumitelným, když žalobce se omezil na citaci závěrů žalovaného týkajících se zjištění správce daně o způsobu obchodování žalobce s pohonnými hmotami, teoretický rozbor smlouvy nepřímé úschovy a závěry rozsudku ESD C-320/88, aniž by formuloval skutkové a právní důvody tohoto žalobního bodu. V souladu s ust. § 71 odst. 1 bod d) s.ř.s. se při vymezení žalobního důvodu nelze omezit pouze na citaci základních myšlenek vyplývajících ze stanoviska jiného subjektu či např. z rozsudku soudu, ale je nezbytné konkretizovat dopad citovaných závěrů na vlastní situaci žalobce. Soud není oprávněn domýšlet úvahy žalobce, ani jiným způsobem zasahovat do jeho dispozičního práva, když pouze žalobce může určit rozsah soudního přezkumu, ovšem srozumitelným způsobem. Krajskému soudu shodně jako žalovanému není srozumitelný dopad použitých citací a teoretických rozborů, které žalobce v tomto

žalobním bodě použil, na předmět soudního přezkumu. Důvodností tohoto žalobního bodu se proto krajský soud pro jeho nesrozumitelnost nemohl zabývat.

Žalobní bod 6) je rovněž nedůvodný, a to předně ze stejných důvodů jako žalobní bod 1), s nímž se ve svém obsahovém vymezení částečně překrývá. Proto také krajský soud na vypořádání se s tímto žalobním bodem odkazuje. Pro úplnost krajský soud k oběma žalobním bodům (1 a 6) shrnuje, 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 21.1.2009, 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 7) 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).

V závěrečné části žaloby se žalobce pohybuje opět v rovině citace dostupné soudní judikatury k otázce povinnosti důkazního břemene a podmínek jejího přesunu z daňového subjektu na správce daně. Nachází se přitom v rovině naprosto obecných tvrzení. Krajský soud má za to, že s dopadem žalobcem opakovaně a obšírně odkazované judikatury soudů na situaci žalobce v posuzovaných řízeních se již dostatečně a vyčerpávajícím způsobem vypořádal. Krajský soud tento poslední žalobní bod nepovažuje za vymezení soudního přezkumu ve vlastním slova smyslu, ale za jakési konečné shrnutí, které ani povahu samostatného žalobního bodu nemá.

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 soudního 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 31. října 2013

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu