



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 24.5.2011 č.j. 405/11-1301-804127 a č.j. 448/11-1301-804127, ve věcech daní z přidané hodnoty,

t a k t o :

- I. Žaloby **se z a m í t a j í**.
- II. Žalobce **je p o v i n e n** zaplatit žalovanému na náhradě nákladů řízení částku 956,- Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobami podanými v zákonné lhůtě se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (jehož působnost přešla s účinností od 1.1.2013 dle § 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 24.5.2011 č.j. 405/11-1301-804127 a č.j. 448/11-1301-804127, jimiž byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu v Karvině ze dne 1.10.2010 č.j. 68627/10/367910806103 a č.j. 68620/10/367910806103, kterými byly žalobci vyměřeny daně z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2008 a leden 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 NEWINGTON INDUSTRIES LIMITED, 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 ZSDP.
- 2) Žalobce namítl nezákonnost výzev vydaných dle § 43 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZSDP) ve vztahu k oběma zdaňovacím obdobím. Poukázal na to, že výzvy byly vydány 10 a 14 dní 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 EUROIL 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) Z napadených rozhodnutí (str. 15) 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.
- 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 vytýkácího 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 zapláceno.

5)

- a) V další části žaloby žalobce opakuje skutečnosti již uvedené a shrnuté v části bodu 4) b) (§ 72 odst. 1, 2 a § 73 odst. 1, 2 ZDPH).
- b) Žalobce opět namítá, že veškeré účetnictví má k dispozici od 21.1.2009 Policie ČR (shodně jako pod bodem 3) b) žaloby).
- c) Žalobce namítá, že žalovaný nevyzval k předložení faktur vydaných pro žalobce společnosti OB PRODUCT a.s., PetroJet, s.r.o., TRELUH, s.r.o. a TOMEX, spol. s r.o. Správce daně tak porušil ust. § 31 odst. 2 ZSDP a skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti nezjistil co nejúplněji.
- d) Žalobce namítá, že marně navrhoval, aby správce daně vyzval k předložení daňových dokladů společnosti DIESEL POOL LTD, EUROPE OIL LIMITED, FUEL POOL LTD a NEWINGTON INDUSTRIES LIMITED. V souvislosti s nimi žalobce dále namítl, že nebyl proveden důkaz údaji ze systému INTRASTAT ani systému VIES, i když žalobcem bylo poukazováno na fakt, že v dané věci se jednalo mj. i o intrakomunitární obchod. Žalobce v této souvislosti poukázal také na způsob vyhotovování a předávání výkazů pro systém INTRASTAT a na to, že nemá žádnou možnost obstarat od britských, maltských nebo slovinských fiskálních orgánů, popř. svých odběratelů, údaje o tomto subjektu či je přimět k tomu, aby poskytli dokumenty či jiné důkazní prostředky. Takovými zákonnými prostředky (§ 15, § 16, § 43 ZSDP)

- disponuje správce daně, který v daném případě nesl důkazní břemeno podle § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP. Žalobce opět zdůraznil, že po něm nelze požadovat, aby prokazoval skutečnosti, které jsou mimo sféru jeho vlivu.
- e) 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).
- 6) V závěrečné části žaloby žalobce opětovně citoval již dříve zmiňovanou judikaturu k otázce povinnosti důkazního břemene a jejího přesunu z daňového subjektu na správce daně.

