



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., a JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., ve věci

žalobce: **TRIBOR COMPANY s.r.o.**, IČO 24293237
sídlem Dr. Absolona 132, 763 16 Fryšták

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 10. 2018, č. j. 47800/18/5300-21442-712243,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou podanou u Krajského soudu v Brně domáhá zrušení výše označeného rozhodnutí, kterým žalovaný částečně změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) – dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty ze dne 22. 6. 2017, č. j. 1432092/17/3301-52521-712008 a č. j. 1432111/17/3301-52521-712008,

za zdaňovací období únor 2014 a březen 2014, kdy žalovaný ve výroku změnil pouze splatnost daně a penále.

2. Jak vyplývá z napadeného rozhodnutí žalovaného, vznikly správci daně pochybnosti na základě podaných daňových přiznání za předmětná zdaňovací období, protože zahájil kontrolu týkající se daně z přidané hodnoty. V obou předmětných zdaňovacích obdobích uplatňoval žalobce nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění – optického zboží od společnosti VALSO REAL s. r. o. (dále jen „VALSO REAL“), dále si uplatnil osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu, kdy deklaroval, že optické zboží dále prodal maďarské společnosti ZÖLDPONT PLUSZ Kft. (dále jen „ZÖLDPONT“). Správce daně uzavřel svá šetření s tím, že vzhledem k tomu, že nebyla prokázána existence optického zboží, jehož nákup od společnosti VALSO REAL žalobce deklaroval, nebyla tak prokázána ani uskutečněná plnění deklarovaná jako dodání zboží do jiného členského státu příslušnými daňovými doklady. Mimo těchto plnění si žalobce v jednotlivých zdaňovacích obdobích uplatňoval nárok na odpočet z dalších plnění. Za únor roku 2014 se jednalo o nárok na odpočet daně dle daňového dokladu od společnosti Pulear s. r. o. (dále jen „Pulear“), a na základě daňového dokladu od společnosti LPG Refueling s. r. o. (nyní CORNIC Plus s. r. o., dále jen „LPG“). Dále žalobce uplatnil nárok na odpočet za elektro zboží a pohonné hmoty. Za období březen 2014 uplatnil žalobce nárok na odpočet daně dle daňového dokladu od společnosti Pulear a společnosti LPG, rovněž uplatnil nárok na odpočet za nákup koberce a pohonných hmot.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě žalobce navrhl soudu, aby rozhodnutí žalovaného (popř. i prvostupňová rozhodnutí správce daně) zrušil a aby žalovanému uložil povinnost nahradit žalobci náklady řízení.
4. Svou argumentaci žalobce rozdělil na několik okruhů otázek. V rámci prvního namítal, že žádal žalovaného o prodloužení lhůty stanovené v písemnosti Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení (dále tak jen „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi“) ze dne 25. 5. 2018, č. j. 24579/18/5300-21442-712243, kdy žalovaný stanovil v předmětné písemnosti minimální lhůtu 8 dnů, přičemž § 115 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) připouští i lhůtu delší. Žalobce přitom neúspěšně žádal o prodloužení lhůty o sedm dnů. Žalobce byl takto stanovenou lhůtou dle svého názoru zkrácen na svých právech předkládat důkazní prostředky.
5. Žalobce dále namítá, že žalovaný neprovedl jím navrhované důkazní prostředky – výslech svědků navrhovaných v odpovědi žalobce na seznámení se zjištěnými skutečnostmi a znalecký posudek, a to s odůvodněním, že jde o nadbytečné důkazy. Žalobce také v souvislosti s podklady, které byly daňovým orgánům postoupeny Policií ČR, a z nichž tyto pak vycházely, poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2018, č. j. 7 Afs 378/2017-50 (všechna zde uvedená rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz) a namítá, že byla výrazně zkrácena jeho práva, včetně jeho práva na spravedlivý proces; dle citovaného rozsudku totiž údaje a písemnosti z jiných řízení nemohou nahradit výslechy svědků, u kterých má právo být přítomen daňový subjekt.
6. Žalobce má dále za to, že žalovaný nesprávně vyhodnotil skutkový stav a neunesl důkazní břemeno. Žalobce uvádí jednotlivé dílčí námitky ohledně místního šetření, které ve věci provedl správce daně, manipulace se zbožím, k prohlášení pana M. (jednatele společnosti ZÖLDPONT), které nebylo zařazeno jako důkaz, dále uvedl námitky ohledně dopravy

zboží do Maďarska, k výpovědi pana M. a Ing. M. (bývalého žalobceva jednatele) k původu zboží, k doloženým fotografiím, prospektům a nákresům a návrhu na důkaz účetnictvím dodavatelů – společností Everta invest s. r. o. (dále jen „Everta invest“) a BLACK DANGER s. r. o. (dále jen „BLACK DANGER“), ke zboží COMFORT BOX a možnosti jeho dohledání na internetu, k okolnostem vyhotovení a dodání prodejního stánku na výrobu trdelníků, či k manipulaci správce daně se spisem. Žalobce na základě takto podaných námitek tvrdí, že v jeho případě šlo o standardní obchodní operaci. Na podporu svých tvrzení uvádí některé rozsudky Nejvyššího správního soudu, které se týkají zejména procesu dokazování a hodnocení důkazů v daňovém řízení. Přitom se dle žalobce žalovaný při volném hodnocení důkazů opíral o své subjektivní pocity, nikoliv o fakta, a rozhodoval o tom, co použije za důkaz a co ne, na základě libovůle. Dle žalobce není jeho důkazní břemeno bezbřehé, a to s ohledem na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, publikovaného pod č. 2925/2013 Sb. NSS. Žalobce se domnívá, že svá tvrzení prokázal a že žalovaný neprokázal opak (tj. že by k uvedeným plněním nedošlo).

7. Dále žalobce uvedl, že § 113 daňového řádu přesně specifikuje postup správce daně (prvního stupně) v odvolacím řízení. Dle žalobce mezi tento postup nepatří doplňovat řízení o nové skutečnosti prvoinstančním správcem daně. Žalobce má za to, že správce daně získal a hodnotil důkazní prostředky poté, co již skončila daňová kontrola – žalobce v této souvislosti označil získání podání (a příslušných podkladů) od Policie ČR za nezákonné. Žalobce se domnívá, že byl krácen na svých právech, protože od ukončení daňové kontroly nemůže navrhnout správci daně žádné důkazní prostředky, a ani by se jimi správce daně nezabýval – správce daně však po ukončení daňové kontroly hodnotil i další důkazy získané od Policie ČR, čímž byl výrazně porušen princip rovnosti v rámci řízení.
8. Žalobce také namítl, že žalovaný vytrhává z kontextu jednotlivá vyjádření z podkladů Policie ČR, když nadto vyjádření všech subjektů v přílohách podání Policie ČR se pohybují pouze v obecné rovině a nic neprokazují. Žalobce upozornil, že žalovaný s částí jeho námitek uvedených v odvolání souhlasil.
9. Žalobce rovněž poznamenal, že žalovaný musí vycházet ze skutečného stavu, nikoliv ze stavu formálního – pokud předmětné zboží mělo být registrované u Státního úřadu pro kontrolu léčiv (dále jen „SÚKL“) a nebylo, neznamená to, že nemohlo být obchodováno. Nadto žalobce dodává, že zboží nemuselo být zapsáno v registru zdravotnických prostředků a žalobce nemusel být registrován u SÚKL.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