Žalovaný ve vyjádřeních k žalobám uvedl, že jednou z provedených úprav ve výpočtu daně za uvedená zdaňovací období byla úprava hodnoty vyměřované daně na vstupu, a to na základě skutečnosti, že žalobce nepředložil v rámci vytýkacího řízení žádné doklady, písemnosti či evidence, tedy ani přijaté daňové doklady, kterými by prokázal oprávněnost uplatnění nároku na odpočet daně v souladu s ust. § 72 a § 73 ZDPH. Správce daně proto žalobcem uplatněný nárok na odpočet daně na vstupu v plné výši (162.734.929,00 Kč a 162.734.929,00 Kč) neuznal. Správce daně následně zajistil soupis faktur vydaných společností ČEPRO, a.s. pro žalobce a soupis faktur na pořízení pohonných hmot od jiných dodavatelů, který žalobce předložil Celnímu úřadu Zlín. Takto získané daňové doklady správce daně osvědčil jako důkaz, na základě kterého uznal nárok na odpočet daně na vstupu v celkové částce 110.750.482,00 Kč a 92.328.322,00 Kč. Údaj na řádku 310 podaného přiznání za únor 2008 nebyl snížen o částku 162.734.929,00 Kč, jak uvádí žalobce, ale o částku 51.984.447,00 Kč a údaj na řádku 310 podaného přiznání za leden 2008 nebyl snížen o částku 162.049.249,00 Kč, jak uvádí žalobce, ale o částku 69.720.927,00 Kč. Další provedená úprava se týkala vyčíslené hodnoty daně na výstupu, kdy na základě výpisu jednotlivých konkrétních plateb přijatých jako úhrady za uskutečněná zdanitelná plnění vyměřil správce daně na řádku 210 platebního výměru částku ve výši 310.261.629,00 Kč a 217.624.557,00 Kč. Tím došlo k navýšení hodnoty daně na výstupu na řádku 210 o 147.403.248,00 Kč oproti částce vykázané žalobcem v podaném přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2008 a o 55.465.960,00 Kč oproti částce vykázané žalobcem v daňovém přiznání za zdaňovací období leden 2008. Celková částka uskutečněných zdanitelných plnění s nárokem na odpočet daně na řádku 510 platebního výměru pak činí 1.632.955.946,00 Kč (únor 2008) a 1.145.392.412,00 Kč (únor 2008). Dále žalovaný uvedl následující:

K bodu 1) žaloby odkázal na str. 17 až 22 napadených rozhodnutí, kde se vypořádal s totožnou odvolací námitkou.

K bodu 2) žaloby: ve výzvách vydaných podle ust. § 43 ZSDP ze dne 7.4.2008 a ze dne 14.3.2008 správce daně výslovně uvedl, že mu vznikly pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů uvedených v daňových přiznáních žalobce s ohledem na skutečnosti již zjištěné z dosavadního průběhu daňového řízení, přičemž následovala konkrétní výzva k prokázání konkrétních skutečností, a to mj. doložení daňových dokladů, z nichž byl uplatněn nárok na odpočet daně a k prokázání oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet daně z těchto dokladů. Další text pak konkretizuje důvody zakládající pochybnost správce daně. Jednalo se o poznatky mající skutkový základ vztahující se k daňově relevantní činnosti žalobce a opírající se o logickou a racionální úvahu ve smyslu rozsudku NSS ze dne 8.7.2008 č.j. 9 Afs 110/2007-102.

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 28.4.2008 a 19.3.2008, 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 téměř rok 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. 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) 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 vytýkáčického řízení k DPH za zdaňovací období září 2006, září 2007, říjen 2007 a prosinec 2007, kdy žalobce doložil správcem 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 únor a leden 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 předmětných obdobích bylo zjištěno správcem daně na základě vykázaných dodávek zboží žalobci v souhrnných hlášení těchto osob registrovaných k dani v jiných členských státech (viz str. 14 až 15 napadených rozhodnutí) 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. Přijaté dodávky pohonných hmot od jiných společností než společnosti ČEPRO, a.s. zjištěné správcem daně v průběhu jeho šetření, jsou uvedeny v příloze č. 5 a v příloze č. 4 protokolu č.j. 50093/10/367930800334.

K bodu ad. 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) a) žalovaný uvedl, že je totožný s bodem 1) žaloby.

K bodu 5) b) žalovaný uvedl, že je totožný s bodem 3) a).

K bodu 5) c) žalovaný uvedl, že tento žalobní bod je zcela v rozporu s tvrzeními žalobce učiněnými v průběhu vytýkacího řízení, kdy žalobce ve vyjádření ze dne 10.2.2009 uvedl, že nakupoval pohonné hmoty výlučně od společnosti ČEPRO, a.s. Žalobce tedy v průběhu vytýkacího řízení neuvedl jako dodavatele jiné subjekty, než společnost ČEPRO, a.s., což je potvrzeno také doklady, které žalobce předložil Celnímu úřadu Zlín, od něhož si je správce daně vyžádal.

K bodu 5) d) žalovaný uvedl, že obdobné námitky obsahuje bod 1) žaloby a žalovaný se s nimi vypořádal na str. 17 až 22 napadených rozhodnutí v rámci vyhodnocení odvolacích námitek. Nad rámec uvedl, že žalobce v podaných přiznáních k DPH za zdaňovací období únor a leden 2008 jiný typ plnění nevykázal, nedeklaroval žádné dodání zboží do jiného členského státu, pořízení zboží z jiného členského státu či plnění s místem plnění mimo tuzemsko. Existenci jiného typu plnění, a to pořízení zboží z jiného členského státu od osob registrovaných k dani v jiných členských státech, zjistil správce daně na základě fungování systému VIES, kdy tyto osoby z jiných členských států v rámci svých řádně podaných souhrnných hlášení tato plnění skutečně pro žalobce deklarovaly. Fakt, že správce daně ověřoval údaje v rámci systému VIES, je žalobci znám (viz č.l. 14 až 15 napadených rozhodnutí). Stejně tak musí být žalobci známo, že údaje do systému INTRASTAT neposkytoval. Nově se žalobce v žalobě dovolává také toho, aby žalovaný opatřil údaje z INTRASTATU jeho dodavatelů a odběratelů, neuvádí však za jakým účelem by žalovaný měl tyto evidence opatřovat. Dále žalovaný zdůraznil, že důkazní břemeno stran vlastní daňové povinnosti nese výhradně daňový subjekt a správci daně nepřísluší vyhledávat důkazy na místo daňového subjektu. Tento závěr vyplývá také

z rozsudku ESD C-184/05 ze dne 27.9.2007, 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 nejsou povinny vyžádat si informace od orgánů členského státu určení uvedeného dodavatelem. Žalovaný v této souvislosti poukázal také na rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 148/2006, z něhož vyplývá, že správci daně nepřísluší vyhledávat důkazy na místo daňového subjektu. Zdůraznil dále, že žalobce za předmětná zdaňovací období únor a leden 2008 nepředložil žádné doklady. Po správci daně pak nelze požadovat, aby plnil funkci „advokáta“ žalobce a při každém jeho novém požadavku dle jeho pokynů činil nadstandardní šetření a dohledávání důkazů k prokázání údajů žalobcem uvedených v podaných daňových přiznáních. Žalovaný podpůrně odkázal na rozsudky NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007 a 5 Afs 188/2004.