10. Ve vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že trvá na svém rozhodnutí a s námitkami žalobce nesouhlasí. Navrhl, aby soud žalobu zamítl.
11. Pokud jde o námitku týkající se prodloužení lhůty k vyjádření (viz bod 4. tohoto rozsudku), uvedl žalovaný, že žalobci stanovená lhůta byla v souladu s § 32 a 115 daňového řádu. I když byla určena v minimální délce, nebyla žalobcova práva dotčena, a to také proto, že žalovaný s vydáním rozhodnutí posečkal až po uplynutí doby v délce, o kterou žalobce žádal. S ohledem na konkrétní okolnosti věci nelze hovořit o zkrácení žalobcova práva na předkládání důkazních prostředků v rámci odvolacího řízení. Přitom žalobce se v rámci určené lhůty k věci vyjádřil, navrhl provedení důkazních prostředků a měl také možnost v intencích § 111 odst. 2 daňového řádu své odvolání měnit, doplňovat nebo vzít

zpět do doby, než bylo vydáno rozhodnutí o odvolání. Navíc prodloužení lhůty stanovené dle § 115 odst. 2 daňového řádu není možné. Žalovaný k této problematice odkázal na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 6. 2018, č. j. 30 Af 5/2017-67, dle kterého „[p]rostor pro dialog vytýčený v § 115 odst. 2 daňového řádu však nemůže být zneužit pro obstrukce v odvolacím řízení, proto je v § 115 odst. 3 daňového řádu stanovena maximální možná délka, kterou lze odvolateli stanovit pro jeho vyjádření, a to bez možnosti žádat její prodloužení.“.

12. Pakliže žalobce namítal, že žalovaný neprovedl navrhané důkazní prostředky (bod 5. tohoto rozsudku), uvedl žalovaný, že vyhodnotil provedení navrhaných svědeckých výpovědí jako nadbytečné, a to zcela odůvodněně. Předmětné skutečnosti vyplynuly již z předložených písemností, které byly zaslány Policii ČR, ale především navrhané osoby nemají žádný osobní k projednáváním transakcím, a nebyly by tedy schopny osvědčit, zda se předmětné transakce s optickým zbožím odehrály.
13. Žalovaný nesouhlasil ani s tím, že by nesprávně zhodnotil skutkový stav a neunesl své důkazní břemeno. Žalovaný zmínil obecnou otázku rozložení důkazního břemene v rámci daňového řízení a s odkazem na jednotlivé body napadených rozhodnutí, v nichž rekapituloval, jaké v tomto směru formuloval vůči žalobci požadavky, vyslovil domněnku, že žalobce své důkazní břemeno neunesl. K jednotlivým dílčím námitkám žalobce odkázal žalovaný opět na jednotlivé body napadeného rozhodnutí, kde se s nimi již vypořádával (odvolací námitky byly obdobné jako nynější námitky žalobní). Nelze souhlasit ani s žalobcovým tvrzením, že žalovaný hodnotil důkazy na základě libovůle. Důkazy byly hodnoceny v souladu s principem volného hodnocení důkazů a své důvody v tomto směru žalovaný formuloval v napadených rozhodnutích. K tomu žalovaný dodal, že není povinen vzít v úvahu všechny důkazy navržené daňovým subjektem, neboť má právo je nejprve samostatně posoudit, a tedy i vyloučit ze svého rozhodování. Samozřejmě je pak povinen zdůvodnit, proč tyto důkazy nehodlá provést. Tato podmínka byla dle žalovaného splněna.
14. Dle žalovaného se žalobce zcela neopodstatněně domnívá, že správce daně prokazuje „opak toho“, co tvrdí daňový subjekt. Takto však nelze důkazní břemeno v daňovém řízení vnímat. Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, správce daně neprokazuje, že se určitý případ udál jinak, než tvrdí daňový subjekt. Je to naopak daňový subjekt, který je povinen prokázat to, co sám tvrdí. Žalovaný v souladu s právní úpravou dodává, že jej tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb, které unesl, když žalobce vyzval k prokázání jím tvrzených skutečností výzvami (viz bod [53] napadeného rozhodnutí). Nebylo povinností správních orgánů vyhledávat důkazy, které by prokazovaly, že se dané obchodní případy odehrály jinak, než tvrdí žalobce, ale bylo na žalobci, aby prokázal, že se tyto obchodní případy odehrály tak, jak tvrdí on. Důkazní břemeno ležící na žalobci tudíž není bezbřehé, což ostatně žalovaný ani netvrdí, ale žalovaný žalobce vyzýval k prokázání skutečností, které sám tvrdil. Žalobci se nepodařilo doložit splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, proto mu tento nárok nebyl uznán – neprokázal faktické uskutečnění předmětné transakce s optickým zbožím a ani neprokázal, že by předmětné plnění vůbec existovalo, a návazně tak neprokázal ani dodání zboží do jiného členského státu a oprávněnost uplatněného osvobození od daně dle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Proto má žalovaný za to, že nepostupoval v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75, na který žalobce odkazuje (svévolné vyloučení předložených důkazů), ani v rozporu s rozsudkem téhož soudu ze dne 7. 2. 2007, č. j. 5 Afs 58/2006-41 (důkazní

břemeno nelze pojímat extenzivně). Žalobcem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, se týká daňového podvodu, což není případ žalobce, neboť u něj nebyl daňový podvod v rámci daňového řízení vůbec detekován.

15. Žalovaný dále konstatuje, že žalobce zastává neopodstatněný názor ohledně výkladu § 113 daňového řádu. Hodnocení důkazů, které správce daně (prvního stupně) obdržel od Policie ČR, neprováděl, neboť ty důkazy prokazatelně provedl až žalovaný, a to v souladu s § 115 daňového řádu. Tyto materiály byly navíc získány zcela zákonným způsobem.
16. Žalovaný konečně popírá i důvodnost zbývajících žalobních námitek. S materiály získanými od Policie ČR byl žalobce řádně seznámen a jejich hodnocení ze strany žalovaného nebylo zatíženo vadami.

IV. Ústní jednání

17. K ústnímu jednání konanému dne 16. 2. 2021 se dostavil pouze žalovaný. Odkázal na své rozhodnutí ve věci a také vyjádření k žalobě, přičemž vyjádřil názor, že by žaloba měla být zamítnuta. Nadto žalovaný poukázal na rozsudek Krajského soudu v Brně ve věci sp. zn. 29 Af 86/2018, jímž byla obdobná žalobcová žaloba zamítnuta. Sice se jednalo o jiná zdaňovací období, nicméně styčné body mezi těmito věcmi vedou k závěru, že se lze i nyní opřít o tehdejší právní názor zdejšího soudu. V mezidobí žalovaný změnil názor pouze na problematiku prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu, nicméně ani korespondující případná vada řízení nemohla mít vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.

V. Posouzení věci soudem

18. Zdejší soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
19. Spornou otázkou mezi žalobcem a žalovaným je především to, zda žalobce prokázal faktické přijetí jednotlivých zdanitelných plnění deklarovaných na daňových dokladech vystavených dodavateli, tudíž zda splnil podmínky pro uplatnění a přiznání nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a 73 zákona o DPH, resp. zda prokázal existenci plnění při dodání zboží do jiného členského státu dle § 64 zákona o DPH, a tedy i nárok na osvobození od DPH.

V. a) Obecně k důkaznímu břemenu v daňovém řízení

20. Obecně lze říci, že daňový subjekt má v rámci daňového řízení povinnost prokázat skutečnosti, které sám tvrdí. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz nálezy ze dne 24. 4. 1996, Pl. ÚS 38/95; rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám.
21. Daňové řízení je v České republice postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své

tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení přitom vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH, podle něhož „nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti“, a z § 73 odst. 1 věty první zákona o dani z přidané hodnoty, dle kterého „plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem“. Žalobce byl tedy v daném případě, chtěl-li uplatnit nárok na odpočet DPH, povinen tvrdit a prokázat, že od jiné osoby, která byla v době transakce plátcem DPH, přijal zdanitelné plnění, které bylo fakticky realizováno a že poskytnuté plnění bylo provedeno právě deklarovaným plátcem DPH. Podobné pak platí i v případě nároku na odpočet daně při dodání zboží do jiného členského státu ve smyslu § 64 odst. 1 zákona o DPH.

22. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004-99, a ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68). K obdobnému závěru dospěl i Ústavní soud, který uvedl, že „*důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění*“ (usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04).
23. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, či již vzpomenutý rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119).
24. Žalovaný v daném případě dospěl k závěru, že správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a prokázal existenci vážných a důvodných pochyb o souladu se skutečností. S tímto závěrem se ztotožnil i zdejší soud.

25. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce převážně unesl své primární důkazní břemeno, když v průběhu daňových kontrol (resp. celého daňového řízení) zpravidla předložil prvotní daňové doklady, které zaevidoval do evidence pro daňové účely. Tímto žalobce splnil formální podmínky nároky na odpočet ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH a důkazní břemeno přešlo na správce daně. Jak však vyplývá z konstantní judikatury, ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v těchto dokladech deklarováno. Např. ve vztahu k nejčastějšímu typu obchodních případů, u nichž žalobce deklaroval ve všech posuzovaných zdaňovacích obdobích nárok na odpočet DPH, resp. osvobození od DPH (dodávky optického zboží od společnosti VALSO REAL, které měl dále prodat společnosti ZÖLDPONT), správce daně provedl dne 14. 10. 2014 místní šetření (viz protokol o místním šetření č. j. 1722082/14/3305-05408-708488), na základě jehož zjištění (v šetřených prostorách bylo zjištěno zboží mj. s označením „MADE IN CZECHOSLOVAKIA“ a „DIOPTRA národní podnik“) vznikly správci daně pochybnosti, zda k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak bylo deklarováno. Následně tyto pochybnosti správce daně uvedl ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 20. 10. 2014, č. j. 1725989/14/3305-24810-709444), která se týkala primárně zdaňovacího období srpen 2014. Ve vazbě na to správce daně vydal obdobnou výzvu ze dne 27. 5 2016, č. j. 1289815/16/3305-62562-707298, která se týkala i nyní projednávaných zdaňovacích období únor a březen 2014, ohledně pochybnosti o žalobcem předložených dokladů, potažmo deklarovaných plnění. Tímto se důkazní břemeno přeneslo zpět na žalobce; bylo na žalobci, aby vyvrátil pochybnosti správce daně, resp. aby prokázal, že se zdanitelná plnění uskutečnila tak, jak je uvedeno na daňových dokladech, včetně deklarovaných dodavatelů a odběratelů (resp. aby předložil chybějící daňové doklady). Krajský soud má přitom na základě provedení dokazování stejně jako žalovaný za to, že žalobce své důkazní břemeno neunesl, jelikož neprokázal přijetí zdanitelného plnění (neprokázal, že fakticky přijal zdanitelné plnění, a to v takovém rozsahu a od těch subjektů, jak bylo deklarováno na daňových dokladech) či neprokázal dodání zboží do jiného členského státu.
26. Správce daně nemá povinnost prokazovat, jak se ve skutečnosti odehrály účetní případy, o jejichž souladu s předloženými daňovými doklady má pochybnosti, tuto povinnost má výhradně daňový subjekt. Ze zákonné důkazní povinnosti daňového subjektu vyplývá, že by si měl ve svém zájmu zajistit takové důkazy, kterými je schopen uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovými doklady prokázat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61). Volba důkazních prostředků, kterými daňový subjekt svá tvrzení prokáže, je pouze na jeho úvaze a není povinností správce daně mu sdělovat, kterými důkazními prostředky může případně soulad daňových dokladů se skutečností prokázat. Jak vyplývá z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37), je na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání.

V. b) Prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu

27. Ze správního spisu soud zjistil, že žalovaný vydal dne 25. 5. 2018 Seznámení se zjištěnými skutečnostmi, které bylo žalobcovu zástupci doručeno dne 2. 6. 2018. Zde obsaženou

výzvou stanovil žalovaný žalobci lhůtu k vyjádření do 8 dnů od jejího doručení. Podáním ze dne 6. 6. 2018 požádal žalobce o zaslání příslušných písemností ze spisu a podáním ze dne 7. 6. 2018 o prodloužení stanovené lhůty. Dne 11. 6. 2018 zaslal žalobce žalovanému své vyjádření k Seznámení se zjištěnými skutečnostmi. Dne 12. 6. 2018 bylo zástupci žalobce doručeno rozhodnutí č. j. 27126/18/5300-21442-712243, kterým bylo zastaveno řízení ve věci prodloužení lhůty. Dne 18. 6. 2018 zaslal žalobce odvolání proti předmětnému rozhodnutí č. j. 27126/18/5300-21442-712243. Dne 31. 10. 2018 bylo žalobci doručeno meritorní rozhodnutí napadená nyní projednávanou žalobou.

28. Z rozhodnutí žalovaného o žádosti žalobce ze dne 12. 6. 2018 vyplývá, že důvodem zastavení řízení byla zjevná právní nepřipustnost žádosti o prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Podle žalovaného s uplynutím lhůty zaniká právo daňového subjektu vyjádřit se a navrhnout provedení dalších důkazních prostředků, a proto jde o lhůtu podřaditelnou pod § 36 odst. 5 daňového řádu, kterou prodloužit nelze, což činí žádost o prodloužení lhůty zjevně právně nepřipustnou. S těmito závěry se soud neztotožnil.
29. Otázkou, zda lze lhůtu podle § 115 odst. 2 daňového řádu na žádost daňového subjektu prodloužit, se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016-31. Dospěl k závěru, že „[v]e znění zákona rozhodném pro nyní projednávanou věc (tedy ve znění novelizovaném) nic nebránilo možnosti lhůtu dle § 115 odst. 2 prodloužit, a to za podmínek obecného ustanovení § 36 daňového řádu. [...] Stěžovatel tvrdí také to, že jde o lhůtu, po jejímž uplynutí dochází k zániku práva, a jako takovou ji nelze v souladu s § 36 odst. 5 daňového řádu prodloužit. K tomu je nutné uvést, že úprava zakotvená v odstavci pátém se vztahuje na uplynutí lhůty, v důsledku něhož dochází k zániku hmotného práva. Takovou lhůtu prodloužit není v důsledku aplikace odstavce 5 možné. V případě lhůty pro uplatnění procesního práva (např. lhůta pro vyjádření se k podkladům), dojde však jejím uplynutím vždy k „zániku“ procesního práva v této lhůtě určitý procesní úkon učinit, což ovšem neznamená, že by takovou lhůtu nebylo možné prodloužit.“
30. Na názor, že lhůtu podle § 115 odst. 2 daňového řádu je možné prodloužit, navázal Nejvyšší správní soud rovněž v rozsudku ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019-126, kde odkázal na další judikaturu správních soudů, v níž byl shora uvedený názor (implicitně) akceptován. Konkrétně poukázal na rozsudek ze dne 7. 12. 2016, č. j. 10 Afs 157/2016-84 (konkrétně bod [48] odůvodnění), kde Nejvyšší správní soud uvedl, že „[l]hůtu k vyjádření se a k návrhům na doplnění dokazování považuje Nejvyšší správní soud, shodně jako krajský soud, za dostatečnou. Podle § 115 odst. 3 daňového řádu nesmí být tato lhůta delší než 15 dní. V projednávané věci byla původně stěžovateli stanovena lhůta 10 dní, následně byla prodloužena o 5 dní, a poté ještě o dalších 10 dní.“ To navíc dokládá nejednotnost praxe žalovaného v otázce možnosti prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť právě v odkazované věci byla tato lhůta opakovaně prodloužena, a to i nad patnáctidenní limit. Nejvyšší správní soud v této souvislosti odkázal rovněž na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 14. 6. 2016, č. j. 45 Af 66/2014 - 51, podle kterého „pro případy, kdy existuje pro nedodržení lhůty závažný důvod, daňový řád poskytuje daňovému subjektu možnost žádat o prodloužení lhůty (§ 36 daňového řádu), nebo o navrácení lhůty v předešlý stav (§ 37 daňového řádu). Pokud tedy za situace, kdy žalovaný poskytl žalobci k navržení důkazních prostředků lhůtu v maximální možné délce, avšak žalobce lhůtu zmeškal, aniž využil právních prostředků, které daňový řád k ochraně jeho práv poskytuje, postupoval žalovaný v souladu se zákonem, pokud k opožděně navrženým důkazním prostředkům nepřihlédl.“ Také v rozsudku ze dne 31.