K bodu 5) e) 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 únor a leden 2008. K námitce, že správce daně z příjmů na účtech nevyloučil 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 6) žaloby žalovaný pouze opakovaně zdůraznil, že žalobce v rámci předmětných vytýkacích řízení za únor a leden 2008 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 vytýkácí řízení za měsíc únor 2008 bylo zahájeno výzvou dle § 43 ZSDP tehdy místně příslušného správce daně Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 7.4.2008. Výzva byla doručena žalobci dne 28.4.2008. Ve vztahu ke zdaňovacímu období leden 2008 pak bylo vytýkácí řízení zahájeno výzvou téhož správce daně ze dne 14.3.2008. Výzva byla doručena žalobci dne 19.3.2008. V obou výzvách správce daně vymezuje předmět výzvy jako povinnost prokázat, pro jaké uskutečněné ekonomické činnosti byla použita přijatá plnění, z nichž žalobce uplatnil nárok na odpočet daně na vstupu na řádku 310 daňového přiznání a dále splnění podmínek pro uplatnění nároků žalobce na odpočet daně na vstupu současně nutných, tj. povinnost doložit veškeré daňové doklady, z nichž byl nárok na odpočet uplatněn a současně prokázat jejich zaúčtování podle zvláštního právního předpisu. Žalobce byl vyzván předložit daňové doklady vystavené v souladu s ust. § 26, § 28 a § 29 ZDPH, které doloží správnost a výši uskutečněných zdanitelných plnění, která vykázal na řádku 210 daňového přiznání a dále předložit evidenci, kterou je pro daňové účely povinen vést podle § 100 ZDPH a evidenční soupisy všech faktur přijatých a faktur vydaných v příslušných zdaňovacích obdobích. Dále správce daně upřesnil, že jeho pochybnosti o správnosti a úplnosti údajů uvedených v podaných daňových přiznáních jsou především okolnosti zjištěné při místních šetřeních provedených v sídle žalobce v rámci vytýkácích řízení vedených v současné době na DPH za zdaňovací období září, říjen a prosinec 2007, když z předkládaných dokladů bylo zjištěno, že uskutečněná zdanitelná plnění žalobce měla být ve značné míře realizována ve prospěch společností, které nemají zapsán statutární orgán a nejsou tudíž způsobilé k právním úkonům a tedy ani k uzavírání obchodně právních vztahů. Dle obsahu správních spisů žalobce žádné doklady požadované správcem daně v průběhu vytýkácích řízení ani později nepředložil. Správce daně proto postupoval bez součinnosti s žalobcem, přičemž využil svých znalostí získaných v předchozích vytýkácích řízeních, 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 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. Na základě těchto poznatků z předchozích vytykácích řízení (září, říjen, prosinec 2007) správce daně v souvislosti s oběma posuzovanými zdaňovacími obdobími postupoval obdobně, když si vyžádal doklady, které žalobce předložil Celnímu úřadu Zlín,

přičemž se opět jednalo 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 opět 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 a následně zvýšil údaje na řádku 210, ale také na řádku 310 podaných daňových přiznání, když s ohledem na to, že žalobce nesplnil zákonné povinnosti vyplývající z § 72 odst. 1, 2 a § 73 odst. 1, 2 ZDPH a neunesl břemeno dokazování, neuznal správce daně uplatněný nárok na odpočet daně na vstupu, když žalobce neprokázal zaúčtování ani použití zdanitelných plnění pro vlastní ekonomickou činnost. S výsledky vytykácího řízení se žalobce seznámil dne 8.1.2009 (protokol č.j. 2731/09/303933702131). 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. Součástí správního spisu je protokol ze dne 24.2.2010 č.j. 1928/10/ 367930800334 sepsaný se zástupcem žalobce, v němž jsou popsána zjištění správce daně, která učinil v rámci souhrnných hlášení plátců DPH z Evropské unie, z nichž vyplynulo, že v 1. čtvrtletí roku 2008 žalobce obchodoval se společností EUROSPAN OIL LIMITED, se sídlem na Maltě a se společností ADEA TRGOVINA, se sídlem ve Slovinsku. Zástupce žalobce uvedl, že se k otázce, o jaké zboží se jednalo a zda toto zboží použil žalobce ke své ekonomické činnosti, vyjádří písemně ve lhůtě 30 dnů. V písemném vyjádření ze dne 25.3.2010 doručeném správci daně dne 29.3.2010 zástupce žalobce uvedl, že toto zboží použil ke své ekonomické činnosti, avšak mimo území České republiky, takže předmětné zboží nepodléhá dani. Žalobce se dále vyjádřil ve svých podáních ze dne 16.9.2010, v nichž namítl, že správce daně neposupoval obdobně také vůči subjektům, které mají své sídlo ve Velké Británii a bez existence jakéhokoliv důkazu posoudil tyto platby jako úhrady za uskutečněná zdanitelná plnění. Tento postup považuje za rozporný s § 31 odst. 2 ZSDP a navrhl provést důkaz ohledně plateb těchto subjektů, z něhož by bylo možné spolehlivě dovodit závěr, že tyto platby představují úhradu za uskutečněná zdanitelná plnění. Správce daně ve svém sdělení k tomuto vyjádření ze dne 29.9.2010 č.j. 67944/10/3679308000334 a č.j. 67729/10/3679308000334 uvedl, že žalobce v průběhu vytykácího řízení nikdy nereagoval na výzvy ze dne 7.4.2008 a ze dne