8. 2015, č. j. 4 Afs 123/2015-53, rozhodoval Nejvyšší správní soud na základě věci, v níž žalovaný vyhověl žádosti tehdejšího žalobce o prodloužení lhůty k vyjádření se ke zjištěným skutečnostem (srov. bod [39] odkazovaného rozsudku).

31. Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozsudku ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019-126, zdůraznil, že výklad Odvolacího finančního ředitelství svévolně rezignuje na nepochybný úmysl zákonodárce umožnit zákonnou novelizací (provedenou zákonem č. 30/2011 Sb. s účinností od 1. 3. 2011, kterou došlo k vypuštění formulace „a nelze ji prodloužit“ z § 115 odst. 3 daňového řádu) prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Uvedl, že v důvodové zprávě bylo deklarováno, že Poslanecké sněmovně se předkládaným zákonem navrhuje *„vypustit omezení, které znemožňuje prodloužit lhůtu stanovenou správcem daně pro vyjádření se k novým důkazním prostředkům či změně právního názoru učiněné odvolacím orgánem. Bude tak lépe umožněno reagovat na situace, kdy zde existuje závažný důvod pro to, že se odvolatel nestihl vyjádřit v k tomu určené lhůtě.“*
32. Z uvedených důvodů soud konstatuje, že právní názor žalovaného vyjádřený v rozhodnutí o žádosti o prodloužení stanovené lhůty týkající se výkladu § 115 odst. 2, 3, 4 a § 36 odst. 5 daňového řádu v projednávané věci byl nesprávný. Neobstojí ani odkaz žalovaného na možnost doplňování odvolání dle § 111 odst. 2 daňového řádu; v tomto směru soud odkazuje na bod [59] a [60] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019-126. Lze také dodat, že rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 6. 2018, č. j. 30 Af 5/2017-67, na který se v této souvislosti žalovaný odvolává, byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2019, č. j. 7 Afs 347/2018-33.
33. S ohledem na shora předestřené názory je zřejmé, že žalovaný pochybil, pokud řízení o žádosti žalobce o prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu zastavil. Žádost o prodloužení předmětné lhůty není podáním, které by bylo možné považovat za zjevně právně nepřipustné.
34. Soud nicméně dospěl k závěru, že zjištěné pochybení žalovaného nelze v posuzované věci kvalifikovat jako podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Jak vyplývá ze spisového materiálu, žalobce přesto, že nebylo vyhověno jeho žádosti o prodloužení lhůty podle § 115 odst. 2 daňového řádu, resp. přestože řízení o žádosti bylo zastaveno, zaslal žalovanému ve stanovené lhůtě relativně podrobné a konkrétní vyjádření, které reagovalo na skutková i právní zjištění žalovaného, rozporovalo jednotlivé závěry vyvozované z materiálů, které správce daně obdržel od Policie ČR, a obsahovalo rovněž návrhy na provedení dokazování. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný se s jednotlivými body vyjádření vypořádal (v bodech [63] až [67]) a vyjádřil se rovněž k navrženým důkazním prostředkům (bod [67] napadeného rozhodnutí).
35. Žalobce v žalobě neuvádí, předložení jakých konkrétních důkazů k prokázání tvrzení mu bylo neprodloužením lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu znemožněno, resp. jaké další důkazní návrhy by nad rámec zaslaného vyjádření uplatnil. Z uvedených důvodů má soud za to, že i přes neprodloužení lhůty (zastavení řízení o příslušné žádosti) měl žalobce s ohledem na okolnosti případu dostatečný časový prostor k vyjádření a předložení důkazních prostředků. Tento závěr ostatně potvrdil i sám žalobce svým názorem vyplývajícím z žaloby, že oprávněnost uplatněných nákladů doložil. Soud tedy dospěl k závěru, že zastavením řízení o žádosti o prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu bylo v daném případě vadou, která však neměla vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé.

Soud také poznamenává, že stanovená lhůta – v délce 8 dnů – přinejmenším formálně odpovídala daňovému řádu (viz § 32 odst. 2) a z materiálního hlediska nepředstavovala zásadní zkrácení práv žalobce. V tomto smyslu časový prostor poskytnutý žalobci k vyjádření skutečně postačoval ke kvalifikovanému vyjádření k novým zjištěním a důkazům, přičemž samo o sobě konstatování pochybení při zastavení řízení o žádosti o prodloužení lhůty (potažmo její neprodloužení) ještě nepostačuje ke zrušení napadeného rozhodnutí (srov. body [59] a [60] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019-126).

V. c) Výsledky svědků a další důkazní prostředky

36. Žalobce také namítá, že žalovaný odmítl provedení nových důkazních prostředků; žalobce přitom navrhl ve své reakci na seznámení se zjištěnými skutečnostmi provedení výslechu svědků: Ing. V. (zpracovatele odborného vyjádření pro Policii ČR), JUDr. L. Č. (autorky vyjádření SÚKL pro Policii ČR), JUDr. M. Ch. (právníčka společnosti Veletrhy Brno, a. s., od které Policie ČR obdržela seznam vystavovatelů očního veletrhu OPTA) a dále osoby, která psala odpověď za společnost Dioptra Turnov a. s. (dále jen „Dioptra“). Podle názoru soudu je akceptovatelné, že žalovaný tyto výsledky neprovedl.
37. Stejně jako žalovaný považuje soud provedení navrhovaných svědeckých výpovědí za nadbytečné: dané osoby neměly žádný vztah k věci a nemohly svědčit o tom, zda se posuzované transakce s optickým zbožím odehrály (resp. tyto skutečnosti osvědčit), neboť toliko zpracovávaly písemná stanoviska a informace na žádost Policie ČR. Za společnost Dioptra bylo sdělováno jen to, zda zná vybrané subjekty, vyrábí určité zboží a je schopna určité zboží identifikovat; SÚKL odpovídal na to, zda předmětné vybrané zboží je registrováno jako zdravotní pomůcka a zda vybrané subjekty (žalobce, jeho dodavatelé a odběratel) byly (měly být) v tomto směru registrovány; společnost Veletrhy Brno jen uvedla seznam vystavovatelů na veletrhu OPTA v letech 2013 a 2014 a Ing. V. se vyjadřoval k tomu, zda je mu známo předmětné zboží a některé okolnosti tohoto zboží se týkající. Jednalo se tak primárně o listinné důkazy a příslušné skutečnosti vyplývaly již z předložených písemností (které v tomto smyslu podléhaly hodnocení). Přestože nelze odborné vyjádření Ing. V. považovat za znalecký posudek (byť se jedná o soudního znalce), bylo možné v tomto kontextu akceptovat i odmítnutí zpracování žalobcem navrženého znaleckého posudku. Ani ten by totiž nemohl osvědčit, zda se deklarovaná plnění uskutečnila. V tomto kontextu lze souhlasit s názorem žalovaného, že *„povinností správce daně není provést veškeré důkazy navržené daňovým subjektem, nicméně je nutné provést ty důkazy přispívající k tomu, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, tedy aby byl řádně zjištěn skutkový stav“* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2020, č. j. 9 Afs 238/2018-39).
38. Přestože lze obecně souhlasit s žalobcem, že údaje a písemnosti z jiných řízení nemohou nahradit výsledky svědků, u kterých má právo být přítomen daňový subjekt a klást vyslýchaným osobám otázky, případně znalecký posudek, kde má daňový subjekt právo položit znalci otázky, nevede tato námitka s ohledem na konkrétní okolnosti věci k závěru o důvodnosti žaloby. V případě písemných vyjádření uvedených v předchozím odstavci totiž příslušné osoby ani před Policií ČR nevypovídaly jako svědci (spíš poskytovaly jistá „dobrozdání“), přičemž bylo vyloženo, že jako svědci v pravém slova smyslu by k předmětným transakcím nemohly uvést ničeho konkrétního; žalobce tak nebyl krácen např. na svém právu být přítomen výslechu svědků a klást jim otázky a obdobné lze říci i v případě Ing. V. Pakliže byly přímo v daňovém řízení prováděny výsledky svědků, měl

žalobce možnost jim být přítomen. Zároveň se k použití důkazních prostředků opatřených z jiného řízení se žalovaný vyjádřil pod bodem [64] napadeného rozhodnutí. Lze přitom souhlasit s názorem žalovaného, že důkazní prostředky získané od Policie ČR byly pořízeny nezávisle na vůli správce daně a byly zákonným způsobem zaslány správci daně právě Policií ČR, přičemž se nejednalo o jediné a stěžejní důkazy v předmětné věci. Naopak z celého průběhu daňového řízení (viz zpráva o daňové kontrole č. j. 1415717/17/3305-62562-707298) vyplývá, že tyto důkazní prostředky pouze utvrzovaly daňové orgány v jejich dosavadních závěrech, které byly učiněny i bez přispění materiálů od Policie ČR. V dané věci tak dle názoru soudu není relevantní odkaz na závěry Nejvyššího správního soudu vyslovené v rozsudku ze dne 29. 3. 2018, č. j. 7 Afs 378/2017-50.

V. d) Unesení důkazního břemene žalovaným a hodnocení jednotlivých důkazních prostředků

39. Další okruh námitek žalobce směřuje proti dokazování provedenému správcem daně a žalovaným, kdy žalobce pod jednotlivými body rozporuje konkrétní zjištění daňových orgánů a jejich závěry; tyto námitky tak míří proti kvalitě prokázání skutkového stavu a neunesení důkazního břemene.
40. Obecně se soud rozložením důkazního břemene v daňovém řízení zabýval výše. Zde lze opět v obecné rovině předeslat, že správce daně v průběhu daňové kontroly sděloval žalobci své pochybnosti a vyzýval jej k prokazování tvrzených skutečností (viz body [23], [36], [39] a [44] napadeného rozhodnutí a výzva k odstranění pochybností ze dne 27. 5. 2016, č. j. 1289815/16/3305-62562-707298), důkazní břemeno tak přenesl na žalobce, který pak podle názoru žalovaného žalobce své důkazní břemeno neunesl.
41. Jde-li pak o námitku, že z protokolu o místním šetření ze dne 14. 10. 2014, č. j. 1722082/14/3305-05408-708488, nevyplývá, že by bylo zjištěno inkriminované optické zboží, a že by tyto věci daňový subjekt předložil v souvislosti nárokováním odpočtu na DPH, přičemž se mohlo jednat o vzorky zboží, odkazuje soud v první řadě na příslušné pasáže napadeného rozhodnutí (body [22], [23] a [53]). Soud aprobejuje úvahu, že správce daně mohl legitimně předpokládat, že pořídil fotografie optického zboží od společnosti VALSO REAL, a to v situaci, kdy avizoval, že se bude konat místní šetření. Přítomná zástupkyně žalobce daný protokol bez výhrad podepsala. V návaznosti na to byly pochybnosti správce daně pochopitelné a nebyl povinen, jak naznačuje žalobce, prokazovat, že se jednalo jen o vzorky zboží. Soud se tak domnívá, že z předmětného protokolu o místním šetření bylo zřejmé, co má být předmětem tohoto šetření a žalobce ostatně nikdy později nic konkrétnějšího v daném smyslu nenabídl – např. fotografie předmětného deklarovaného zboží, jeho vzorky, propagační materiály na internetu apod., které by dosvědčovaly, že předmětné zboží existovalo, a že správce daně při daném místním šetření pořídil stavu věci neodpovídající fotodokumentaci.
42. Dále žalobce rozporoval závěry žalovaného k „manipulaci“ se zbožím. Uvedl, že vzhledem k malému rozměru příslušných krabic, které se vešly do osobního vozidla, nebylo třeba s optickým zbožím „manipulovat“, a že v tomto směru nejsou ve vzájemném rozporu svědecké výpovědi pana L. G., jednatele dodavatelské společnosti VALSO REAL, a pana R. M., bývalého žalobcova jednatele, který funkci zastával v rozhodnou dobu. I zde soud odkazuje na vybrané části napadeného rozhodnutí, konkrétně pak na body [27] a [51]. Zejména tak soud souhlasí se žalovaným, že výpověď pana G. v tomto směru nebyla přesvědčivá, když vypovídal relativně krátkou dobu (4 měsíce) po poslední dodávce

předmětného zboží od společnosti WHITE STAR LINE s.r.o. (dále jen „WHITE STAR LINE“) – pan G. si nepamatoval jméno dodavatele, i když obchody měly probíhat poměrně často po dobu jednoho roku, objevily se pochybnosti o množství dodaného zboží (v návaznosti na skutečnosti zjištěné z dožádání ve vazbě na faktury společnosti WHITE STAR LINE – viz odpověď na dožádání č. j. 1761135/14/3305-05408-701430), které nasvědčovaly tomu, že jistá „manipulace“ se zbožím byla prováděna. Samy o sobě tak dle názoru soudu případné „nesrovnalosti“ ve výpovědi pana G., i v konfrontaci s výpovědí pana M., nejsou s to vyvrátit reálné uskutečnění zdanitelných plnění, nicméně v celkovém kontextu věci legitimizují v tomto směru pochybnosti správce daně a žalovaného. K tomuto kontextu patří např. blízké vztahy mezi panem M. a panem G. na straně jedné, jak o nich hovoří žalovaný, a vazba bývalé jednatelky společnosti WHITE STAR LINE, paní J. M. (pouze na okraj soud poznamenává, že z úřední činnosti je mu známo, že paní M. měla k účtu společnosti až do roku 2015 dispoziční práva – viz bod 37. rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 11. 2018, č. j. 29 Af 115/2016-80), na pana M., jednatele společnosti ZÖLDPONT (bývalí manželé), přičemž se s ohledem na konstatované přinejmenším nabízí otázka, proč obchodování mělo probíhat v řetězci WHITE STAR LINE – VALSO REAL – žalobce – ZÖLDPONT, tedy přes „prostředníky“, jejichž přínos k efektivitě obchodů se jeví jako sporný (ke konstatovaným vazbám a dalším skutečnostem oslabujícím věrohodnost svědeckých výpovědí viz bod [37] napadeného rozhodnutí).