14.3.2008 a žádné doklady a písemnosti nedoložil a údaje uvedené v podaném daňovém přiznání nikdy žádným způsobem neprokázal. Správce daně si vyžádal výpisy z bankovních účtů žalobce, které prokazují dny přijetí plateb, k nimž byl daňový subjekt povinen přiznat daň na výstupu a tyto bankovní účty osvědčil jako důkaz o doložených příjmech žalobce z jeho podnikatelské činnosti a na základě přijatých plateb vyčíslil rozsah uskutečněných zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku.

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 nesdělil 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 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 vytykácích řízení za uvedená zdaňovací období byly vystaveny dodatečné platební výměry správce daně ze dne 1.10.2010 č.j. 68627/10/367910806103 a č.j. 68620/10/367910806103. Proti těmto rozhodnutím podal žalobce odvolání, o nichž bylo rozhodnuto napadenými rozhodnutími žalovaného.

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 k oběma posuzovaným zdaňovacím obdobím. Žalobce nejprve zpochybnil důvodnost jejich vydání krátkostí doby, která uběhla mezi podáním daňových přiznání a vydáním jednotlivých výzev, když má za to, že v tak krátké době (10 a 14 dní) nemohly vyvstat na straně správce daně důvodné pochybnosti o skutečnostech uvedených žalobcem v daňových přiznáních. Podle názoru krajského soudu hledisko časového odstupu mezi podáním daňového přiznání a vydáním výzvy správce daně podle § 43 ZSDP nemůže být kritériem zákonnosti takové výzvy, zvláště pak za situace, kdy správce daně své pochybnosti odůvodnil zjištěními z předchozích vytýkácích řízení, která proběhla u žalobce za jiná zdaňovací období. Z uvedeného je zřejmé, že pochybnosti správce daně o správnosti a zákonnosti ekonomické činnosti žalobce přetrvávaly z předchozí kontrolní činnosti, resp. z právě probíhající kontrolní činnosti. Za takové situace se žalobcova námitka, že zde nebyl dostatečný časový prostor, aby správce daně pochybnosti získal, jeví lichou. Dále žalobce namítl nedostatek zákonnosti výzev, když správce daně adekvátním způsobem nevyjádřil pochybnosti o správnosti, pravdivosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání. Poukázal přitom na rozsáhlou soudní judikaturu k této problematice. Krajský soud má za to, že vydané výzvy ze dne 7.4.2008 a ze dne 14.3.2008 ob stojí jak v zákonných předpokladech vymezených ust. § 43 odst. 1 ZSDP, tak v požadavcích kladených na tento úkon správce daně dostupnou judikaturou. V obou výzvách správce daně, poté, co v obecné rovině vymezil, předložení jakých dokladů se domáhá, přičemž svůj požadavek upřesnil odkazy na řádek 210 a 310 daňových přiznání, v následujícím textu výzev zcela konkrétně charakterizoval povahu svých pochybností, jež skutkově navázal na zjištění, která učinil v rámci vytýkácích řízení k předchozím zdaňovacím obdobím, za která žalobce podal daňová přiznání, a to k září 2007, říjnu 2007 a prosinci 2007. Správce daně také výslovně vymezil jako zdroj pochybností 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 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 v posuzovaných věcech 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. Na základě uvedeného krajský soud neshledal rozpor ani s další žalobcem v této souvislosti zmiňovanou judikaturou a tento žalobní bod tudíž důvodným neshledal.