43. Žalobce dále rozporuje názor správce daně, který prohlášení pana M. o obdržení dodávky zboží od žalobce neoznačil jako důkaz, přestože se o důkaz jedná, a to přímo ze zákona, na základě § 64 odst. 5 zákona o DPH („*Dodání zboží do jiného členského státu lze prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky.*“). K tomu soud uvádí, že předmětné prohlášení obecně skutečně může sloužit jako důkaz o přepravení zboží do jiného členského státu. S danou námitkou se však žalovaný dle názoru soudu řádně vypořádal např. v bodě [47] napadeného rozhodnutí. V tomto směru je třeba závěr žalovaného interpretovat v tom smyslu, že dané prohlášení nebylo považováno za (věrohodný) důkaz, že se deklarované plnění uskutečnilo, nikoli tak, že by daňové orgány toto prohlášení principiálně za (možný) důkaz (resp. důkazní prostředek) nepovažovaly. Ve vazbě na důvody popsané v napadeném rozhodnutí soud se závěry žalovaného souhlasí. Dané prohlášení nebylo možné považovat za věrohodný a dostatečný důkaz s ohledem na skutečnosti uváděné žalovaným, mj. proto, že pan M. a pak G. předložili prohlášení (viz listiny vedené pod č. 83 a 84 ve spise správce daně), která jsou vizuálně téměř identická, liší se jen v detailech a vykazují takovou podobnost a vlastnosti, že vzbuzují podezření, že je účelově koncipovala jedna a tatáž osoba. Ačkoli lze obecně připustit žalobcovu úvahu, že se mohlo jednat o „vzor“ stažený z internetu, nejví se s ohledem na všechny okolnosti věci tato spekulace jako příliš věrohodná.
44. Dle názoru žalobce byly nepodložené i spekulace žalovaného ohledně dopravy zboží do Maďarska. Zde zdůraznil zejména dojezd používaného vozidla, které využívá i alternativní pohonné hmoty (LPG) a vypovídací hodnotu předložené knihy jízd, která odpovídá požadavku pokynu D-6 Generálního finančního ředitelství. Zde lze poukázat na to, že se žalovaný s touto problematikou vypořádal zejména v bodech [30] a [48] napadeného rozhodnutí. S celkovým hodnocením věci se soud s žalovaným shoduje, avšak s některými výhradami. Neodpovídá tak stavu správního spisu, že žalobce nijak nedoložil, že příslušné vozidlo nevyužívá i LPG – zde lze odkázat na technický průkaz (a jeho přílohu) k vozidlu registrační značky X, z něhož vyplývá, že toto vozidlo bylo přestavěno tak, že využívalo i

plynné palivo (položka pod č. 229 spisu správce daně). Dále předložené knihy jízd odpovídaly (minimálním) požadavkům pokynu Generálního finančního ředitelství č. D-6, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, konkrétně jeho bodu 23 k § 24 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů; tento pokyn tedy nevyžaduje, aby zde byl zaznamenán nákup pohonných hmot. Na druhou stranu však žalobce k čerpání LPG ničeho nepředložil a jako příliš věrohodná se nejeví jeho argumentace, že tak činil, neboť „*chce šetřit státní rozpočet tím, že neuplatní výdaje*“. V této souvislosti pak nabývají relevance úvahy správce daně a žalovaného o tom, že žalobce neměl k dispozici dostatek pohonných hmot na cestu do Budapešti a zpět, a to zejména v kontextu toho, že žalobce nepředložil např. doklady o parkování v Maďarsku, a tvrdil, že nevyužíval dálnice apod. To je samozřejmě možné, nicméně jako jediný doklad prokazující dopravu optického zboží do Maďarska pak již zbývají jen knihy jízd – u nich však jsou významné rozpory v jednotlivých verzích, které žalobce doložil (viz srovnání dokumentu zaslaného správci daně dne 1. 3. 2016 a kopie knihy jízd předložené při ústním jednání dne 10. 12. 2013 jako příloha protokolu č. j. 1793360/13/3305-05408-708488). Tyto zásadní rozdíly (místo započetí jízd, stav tachometru apod.) předložené knihy jízd z hlediska možnosti manipulace s nimi výrazně snižují jejich důkazní hodnotu ve vztahu k žalobcovým tvrzením o skutečné dopravě zboží do Budapešti. Jak již soud uvedl, lze z tohoto pohledu závěry žalovaného, na které soud v podrobnostech odkazuje, akceptovat, byť s jistými popsávanými výhradami.

45. Žalobce též namítá, že nejsou rozpory mezi svědeckými výpověďmi pana M. a pana M., přičemž žalobce osvětlil, že jeho účetní program objednávky samostatně neeviduje, pročez byly evidovány v modulu Zakázky. Zde soud opětovně odkazuje na rozhodnutí žalovaného, konkrétně např. na body [25], [28] a [29], v nichž žalovaný jednotlivé rozpory popsal. Soud je na základě předmětného rozhodnutí rekapituluje tak, že pan M. v rozporu s tvrzením pana M. uváděl, že dodáváno bylo různé zboží, přičemž pan M. tvrdil, že žalobce se společností ZÖLDPONT obchodoval pouze s optickým zbožím. Pan M. přitom odmítl odpovědět, jak s optickým zbožím dále naložil, zda je prodal či užil jinak, což podporuje pochybnosti, zda optické zboží fakticky přijal. Pan M. si nepamatoval, jak bylo předmětné zboží zabaleno, což lze vzhledem k četnosti tvrzených transakcí hodnotit jako indicii o tom, že pan M. dané optické zboží nikdy neviděl, přičemž si nepamatoval, z jakého důvodu dne 11. 8. 2014, kdy dle faktur přebral optické zboží v Maďarsku, provedl vklad hotovosti ve Zlíně namísto toho, aby hotovost předal rovnou panu M. v Maďarsku. Z výpovědi pana M. také vyplynulo shora přiblížené personální propojení mezi jednotlivými zapojenými subjekty, přičemž minimálně na okraj lze vzít v potaz také to, že pan M. odmítal k věci vypovídat při opakovaném výslechu svědka, a to z toho důvodu, že by mohl výpovědí způsobit trestní stíhání sobě nebo osobám blízkým (pouze na okraj soud poznamenává, že tou dobou byl pan M. ve výkonu trestu odnětí svobody ve Věznici Mírov, a to na základě rozsudku Krajského soudu v Brně, pobočka ve Zlíně ze dne 28. 7. 2015, č. j. 61 T 20/2013-5401, jímž byl pan M. odsouzen za zvlášť závažný zločin kráčení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 odst. 1 a 3 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, spáchány formou spolupachatelství dle § 23 trestního zákoníku, přičemž mu byl uložen trest odnětí svobody v trvání šesti let a čtyř měsíců). V žalobcem nadnesených souvislostech se pak soud ztotožňuje se závěry žalovaného (viz např. body [23] a [36] napadeného rozhodnutí), že žalobcově tvrzení o uskutečnění předmětných transakcí nespovídá ani skutečnost, že žalobce měl dané objednávky evidovat ve svém

účetním programu. Z toho totiž není jisté, zda v účetním programu byly objednávky pouze evidovány, či zda v něm nemohly být i vytvořeny. Předložení objednávek přímo od odběratele, nikoli „jen“ z účetního programu, by mohlo nasvědčovat o aktivní účasti odběratele, který má zájem o určité zboží a tím zároveň může v souladu s dalšími důkazními prostředky prokázat, že spolu příslušné subjekty alespoň jednaly. Ovšem pokud žalobce v účetním programu sám „vytvoří“ objednávku, jedná se o toliko formální důkaz nijak neprokazující tvrzení, že si společnost ZÖLDPONT optické zboží opravdu objednala.

46. Žalobce též uvedl, že nemusí prokazovat původ zboží, přičemž existenci obchodovaného zboží prokázal předloženými doklady a výpověďmi svědků. K tomuto žalobnímu „podbodů“ soud poznamenává jen to, že původ zboží žalobce přímo prokazovat nemusí, ale správce daně (či žalovaný) zde poukázal na své pochybnosti a bylo na žalobci, aby existenci zboží a uskutečnění jednotlivých plnění jednoznačně prokázal, což se mu dle názoru soudu nepodařilo. Zároveň je možné dodat, že v celkových souvislostech bylo legitimní, že se daňové orgány zabývaly i původem zboží a jeho jednotlivými dodavateli v řetězci, kterážto zjištění mohla přispívat též k závěru, zda dané zboží vůbec existuje (viz např. body [26], [31] a [32] napadeného rozhodnutí). Žalobce zde zmínil odepření výslechu pana G. K tomu se soud vyslovil již výše a v návaznosti na to nepovažuje přístup daňových orgánů k jednotlivým důkazům za selektivní.
47. V případě zboží COMFORT BOX žalobce namítl, že žalovaný nezdůvodnil, proč předložené listiny neuznal jako důkaz. Také žalovaný neprovedl a nerefletoval navržený důkaz účetnictvím dodavatelských společností Everta invest a BLACK DANGER, přičemž takový postup je v rozporu např. se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2013, č. j. 8 Afs 38/2012-81. K tomu soud uvádí, že ke zboží COMFORT BOX se žalovaný dle názoru soudu dostatečně vyjádřil v např. bodech [57] a [62] napadeného rozhodnutí. To, že zboží s názvem COMFORT BOX je dohledatelné na internetu, ještě neznámá, že žalobce prokázal jeho přijetí; to platí i pro předložení jedné nekvalitní fotografie, která není způsobilá prokázat, že žalobce dané zboží opravdu fakticky přijal a použil v rámci své ekonomické činnosti. Totéž lze říci o žalobcově odkazu na internetové stránky (resp. předložení printscreenu těchto stránek), kde je zboží COMFORT BOX dohledatelné. V případě účetnictví společností Everta invest a BLACK DANGER je pak třeba poznamenat, že s ohledem formulaci příslušné odvolací námitky ve vazbě na body 2.1.1 a 2.1.2. zprávy o daňové kontrole se jednalo o důkazní návrh, který se vztahoval jinému než nyní řešenému zdaňovacímu období (září 2013). Z tohoto pohledu nelze považovat předmětnou žalobní námitku jako důvodnou. V tomto směru tak není relevantní ani odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2013, č. j. 8 Afs 38/2012-81 (jak uvádí ve vyjádření k žalobě žalovaný, ve zmíněném případě řešeném Nejvyšším správním soudem šlo o prokázání tzv. deklarovaného dodavatele, kdežto v případě žalobce nebylo prokázáno faktické uskutečnění transakce s optickým zbožím a ani, že by předmětné plnění vůbec existovalo). I v případě, že by soud dospěl k tomu, že se jednalo o tzv. opomenutý důkaz, neboť se k němu žalovaný výslovně nevyjádřil, nevedlo by to vzhledem ke konkrétním okolnostem věci (k nimž patří právě i vztah k jinému než řešenému zdaňovacímu období) ke zrušení napadeného rozhodnutí (srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2019, č. j. 2 As 284/2018-38, bod [22]).
48. K námitce týkající se existence stánku na výrobu trdelníků, o němž měl správce daně povědomost, soud uvádí, že správce daně ani žalovaný nerozporovali existenci těchto

stánků. Soud tak souhlasí s názorem žalovaného, že z předloženého důkazu (Vyrozumění o zápisu údajů o provozovně do živnostenského rejstříku od Magistrátu města Zlín č. j. MMZL 086675/2014/4), vyplývá toliko to, že má žalobce registrovanou provozovnu na parcelách č. 1211 a 1212/2 parkoviště ZOO Lešná, nikoliv to, že by šlo o plnění, na které je uplatňován nárok na odpočet na DPH (k tomu viz bod [62] napadeného rozhodnutí).

49. V další žalobní námitce žalobce tvrdí manipulaci se spisem, kterou připouští i sám žalovaný. Zde se soud plně ztotožňuje se stanoviskem žalovaného, které je obsaženo v bodech [60] a [61] napadeného rozhodnutí. Pro stručnost na ně Krajský soud v Brně odkazuje a zároveň dodává, že namítanou problematiku řešil již ve svém rozsudku ze dne 3. 11. 2015, č. j. 29 A 59/2015-44. Jím zamítl žalobcovu žalobu proti nezákonnému zásahu správce daně, přičemž k nyní popisovanému problému uvedl, že *„ze strany žalovaného došlo při nahlížení do spisu žalobcem k drobným nepřesnostem, které však byly posléze vždy napraveny a logicky vysvětleny, byť případně až na základě stížností žalobce (viz např. odpověď žalovaného na žádost o sdělení informací ze dne 8. 10. 2014, vyrozumění žalovaného ze dne 27. 11. 2014, či 8 pokračování 29 A 59/2015 vyrozumění Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13. 2. 2015). Z těchto omluvitelných nepřesností nelze dovodit manipulaci s písemnostmi nacházejícími se v daňovém spisu. Manipulaci se spisovým materiálem pak nenapovídá ani vygenerování jednoho čísla jednacího žalovaným; ostatně i tato situace byla žalovaným logicky vysvětlena“*.
50. K „sumárnímu“ shrnutí této části žaloby soud uvádí, že k problematice toho, jak byly vykazovány objednávky, se již vyjádřil. To stejné lze uvést k otázce původu zboží či k dohledatelnosti zboží na internetu (pochybení správce daně, který zboží COMFORT BOX na internetu nenašel, žalovaný uznal, přičemž to na věci nic nemění; k optickému zboží ani sám žalobce neuvádí nic konkrétního, kromě jeho názvu a obecného charakteru). Tvrzení o tom, jak pan G. stanovoval ceny, není ve vztahu k prokázání plnění průkazné. Optické zboží žalobce v průběhu daňového řízení fyzicky nepředložil, vyjma místních šetření, u nichž však sám zpochybňuje, že správce daně na místě správně identifikoval (k otázce místního šetření se soud již také vyslovil shora). Soud se také výše zabýval námitkou „manipulace“ s optickým zbožím. Pokud jde o žalobcova tvrzení o způsobem placení, tak ani ta se nejeví jako zcela průkazná, přičemž žalovaný se jim ve svých rozhodnutích na více místech zabýval a přitom konstatoval některé „podezřelé“ okolnosti (např. to, že dne 17. 7. 2014 provedla vklad hotovosti dcera bývalého jednatele odvolatele, paní R. M., přičemž tato platba byla evidována jako platba za zboží od společnosti ZÖLDPONT – viz bod [25] napadeného rozhodnutí). Jednotlivé nepřesnosti na fakturách sice neznamenají, že k transakci nedošlo, nepodporují však věrohodnost žalobcových tvrzení. Cestování pana M. do Budapešti nebylo tak nesporné, jak to prezentuje žalobce (viz výše). V případě odkazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, pak soud uvádí, že ten se týkal problematiky daňového podvodu, přičemž nyní šlo o otázku prokázání realizace plnění; daný rozsudek tedy pro řešenou věc není rozhodný. Soud se s ohledem na shora konstatované, na závěry vyjádřené v rozhodnutích žalovaného a na vyjádření žalovaného k žalobě nedomnívá, že by žalobce unesl své důkazní břemeno (a naopak daňové orgány je neunesly), ani že hodnocení důkazů ve věci bylo selektivní či odporovalo logice [žalovaný zpravidla uvedl, proč žalobcem navrhovaný důkaz neprovede (např. bod [67] napadeného rozhodnutí). Nebylo povinností správních orgánů vyhledávat důkazy, které by prokazovaly, že se dané obchodní případy odehrály jinak, než tvrdí žalobce, ale bylo na žalobci, aby prokázal, že se tyto obchodní případy odehrály tak, jak tvrdí on. Žalobce neprokázal faktické uskutečnění předmětné transakce s optickým

zbožím a ani neprokázal, že by předmětné plnění vůbec existovalo, a návazně tak neprokázal ani dodání zboží do jiného členského státu a oprávněnost uplatněného osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH]. Proto dle názoru soudu neobstojí ani odkazy na další rozsudky Nejvyššího správního soudu, kterých se žalobce v této části žaloby dovolává.