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 vytykácích 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 vytykácího řízení nikdy netvrdil, že by v uvedených zdaňovacích obdobích s těmito subjekty obchodoval a sám také v průběhu vytykácích řízení nepředložil vůbec 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 vytykácího řízení najevo, bylo nepochybné, že platby

poskytované na bankovní účty žalobce od různých odběratelů souvisí s jeho ekonomickou činností, byly příjmy, které 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 je z obsahu správních spisů zřejmé, že správce daně čerpal minimálně ze systému VIES, z něhož zjistil konkrétní poznatky o obchodních činnostech žalobce, a to, že ve sledovaném období obchodoval také s daňovými subjekty z Malty a ze Slovinska. K těmto zjištěním sám žalobce v písemném vyjádření ze dne 25.3.2010 uvedl, že tyto obchodní případy lze podřadit pod jeho ekonomickou činnost, která však probíhala mimo území České republiky a nepodléhala dani z přidané hodnoty. Na základě požadavku žalobce pak správce daně také 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 7.4. a ze dne 14.3.2008, které mu byly řádně doručeny a na něž 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. zhruba třičtvrtě roku od doručení výzev žalobci. 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 tvzený, 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, který představuje cca třičtvrtě roku, 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 správního spisu prokázáno.

Tvrzení žalobního bodu 3) b) považuje krajský soud za zcela nepřipadné, neboť se skutkově nevztahuje ke zdaňovacím obdobím února a ledna 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 Malty 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. Toto tvrzení žalobce nekoresponduje s jeho vyjádřením ze dne 25.3.2010 obsaženým ve správním spise, kde se vyjadřuje k charakteru obchodních případů, které realizoval se společnostmi z Malty a Slovinska tak, že je označil za ekonomické činnosti, jež byly realizovány mimo území České republiky a tedy nepodléhaly DPH. Na základě citovaného stanoviska žalobce, bylo další šetření správce daně v tomto směru zcela nadbytečné. V této souvislosti nutno zdůraznit, že popsané ekonomické aktivity žalobce vyplynuly z vlastního šetření správce daně v rámci mezinárodního systému VIES a nikoliv z daňového 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.

Žalobní bod 4) b) je rovněž nedůvodný, a to předně ze stejných důvodů jako žalobní bod 1) a částečně také 3) a), s nimiž se ve svém obsahovém vymezení částečně překrývá. Proto také krajský soud na vypořádání se s těmito žalobními body odkazuje. Pro úplnost krajský soud ke všem těmto žalobním bodům (1, 3a a 4b) 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 s 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 body 5) a) až d) má krajský soud za vypořádané s ohledem na jejich totožnost s předchozími žalobními body, a to v rámci výše uvedené argumentace k žalobním bodům 1), 3) a), 3) b), 4) a) a 4) b).

Žalobní bod 5) e) 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. Tvrzení, 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 žaloby.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalovanému vznikly náklady mimo běžnou úřední činnost v souvislosti s jednáním u krajského soudu spočívající v cestovním vlakem z Brna do Ostravy a zpět v celkové částce 720,- Kč, dále cestovním MHD města Ostravy v částce 84,- Kč a minimální sazbou stravného 66,- Kč, tj. celkem 956,- Kč. Krajský soud proto uložil žalobci zaplatit žalovanému na náhradě nákladů řízení tuto částku. Vzhledem k odlišné úpravě s.ř.s. a zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, v platném znění (dále jen o.s.ř.), týkající se nabytí právní moci rozhodnutí, stanovil soud žalobci k plnění lhůtu 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (ust. § 154 odst. 5 s.ř.s., § 159 a § 168 o.s.ř.).

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.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

V Ostravě dne 15. října 2013

JUDr. Monika Javorová

předsedkyně senátu