V. e) Postup správce daně a žalovaného dle § 113 a § 115 daňového řádu

51. Krajský soud v Brně se neztotožňuje ani s argumenty, které se týkají nezákonnosti podkladů z jiných řízení či provádění dokazování po skončení daňové kontroly.
52. Bez ohledu na polemiku ohledně rozsahu možností správce daně dle § 113 daňového řádu, zejména pak dle § 113 odst. 2 daňového řádu („*Nemůže-li správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, posoudit všechny údaje uvedené v odvolání z výsledků již provedeného řízení, řízení doplní o nezbytné úkony*“.), tedy toho, jaké úkony může správce daně provádět (po ukončení daňové kontroly) v odvolacím řízení, neshledává soud postup žalovaného ani správce daně za nezákonný. Soud zde jen uvádí, že i odborná literatura nepovažuje předmětné ustanovení za jednoznačné, nicméně přinejmenším její část se kloní k širšímu pojetí oprávnění správce daně („*Omezení této pravomoci však spočívá v tom, že správce daně je oprávněn činit pouze nezbytné úkony. Nezbytnost je třeba posuzovat ve vztahu k možnosti posoudit všechny údaje v odvolání. Nutno však dodat, že pojem nezbytnosti je zde uváděn nekonceptně. Není totiž jediný důvod pro to, aby správce daně nemohl uplatnit autoremeduru v plné šíři. Proto objeví-li se po podání odvolání další skutečnosti nutné k prověření, tak aby byl zachován cíl správy daní, měl by tak správce daně učinit. Proto nezbytnost by měla být chápána spíše jako potřebnost k úplnému posouzení odvolání v celé šíři.*“ Viz Lichnovský, O. § 113 [Postup správce daně prvního stupně]. In: Lichnovský, O. a kol. Daňový řád. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 446; k užšímu pojetí naopak Žižková, M. Komentář k § 113. In: Baxa, J. a kol. Daňový řád. Komentář. Praha. Wolters Kluwer, 2011, dostupný pod ASPI ID: KO280_2009CZ).
53. K závěru o zákonnosti postupu daňových orgánů vede soud to, že hodnocení důkazních prostředků získaných od Policie ČR reálně, ve smyslu § 115 odst. 1 a 2 daňového řádu provedl až žalovaný jakožto odvolací orgán, a poté s tímto hodnocením žalobce seznámil v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu písemností ze dne 25. 5. 2018, č. j. 24579/18/5300-21442-712243. I kdyby snad bylo možné uvažovat o tom, že takové dokazování provedené správcem daně bylo „nepřípustné“ (k možnosti opačného výkladu však srov. citovaná pasáž komentáře k daňovému řádu), byl by tento krok zhojen postupem žalovaného, který byl ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu konformní se zákonem; v této souvislosti proto soud neshledává zásadní (a nezákonné) dotčení práv žalobce.
54. Soud také dodává, že předmětné důkazní prostředky získané od Policie ČR byly správci daně zaslány a správce daně je sám aktivně nedoplňoval – tyto důkazní prostředky zaslala správci daně přímo Policie ČR v návaznosti na prověřování ve věci podezření ze zkrácení daně, kterého se měl dopustit pan M. Postup správce daně odpovídal v tomto ohledu § 113 odst. 3 daňového řádu, dle kterého pokud správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, o odvolání nerozhodne sám, postoupí odvolání s příslušnou částí spisu a se svým stanoviskem bez zbytečného odkladu odvolacímu orgánu. Nad rámec shora popsaného (k možností správce daně dle § 113 odst. 2 daňového řádu) skutečnost, že se správce daně ve svém stanovisku vyjádří k odvolacím důvodům, nelze bez dalšího považovat za provádění

dokazování. K možnosti žalobce vyjádřit se ve stanovené lhůtě dle § 115 odst. 2 daňového řádu se soud vyjadřoval již výše.

V. f) Důkazní prostředky postoupené Policií ČR

55. K argumentaci, že žalovaný vytrhává jednotlivá vyjádření z podkladů Policie ČR z kontextu a vyjádření všech subjektů se pohybují jen v obecné rovině, soud uvádí, že zjištění vyplývající z těchto podkladů byla přinejmenším zčásti způsobilá vnést do věci další pochybnosti. V jednotlivostech soud konstatuje, že vyjádření SÚKL ze dne 4. 9. 2017 o tom, že žalobcem deklarované zboží nebylo nalezeno v seznamu notifikovaných zdravotnických prostředků, a že ani deklarované subjekty s tímto zbožím obchodující nejsou v této souvislosti registrovány, alespoň odůvodňuje již jinak existující pochyby o reálné existenci vykazovaného zboží; i kdyby toto zboží, jak žalobce uvádí, nemuselo být vůbec registrováno, nevypovídá to nic o tom, že se deklarovaná plnění uskutečnila. To, že se žalobce a další subjekty dle sdělení společnosti Veletrhy Brno, a. s., v letech 2013 a 2014 neúčastnily veletrhů s daným typem zboží, dle názoru soudu nic zásadního nevypovídá, tuto skutečnost však uznal i žalovaný. Pakliže se odborné vyjádření Ing. V. pohybovalo spíše v obecné a hypotetické rovině, je to dle soudu i důsledek toho, jakým nejasným způsobem sám žalobce předmětné zboží označoval; v tomto smyslu sice není vyjádření Ing. V. zásadním důkazem, nicméně je rovněž způsobilé přinejmenším povzbudit pochyby o tom, zda žalobcem deklarované zboží skutečně existuje. Obdobné platí i pro sdělení společnosti Dioptra, která nebyla schopna na základě poskytnutých údajů zboží identifikovat (v podrobnostech viz rozhodnutí žalovaného; lze si povšimnout, že starší výrobky dané společnosti, označené mj. nápisem „MADE IN CZECHOSLOVAKIA“, byly při místním šetření zjištěny u žalobce a ten uváděl, že jiné dodavatele ve vztahu k optickému zboží než ty, které uvádí na fakturách, neměl a ani jinak předmětné zboží jednoznačně neidentifikoval).
56. K takto rozporovaným důkazním prostředkům soud dodává, že je bez ohledu na to, že nijak nesvědčí žalobci, nelze považovat ve věci za klíčové, neboť jen dokreslovaly již existující pochybnosti správce daně i žalovaného, které byly v průběhu daňového řízení vyjadřovány, a které našly svůj výraz např. ve zprávě o daňové kontrole. Byl to především žalobce, kdo měl prokazovat svá tvrzení, a nikoliv žalovaný, jehož povinností není prokazovat opak (tj. prokazovat, že se daný případ udál jinak), ale jeho důkazní břemeno je vymezeno v § 92 odst. 5 daňového řádu. Žalovaný tedy nedovozuje, jak je žalobcem argumentováno, že k obchodním případům nedošlo, ale dospívá k odůvodněnému závěru, že nebylo prokázáno, že by se obchodní případy fakticky uskutečnily.

VI. Závěr a náklady řízení

57. Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
58. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 16. února 2021

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu