ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudkyň Mgr. Lenky Havlíčkové a Mgr. Daniely Menclové ve věci

žalobce: **Auto Anex s. r. o.,** IČO: 25480570,
sídlem Žerotínova 378, 405 01 Děčín,
zastoupen advokátem JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem,
sídlem Kostelní náměstí 233/1, 412 01 Litoměřice,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 2. 2017, č. j. 5004/17/5300-21441-702127,

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 2. 2. 2017, č. j. 5004/17/5300-21441-702127, **se pro vadu řízení zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 9 800 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého zástupce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 2. 2017, č. j. 5004/17/5300-21441-702127, jímž byla zamítnuta jeho odvolání a byly potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj ze dne 27. 10. 2015, č. j. 2152714/15/2503-50521-505853, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2011 ve výši 176 878 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 35 375 Kč, č. j. 2153112/15/2503-50521-505853, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2011 ve výši 245 000 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 49 000 Kč, č. j. 2153157/15/2503-50521-505853, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2011 ve výši 230 000 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 46 000 Kč, č. j. 2153196/15/2503-50521-505853, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2011 ve výši 821 440 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 164 288 Kč, č. j. 2153236/15/2503-50521-505853, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2011 ve výši 480 293 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 96 058 Kč, č. j. 2153268/15/2503-50521-505853, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2011 ve výši 590 946 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 118 189 Kč, č. j. 2153308/15/2503-50521-505853, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2011 ve výši 759 710 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 151 942 Kč, č. j. 2153348/15/2503-50521-505853, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2011 ve výši 834 211 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 166 842 Kč, č. j. 2153393/15/2503-50521-505853, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2012 ve výši 122 108 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 24 421 Kč.

2. Zároveň se žalobce domáhal zrušení výše uvedených dodatečných platebních výměrů. Žalobce současně požadoval přiznání náhrady nákladů řízení.

Žaloba

3. V podané žalobě žalobce obsáhle (až na stranu 31 žaloby) zrekapituloval obsah odvolání podaného v rámci daňového řízení.

4. Následně žalobce namítal, že vymezení odvolacích bodů v žalobou napadeném rozhodnutí je oproti skutečně uplatněným odvolacím důvodům strohé, což má dle žalobce za následek, že se žalovaný nemohl s jednotlivými odvolacími důvody řádně vypořádat. Dle žalobce již tato skutečnost způsobuje nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí, neboť z něho není seznatelné vše, proti čemu žalobce v odvolání brojil.

5. Dále namítal, že žalovaný nereagoval na veškeré námitky a nevysvětlil, proč je považuje za liché mylné či vyvrácené, jakou úvahu měl při hodnocení důkazů, jak posuzoval každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a jak při tom přihlížel ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Proto je dle žalobce žalobou napadené rozhodnutí rovněž nepřezkoumatelné. Dle žalobce se žalovaný řádně nevypořádal s námitkami uvedenými v odvolání pod bodem 10, 15, 16, 18, 20 až 22, 24, 28 až 34, 37 až 40, 43 až 45, 47, 51, 53, 55, 56, 58, 59, 61, 67, 69, 71, 76, 82 až 84, 92 až 97, 100, 103, 106 a v doplněném odvolání pod body 13 až 19, 53, 54, 56, 59.

6. Současně žalobce trval na tom, že způsob, jakým se žalovaný vypořádal s odvolacími námitkami v bodech 108 až 123 žalobou napadeného rozhodnutí je nesprávný, nemá oporu v důkazech, je s nimi v rozporu. V této skutečnosti spatřuje nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.

7. Žalobce trval na tom, že žalovaný nesprávně změnil skutkový děj ukončení daňové kontroly oproti protokolu o ústním jednání ze dne 29. 9. 2015, č. j. 2014001/15/2503-60562-60562-507144. Žalovaný dle žalobce bez jakékoliv vlastní úvahy převzal stanovisko správce daně, že k ukončení daňové kontroly došlo v souladu s § 88 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „daňový řád“) s tím, že se žalobce odmítl seznámit se zprávou o kontrole. Takové tvrzení však dle žalobce nemá oporu v protokolu o ústním jednání ze dne 29. 9. 2015, č. j. 2014001/15/2503-60562-60562-507144. Žalobce se v žádném případě nevyhýbal projednání zprávy o daňové kontrole. Z citovaného protokolu dle žalobce nevyplývá, že by se žalobce odmítl seznámit se zprávou o daňové kontrole. Dle žalobce nedošlo k ukončení daňové kontroly podle § 88 odst. 5 daňového řádu, neboť žalobce odmítl podepsat zprávu o daňové kontrole z dostatečného důvodu. Tímto důvodem měla být skutečnost, že zpráva, která mu byla dne 29. 9. 2015 předložena k podpisu, obsahovala na straně 79 větu: „*Zpráva o daňové kontrole byla s daňovým subjektem dne 29. 9. 2015 projednána.*“ Tato věta neodpovídala skutečnosti. To bylo potvrzeno i ve vyrozumění ze dne 29. 9. 2015, č. j. 2020089/15/2503-60050-506078, kde je uvedeno: „*Správce daně konstatuje, že z ustanovení § 88 odst. 4 daňového řádu nevyplývá povinnost správce daně samostatně projednávat zprávu o daňové kontrole.*“ Žalobce trval na tom, že důvod odmítnutí podpisu zprávy o daňové kontrole byl dostatečný. V důsledku toho nemohla být předmětná zpráva použita jako důkazní prostředek, na základě kterého by byly vydány dodatečné platební výměry. Dle žalobce z ustanovení § 88 odst. 6 daňového řádu vyplývá, že dostatečný důvod odepření podpisu zprávy o daňové kontrole má vliv na použitelnost zprávy jako důkazního prostředku. S námitkou zabývající se touto otázkou v odvolání se dle žalobce žalovaný nevypořádal a žalobou napadené rozhodnutí je tak dle jeho názoru nepřezkoumatelné.

8. Dále žalobce uvedl, že správce daně, ač potvrdil důvod odepření podpisu, přesto tuto stížnostní námitku shledal nedůvodnou. To dle žalobce znamená, že pro správce daně bylo

odepření podpisu nedostatečně důvodné a proto nastaly účinky ukončení daňové kontroly dle § 88 odst. 6 daňového řádu již okamžikem odmítnutí podpisu.

9. Dále žalobce namítal, že se žalovaný nevypořádal s odvolacími důvody uvedenými v bodech 32, 33 odvolání rozvitými v doplnění odvolání. Žalovaný trval na tom, že vypuštěním věty „*Zpráva o kontrole byla projednána s daňovým subjektem dne 29. 9. 2015.*“ ze zprávy o daňové kontrole nedošlo k manipulaci se zprávou a ze strany správce daně došlo pouze k uvedení zprávy do souladu s faktickým stavem. Žalovaný tak trval na tom, že zpráva o daňové kontrole je zákonným způsobem získaný důkazní prostředek a že nebylo postupováno v rozporu s § 5 odst. 1 a 2 daňového řádu. Žalobce však poukazoval na skutečnost, že nedošlo pouze k vypuštění výše uvedené věty, ale že došlo k jejímu nahrazení větou „*Doručením zprávy bude daňová kontrola ukončena.*“. Nejde tedy o totožný text, se kterým byl žalobce seznámen na jednání dne 29. 9. 2015. Žalobce trval na tom, že správce daně postupoval mimo zákonný rámec a že správa o daňové kontrole byla vytvořena v rozporu s ustanovením § 5 odst. 1 daňového řádu, neboť nebylo postupováno v souladu s § 5 odst. 2 daňového řádu. Nemůže se tak dle jeho názoru jednat o důkazní prostředek dle § 93 odst. 1 daňového řádu. Zdůraznil, že znění původní věty bylo důvodem, proč nebyla žalobcem zpráva o kontrole podepsána. Věta, která ji nahradila, je pouze uplatněním vyvratitelné právní domněnky. Skutečnosti rozhodné pro její uplatnění je povinen správce daně prokázat. To však dle žalobce správce daně neučinil. Dle žalobce se nejedná ani o opravu podle daňového řádu, neboť nebyla zachována čitelnost původního zápisu a nebylo tak učiněno v přítomnosti osoby zúčastněné. Dle žalobce je za hranou ústavnosti, aby jako důkaz v daňovém řízení bylo použito něco, čím bylo nezákonně manipulováno.

10. Žalobce dále poukázal na skutečnost, že Ing. V. argumentovala ukončenou daňovou kontrolou v rámci soudního řízení týkajícího se přezkumu zajišťovacích příkazů. Rovněž se domnívá, že poskytla zprávu projednanou jen jeden den před jednáním soudu ve věci zajišťovacích příkazů Odvolacímu finančnímu ředitelství.

11. Další námitka žalobce se týkala skutečnosti, že v rámci daňového řízení nedošlo k přeložení důkazů v německém jazyce, které byly přílohami k odpovědi na mezinárodní dožádání. Žalobce trval na tom, že správce daně je vždy povinen provést překlad dožádané cizojazyčné listiny. K tomu však nedošlo. Žalobce trval na tom, že byla porušena jeho procesní práva, když byl seznámen toliko s originálním zněním důkazního prostředku v cizím jazyce. Dle jeho názoru mu tak bylo znemožněno vyjádřit se k takovému důkaznímu prostředku.

12. Ve vztahu ke sporné otázce dodání zboží do jiného členského státu společnosti S.O.U.L. GmbH (dále jen „ společnost SOUL“) žalobce trval na tom, že je v rozporu se skutkovým zjištěním tvrzení žalovaného, že žalobce nedisponoval důkazními prostředky o tom, že automobily byly fakticky přepraveny do jiného členského státu. Jednalo se o potvrzení o

vývozu předmětných vozidel vystavené společností SOUL a podepsané jednatelem této společnosti I. A.. Žalovaný však toto potvrzení samostatně nehodnotil. Žalobce trval na tom, že daňové orgány se mýlí, pokud tvrdí, že nebyla zachována písemná forma uzavření obchodu za situace, kdy existují písemné objednávky a jejich písemné potvrzení. Dle žalobce je tento postup zcela běžný a v obchodní praxi obvyklý.

13. Dále žalobce trval na tom, že je nesprávný závěr žalovaného, že existuje významný rozpor mezi tvrzením žalobce a svědka Drábka ohledně osoby předávající automobily (žalobce tvrdí, že to byl jednatel společnosti M. K. a svědek tvrdí, že to byl zaměstnanec žalobce). Dle žalobce nejde o rozpor. Vždy je zásadní, že svědek přebíral vozidla od dodavatele, kterým byl žalobce. Pro tuto skutečnost je uvádění konkrétní osoby nepodstatné.

14. Ve vztahu k čestnému prohlášení předloženému žalobcem, které mělo být údajně podepsáno svědkem D., žalobce uvádí, že považuje za nesprávné, pokud toto čestné prohlášení na jedné straně zapadá do kontextu skutkového děje, který dle daňových orgánů popírá pravdivost tvrzení žalobce a na druhé straně údajně nic neprokazuje. Žalobce ani nesouhlasil s dehonestací tohoto čestného prohlášení.

15. Žalobce dále tvrdil, že závěr žalovaného ohledně informací německé daňové zprávy je nesprávný. Žalobce trval na tom, že v doslovném textu odpovědi dožádaného orgánu není uvedeno tvrzení, že dle zjištění německé daňové správy společnost SOUL žádné zboží od žalobce nepořídila. Považoval takové tvrzení za překrucování skutečnosti za situace, kdy německá daňová správa tvrdí, že nenalezla žádné obchodní záznamy. Žalobce trval na tom, že zjištění německé daňové správy o nenalezení obchodních záznamů nemůže být pro českou daňovou správu zjištěním o nepořízení zboží. Poukázal rovněž na to, že německá daňová správa nedoplnila své zjištění o existenci bankovního účtu společnosti SOUL, na který se při výslechu svědka A. dotazovala.

16. Žalobce rovněž namítal, že z obsahu odpovědi německých daňových orgánů na dožádání české daňové orgány nesprávně dovodily, že žalobce společnosti SOUL automobily neprodal a nedodal je do jiného členského státu, a to přestože existují písemné objednávky, jejich písemné potvrzení, zaplacení z účtu společnosti SOUL, předávací protokoly mezi žalobcem a společností SOUL, plná moc zástupce společnosti SOUL, svědecké výpovědi a tvrzení správce daně, že automobily existovaly a žalobce je skutečně prodal. Žalobce rovněž nesouhlasí s tvrzením daňových orgánů, že předávacím protokolem nelze prokázat, že automobily byly dodány do jiného členského státu. Dle žalobce byla rovněž nesprávně hodnocena výpověď svědka I. A., který pouze uvedl, že sám se ničeho nezúčastnil a že objednávky a potvrzení o vývozu podepisoval a o existenci bankovního účtu společnosti věděl.

17. Žalobce namítal, že nemá žádný vliv na posouzení dané věci poukaz žalovaného na nestandardní platby prováděné J. D., který nebyl statutárním orgánem společnosti SOUL,

z jejího účtu a na platby přímo na účet žalobce. Žalobce uvedl, že K.-U. W. jako jednatel společnosti mohl vkládat finanční prostředky na firemní účet a vklad Ivany Svobodové byl popřen a bylo doloženo důkazy, že nebyl proveden.

18. K argumentu spočívajícím v krátkém časovém intervalu mezi prodejem automobilů žalobcem a následnou koupí konečným spotřebitelem od třetí osoby žalobce uvedl, že šlo vždy o více než jeden měsíc. Tento časový úsek nemůže být dle žalobce důkazem, že automobily nebyly na území jiného členského státu.

19. Rovněž žalobce namítal, že nesouhlasí s tvrzením, že předávací protokoly jednoznačně neprokazují, která osoba automobily předala a převzala. Rovněž nesouhlasil s tvrzením, že se svědek D. o osobě R. Š. nezmiňuje. Zdůraznil, že pokud si svědek D. na převzetí automobilů nepamatuje, neznamená to, že tak neučinil.

20. Žalobce spatřuje rovněž rozpory v hodnocení výpovědi I. A., neboť na jedné straně je jeho výpověď důkazem o tom, že k přepravě zboží do jiného členského státu nedošlo, ovšem na druhé straně je ve vztahu k odůvodnění neprovedení výslechu v daňovém řízení zdůrazňováno, že tento svědek nebyl přímým účastníkem obchodních transakcí.

21. Žalobce tvrdil, že není správné, pokud žalovaný svědeckou výpověď J. D. nepovažuje za nepřesnou a neúplnou jen proto, že si svědek vzpomněl na jeden obchod a popřel čestné prohlášení. Žalobce totiž poukazoval na další rozhodné skutečnosti uvedené v jeho výpovědi, na které daňové orgány nereagovaly.

22. Žalobce považoval za pochybení daňových orgánů, že nevyhověly jeho návrhu na svědeckou výpověď jednatele společnosti SOUL I. A. s tím, že jeho výpověď byla provedena již před Policií ČR a vyplynulo z ní, že žádné automobily nepořizoval a nepřepravoval do Německa, tedy se obchodů neúčastnil a výpověď by byla s přihlédnutím k zásadě hospodárnosti zbytečná, neboť tento svědek nebyl přímým účastníkem deklarovaných obchodních transakcí. Žalobce trval na tom, že bylo v souladu s § 93 odst. 3 daňového řádu povinností daňových orgánů akceptovat návrh na výslech svědka I. A., neboť na toto ustanovení se nevztahuje možnost odmítnutí důkazního návrhu pro nadbytečnost či nehospodárnost.

23. K závěrům daňových orgánů, že jako nepravděpodobnější se jeví skutečnost, že odběrateli automobilů byli společnosti či fyzické osoby se sídlem či bydlištěm v České republice, přičemž z předložených dokladů nevyplývá, že by se v případě všech nabyvatelů jednalo o osoby registrované k dani v jiném členském státě, žalobce uvedl, že se dle jeho názoru jedná o spekulaci. Dle žalobce není možné, aby žalovaný tvrdil, že žalobce nemohl být v dobré víře, že zboží dodává společnosti SOUL, když tato společnost automobily objednávala a platila ze svého účtu.

24. Ve vztahu k otázce nabytí automobilů od dodavatele QUICK-CARS žalobce namítal, že mu byla přičítána k tíži skutečnost, že jeho dodavatel QUICK-CARS nepodával přiznání k dani z přidané hodnoty. Pochybení dodavatele nemohlo vůči žalobci dle jeho názoru založit žádné pochybnosti o jeho reálné ekonomické činnosti. Rovněž nebylo dle žalobce možné závažné skutečnosti, které mají vyvracet tvrzení žalobce, zjistit z mezinárodních dožádání.

25. Dále žalobce uvedl, že tvrzení žalovaného o přenosu důkazního břemene v daném případě není na místě, neboť odvolací námitka žalobce se týkala hodnocení důkazů podle § 8 odst. 1 daňového řádu, čemuž se žalovaný intenzivně vyhýbal. Teprve po zhodnocení důkazů je možné rozhodnout, zda bylo uneseno důkazní břemeno daňovým subjektem. Žalobce trval na tom, že se žalovaný nevypořádal s odvolacími námitkami žalobce, které se týkaly jednotlivých zjištění. To však žalovaný neučinil a proto je žalobou napadené rozhodnutí dle žalobce nepřezkoumatelné.

26. Žalobce zdůraznil, že osoby, které byly statutárním orgánem dodavatele QUICK-CARS, nepopřely uskutečňování ekonomické činnosti ze strany tohoto dodavatele. Svědci pouze uvedli, že jim taková činnost QUICK-CARS není známa. Daňové orgány by měly odlišovat mezi popřením a nepotvrzením určité skutečnosti a rozdíl v důkazní síle takových tvrzení.

27. Žalobce poukázal na rozpornost závěrů žalovaného, kdy na jedné straně tvrdil, že žalobce neodstranil pochybnosti, že automobily byly dodány QUICK-CARS, a to mimo jiné na základě zjištění z bankovních účtů a na straně druhé současně konstatoval, že pouhé finanční toky na účtu nemohou prokázat, že sdružení poskytlo plnění, tak jak tvrdí žalobce (ve vztahu k návrhu na provedení důkazu výpisem z účtu QUICK-CARS. Žalobce rovněž poukázal na skutečnost, že správce daně má rozdílné pochybnosti v případě dodání vozidel do jiného členského státu a v případě pořízení vozidel v členském státu. V této rozdílnosti spatřuje žalobce důkazní selekci.

28. Dále žalobce zdůraznil, že společnost AKCENTA CZ a. s. (dále jen „společnost Akcenta“) uvedla, že rámcovou smlouvu o provádění bezhotovostních obchodů s devizami s ní uzavřela QUICK-CARS, a na jejím základě bylo uskutečněno v průběhu roku 2011 čtrnáct obchodů. Osobami oprávněnými disponovat s prostředky na účtu byly R. T., J. Z. a V. B. Společnost Credium, a. s. (dále jen „společnost Credium“) uvedla, že částky byly skutečně zaslány na QUICK-CARS, ovšem byly půjčkou pro žalobce. Společnost Autoleasing sdělila, že poskytovala žalobci financování, které bylo poukázáno na účet QUICK-CARS. Dle žalobce mezi výpověďmi R. T. aj. Z. a společností Akcenta, Creditum a Autoleasing jsou rozpory, které dle žalobce svědčí o nevěrohodnosti výpovědi svědků T. a Z. Daňové orgány však těmto svědků i přesto věří. Daňové orgány tak dle žalobce řádně neprovedly hodnocení důkazů ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu.

29. Žalobce dále namítal, že není na místě, aby žalovaný či správce daně zpochybňovali, že žalobce má zajištěno financování od více společností. Není nic neobvyklého, aby žalobce měl zajištěno financování od společnosti Credium či od společnosti Autoleasing, které jsou věřiteli žalobce. Je v souladu s bankovními předpisy, aby tyto společnosti zasílaly finanční prostředky přímo obchodnímu partnerovi (dodavateli) žalobce, pokud tak jejich dlužník určí. I v takovém případě je však dlužníkem žalobce. Dle žalobce nelze pochybovat o tom, že finanční prostředky zasílané do jiného členského státu QUICK-CARS směnil na devizy u společnosti Akcenta. Je dle žalobce zcela běžné, že společnosti se sídlem v různých členských státech obchodují v eurech.

30. K tvrzení žalovaného, že není zřejmé, na základě jakého dokumentu byly automobily dodavatelem v Německu předány, žalobce poukázal na skutečnost, že sice svědek J. Z. uvedl, že neví o tom, že by byla někomu udělena plná moc, ovšem u několika aut (pořadové číslo 1, 3, 12 a 14) jsou v odpovědi německého daňového orgánu k dožádání uvedeny mezi doklady o prodeji aut i plné moci pro R. T. a kopie jeho občanského průkazu. Žalobce v rámci odvolání navrhoval, aby německé orgány doplnily příslušné doklady i u ostatních aut (pořadové číslo 2, 4 – 11, 13 – 17). Svědek T. popírá plnou moc, kterou německá daňová správa předložila. Přesto dle žalobce daňové orgány věří svědkovi T. a nikoli předložené listině.

31. Žalobce trval na tom, že je nepředstavitelné, aby německá daňová správa předložila české daňové správě dokument, který by neprokazoval u německého daňového subjektu splnění všech podmínek pro osvobození od daně z přidané hodnoty při dodání zboží do jiného členského státu. Takovým tvrzením by byla žalovaným zpochybněna zjištění ze zprávy o daňové kontrole, kde je uvedeno, že bylo zjištěno, že všechna vozidla byla skutečně pořízena z jiného členského státu. Ve vztahu k uvedeným skutečnostem dle žalobce není na místě poukaz na skutečnost, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale je nutno zabývat se otázkou hodnocení důkazů.

32. Ve vztahu k objektivním kritériím podvodu žalobce uvedl, že pokud skutečně byla uvedena ve zprávě o daňové kontrole nad rámec, jak tvrdí žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí, pak je toto tvrzení v rozporu s obsahem kontrolního zjištění včetně hodnocení důkazů. Z § 88 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že výsledek kontrolního zjištění a hodnocení důkazů je obligatorní náležitostí zprávy o daňové kontrole. Učinil-li tedy správce daně vymezení kritérií podvodu pouze nad rámec kontrolního zjištění, je dle žalobce zpráva o daňové kontrole jako důkazní prostředek nepoužitelná, neboť byla získána v rozporu se zákonem, neboť skutečnosti nad rámec kontrolního zjištění nemůže zpráva obsahovat.

33. Žalobce dále uvedl, že žalovaný tvrdil, že žalobce neunesl důkazní břemeno. Žalobce však z věty „*odvolateli nebyl neuznán nárok na odpočet daně na základě prokázání účasti na podvodném jednání*“ uvedené v žalobou napadeném rozhodnutí dovozoval, že z ní vyplývá,

že důkazní břemeno unesl a není dán zákonný důvod pro neuznání nároku na odpočet do QUICK-CARS. Dle žalobce jsou objektivní kritéria uvedené ve zprávě o kontrole současně podkladem pro uznání i neuznání odpočtu. V této skutečnosti spatřuje žalobce nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí. Současně tvrdil, že se žalovaný nevypořádal s odvolacími důvody uvedenými pod body 58 až 69 odvolání a doplněného odvolání.

34. Žalobce nesouhlasil s tvrzením žalovaného, že neuvedl, na základě jakých skutečností došel k závěru, že výpovědi svědků R. T. aj. Z. jsou nevěrohodné a nepravdivé. V tomto směru žalobce odkázal na bod 47 odvolání, kde je uvedeno: „*Nevěrohodnost a nepravdivost těchto svědeckých výpovědí jednoznačně vyplývá z listinných důkazů, kterými jsou zejména výpis z účtu sdružení, potvrzení banky o osobě manipulující s účty, výslechy svědků zejména Tichého, jednatele německého prodejce, sdělením německé daňové správy, tvrzením daňového subjektu, vystavenými fakturami, korespondencí mezi sdružením a německým prodejcem.*“ Žalovaný tak dle žalobce neměl důvod se k tomuto odvolacímu tvrzení nevyjadřovat.

35. Žalobce nesouhlasil s názorem daňových orgánů, že měl správci daně předložit smlouvy uzavřené mezi německým dodavatelem a deklarovaným odběratelem. Žalobce totiž tvrdil a v přiznáních k dani deklaroval dodání automobilů od dodavatele QUICK-CARS a proto neměl důkazní povinnost předkládat jakékoliv listiny týkající se vztahu mezi německým dodavatelem a deklarovaným odběratelem. Důkazní povinnost totiž žalobce tíží pouze k tomu, co sám tvrdí.

36. Žalobce rovněž považuje za nesprávný závěr žalovaného o vytvoření cíleně takového modelu obchodu, aby získal výhodu nároku na odpočet daně od českého plátce daně z přidané hodnoty, který mu vystavil daňový doklad a přitom neodvedl daň. Poznamenal, že sám žalovaný konstatoval, že nepodání přiznání k dani a nezaplacení daně sdružením QUICK-CARS není žalovanému přičítáno k tíži. Žalobce trval na tom, že uvedenou konstrukci obchodu využil výhradně za účelem neporušení dealerské smlouvy. Tento důvod jednoznačně vyplývá z výpovědi svědka T. a ze samotné smlouvy. Žalovaný si dle žalobce protiřečí, když tvrdí, že ekonomická výhodnost spočívala v „disponování“ s účtem QUICK-CARS a v uplatnění nároku na odpočet. Takové tvrzení považuje za absurditu ekonomickou i právní. Neexistuje totiž matematicky vyčíslitelná hodnota odpovídající možnosti „disponovat“ s účtem. Neexistují ani žádné skutečnosti svědčící o dispozičním či užívacím právu žalobce k účtu QUICK-CARS. Ve vztahu k dani pak uvedl, že je tvrzení žalovaného v rozporu s jeho vlastním tvrzením, že při pořízení z jiného členského státu by byl žalobce povinen přiznat daň na vstupu a výstupu ve stejné výši. Navíc žalobce dodavateli uhradil cenu i s daní z přidané hodnoty.

37. Dále žalobce trval na tom, že nebyl povinen prokazovat přepravu vozidel z jiného členského státu do tuzemska, neboť takovou skutečnost nikdy nedeklaroval. Dále uvedl, že ze zprávy o daňové kontrole není zjistitelné, z čeho vycházel správce daně při stanovení

data prodeje a nákupu jednotlivých vozidel. Přesto daňové orgány tvrdí, že žalobce kupoval auta dříve, než je koupil jeho dodavatel.

38. Dále žalobce poukázal na skutečnost, že se správce daně nepokusil zajistit jeho účast při výslechu M. H. M., který byl proveden v rámci mezinárodní spolupráce. Zdůraznil, že výpověď tohoto svědka nebyla osvědčena za důkaz s tím, že nebyl přímým účastníkem obchodů. V tomto směru namítal, že svědci T. a Z. také nebyli ničeho účastni, vypovídali v obdobném duchu jako svědek M., a přesto byly jejich výpovědi vyhodnoceny jako důkazy o nedodání vozidel žalobci. Tuto námitku žalobce uplatnil i v odvolání a nebyla dle jeho názoru vypořádána.

39. Dále žalobce namítal, že tvrzení žalovaného, že držení živnostenského listu sdružením QUICK-CARS není schopno prokázat faktické vykonávání živnostenské činnosti, svědčí dle žalobce o tom, že nebylo postupováno dle § 8 odst. 1 daňového řádu.

40. Rovněž namítal, že tvrzení žalovaného, že výpisy z bankovního účtu nemohou bez pochybnosti prokázat, že bylo poskytnuto deklarované plnění, je protiřečením toho, že těmito výpisy daňové orgány prokazují neposkytnutí tohoto plnění.

41. Dále žalobce namítal nepřezkoumatelnost zprávy o daňové kontrole. Žalobce zdůraznil, že ve svém odvolání nebrojil proti tomu, co se stalo či nestalo důkazem, ale proti tomu, že nebylo patrné, proč se jednotlivé důkazní prostředky staly důkazem. Odvolací námitka směřovala proti tomu, že nebylo ze zprávy o daňové kontrole patrné, jaké úvahy vedly správce daně k osvědčení důkazů a proč jiným důkazům správce daně neuvěřil.

Vyjádření žalovaného k žalobě

42. Žalovaný ve svém vyjádření ve vztahu k neuznání nároku žalobce na odpočet daně ze zdanitelných plnění přijatých od QUICK-CARS konstatoval, že nárok na odpočet daně nebyl žalobci uznán z důvodu nesplnění hmotněprávní podmínky pro přiznání tohoto nároku spočívající v tom, že žalobce neprokázal, že se zdanitelná plnění uskutečnila tak, jak bylo formálně deklarováno, tedy že byla přijata od sdružení QUICK-CARS. Žalobce se sice v rámci žaloby snaží prokázat, že nebyly splněny podmínky pro neuznání nároku na odpočet daně z důvodu podvodu na dani z přidané hodnoty, ovšem dle žalovaného je faktem, že nárok na odpočet daně nebyl žalobci přiznán z důvodu nesplnění výše uvedené hmotněprávní podmínky a nikoli z důvodu zapojení žalobce do podvodného řetězce. Žalovaný uvedl, že přesto mohl správce daně nad rámec svého kontrolního zjištění vyslovit na základě provedených důkazních prostředků podezření, že jsou předmětná přijatá zdanitelná plnění pravděpodobně zasažena podvodem na dani z přidané hodnoty. Dále žalobce poukázal na taktiku cílené obstrukce ze strany žalobce, která se projevila při obstrukčním jednání spojeném s projednáním a podpisem zprávy o daňové kontrole. Žalobce se dále dle žalovaného snažil zvrátit doměření daně na základě námitek proti procesním postupům správce daně a zejména proti hodnocení důkazů. Žalobce se snaží

hodnocení jednotlivých důkazů izolovat od hodnocení jiných důkazních prostředků, přičemž pomíjí, že dle § 8 odst. 1 daňového řádu je správce daně povinen hodnotit důkazy ve vzájemné souvislosti. Žalovaný pak dle žalobce rovněž zcela pomíjí, že v důsledku rozložení důkazního břemene to byl právě on, na koho bylo přeneseno důkazní břemeno stran prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně. Žalovaný trval na tom, že z obsahu správního spisu vyplývá, že provedené důkazní prostředky byly hodnoceny v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, přičemž ani po provedeném dokazování nebyly rozptýleny pochyby správce daně o tom, že se zdanitelná plnění uskutečnila tak, jak bylo žalobcem formálně deklarováno. V důsledku toho byla žalobci následně doměřena daň z přidané hodnoty.

43. Ve vztahu k námitce vadného ukončení daňové kontroly žalovaný zrekapituloval průběh jednání konaného dne 29. 9. 2015. Žalovaný trval na tom, že četnost stížností a postup žalobce naplnil definiční znaky obstrukčního jednání, jehož jediným cílem bylo odmítnout projednání zprávy o daňové kontrole a odepřít její podpis. Žalovaný konstatoval, že i přes maximální snahu správce daně se nezdařilo ukončit daňovou kontrolu postupem dle § 88 odst. 4 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že se žalobce odmítl seznámit se zprávou o daňové kontrole, přistoupil správce daně v souladu s § 88 odst. 5 daňového řádu k doručení zprávy o daňové kontrole do vlastních rukou. Daňová kontrola byla tedy projednána a ukončena dnem doručení zprávy žalobci.

44. Dále žalovaný uvedl, že skutečnost, že v zaslané zprávě o daňové kontrole chybí věta o tom, že byla projednána s daňovým subjektem dne 29. 9. 2015, není důsledkem opravy podle § 62 odst. 3 daňového řádu ani důsledkem manipulace s obsahem zprávy o daňové kontrole, ale jde o čistě formální změnu, která uvedla do souladu faktický stav s obsahem zprávy po tom, co žalobce dne 29. 9. 2015 odmítl projednat. K poukazu žalobce, že odmítl podepsat kontrolu v souladu s § 88 odst. 6 daňového řádu, žalovaný uvedl, že toto ustanovení se vztahuje pouze na případy, kdy se daňový subjekt se zprávou o daňové kontrole seznámí, projedná ji a následně ji odmítne podepsat. Z popisu ústního jednání ze dne 29. 9. 2015 však dle žalovaného vyplývá, že žalobce pouze nahlédl do zprávy, přičemž ihned podal stížnost, a to aniž by se s uvedenou zprávou o daňové kontrole seznámil. Námitka žalobce, že v souladu s § 88 odst. 6 daňového řádu není daňová kontrola použitelným důkazem, je dle žalovaného nedůvodná, neboť žalobce odmítl zprávu projednat, a tudíž nemohlo dojít k odmítnutí jejího podpisu po jejím projednání, jak předpokládá § 88 odst. 6 daňového řádu. Žalovaný rovněž trval na tom, že k odmítnutí podpisu nebyl na straně žalobce dostatečný důvod, a proto rovněž nemohl být aplikován § 88 odst. 6 daňového řádu.

45. Ve vztahu k pořízení vozidel od QUICK-CARS žalovaný uvedl, že žalobce v průběhu daňové kontroly neodstranil pochybnosti správce daně, že automobily byly dodány sdružením QUICK-CARS. Pochybnosti správce daně nebyly odstraněny mimo jiné s ohledem na skutečnost, že QUICK CARS popřelo jakoukoli ekonomickou činnost, a s přihlédnutím k pohybům na bankovních účtech QUICK-CARS. Žalovaný zdůraznil, že

skutečnost, že sdružení QUICK-CARS nepodalo žádné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty, nebyla žalobci přičítána k tíži. Jednalo se pouze o jednu z mnoha indicií vzbuzujících pochybnosti správce daně o reálné ekonomické činnosti tohoto sdružení a o dodání 17 automobilů žalobci tak, jak v daňových dokladech žalobce tvrdil. K poukazu žalobce, že nemohl vědět, že sdružení QUICK-CARS neuhradí daň z přidané hodnoty, žalovaný uvedl, že nárok na odpočet daně z plnění přijatých od QUICK-CARS mu nebyl přiznán z důvodu nesplnění hmotněprávní podmínky pro přiznání tohoto nároku, neboť žalobce neprokázal, že toto zdanitelné plnění přijal skutečně od QUICK-CARS. Skutečnost, že správce daně v závěru zprávy o daňové kontrole naznačil, že přijatá zdanitelná plnění mohou být zasažena podvodem na dani z přidané hodnoty, nebylo pro posouzení nároku žalobce na odpočet daně rozhodující, neboť ten nebyl přiznán výhradně z důvodu nesplnění hmotněprávních podmínek tohoto nároku podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, (dále jen zákon o dani z přidané hodnoty).

46. K nepoměru počtu stran vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění a počtu stran samotného protokolu žalovaný uvedl, že poměřování počtu stran nic nevypovídá o kvalitě, věcnosti a správnosti, s jakou se správce daně s vyjádřením žalobce vypořádal.

47. K námitce, že správce daně nehodnotil živnostenský list sdružení QUICK-CARS žalovaný uvedl, že správce daně se o živnostenském listu zmiňuje v protokolu o ústním jednání ze dne 29. 4. 2015, č. j. 1098802/15/2503-60562-507144, v němž uvedl, že samotná skutečnost spočívající v držení živnostenského listu není schopna prokázat faktické vykonávání živnostenské činnosti, resp. ekonomické činnosti.

48. K výpovědím svědků R. T. aj. Z. žalovaný uvedl, že skutečnost, že jejich výpovědi jsou v rozporu s tvrzením žalobce, je nečiní nevěrohodnými nebo nepravdivými. Z toho, že oba svědci popřeli, že by QUICK-CARS uskutečňovala ekonomickou činnost, či dodala žalobci automobily, vyplývá, že správce daně tyto výpovědi nemohl osvědčit jako důkaz, který by potvrzoval, že k zdanitelnému plnění došlo tak, jak bylo žalobcem formálně deklarováno předloženými daňovými doklady. Uvedené výpovědi pouze v kontextu dalších zjištění utvrdily správce daně v pochybnostech o tom, že k zdanitelnému plnění došlo tak, jak bylo žalobcem formálně deklarováno předloženými daňovými doklady.

49. K námitkám týkajícím se výpovědi svědka M. žalovaný uvedl, že jeho výpověď žalobce nenavrhoval. Správce daně výpověď této osoby, která byla zajištěna orgány činnými v rámci trestního řízení, vyhodnotil jako další pochybnost ohledně deklarovaných přijatých zdanitelných plnění. Tento svědek výslovně uvedl, že nebyl přítomen předmětným obchodům. Vzhledem k tomu, že výslech svědka byl proveden orgány činnými v trestním řízení, nemohl správce daně zajistit účast žalobce na tomto výslechu. Jeho výpověď pak není důkazem o tom, že se zdanitelná plnění uskutečnila tak, jak bylo žalobcem formálně deklarováno.

50. K námitce ohledně hodnocení důkazů žalovaný uvedl, že z výpovědi svědka M. vyplývá, že tvrzení o vývozu podepisoval R. T., přičemž ten vše jednoznačně popřel. Pokud jde o sdělení německé celní správy, že měla být předmětná motorová vozidla přebírána R. T. v Marienbergu, k tomu žalovaný uvedl, že tato zjištěná skutečnost je v rozporu s výše uvedenou výpovědí R. T.

51. K objektivním kritériím, na základě kterých se měl správce daně domnívat, že jsou předmětná zdanitelná plnění zasažena podvodem na dani z přidané hodnoty, žalovaný opakovaně zdůraznil, že jsou irelevantní, neboť nárok na odpočet v dané věci nebyl žalobci přiznán z důvodu nesplnění hmotněprávní podmínky, nikoli z důvodu, že by byla předmětná zdanitelná plnění zasažena podvodem na dani z přidané hodnoty. Totéž platí i ohledně námitky týkající vytvoření cíleného modelu obchodu tak, aby byly dodrženy podmínky dealerské smlouvy a žalobce zároveň získal odpočet daně.

52. Ve vztahu k námitkám týkajícím se odpočtu daně při dodání zboží do jiného členského státu žalovaný uvedl, že z provedeného dokazování vyplývá, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal, že skutečně došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na odběratele společnost SOUL jako osobu registrovanou k dani z přidané hodnoty v jiném členském státě. Tím nebylo prokázáno splnění již první podmínky pro osvobození od daně zakotvené v § 64 zákona o dani z přidané hodnoty. Z provedeného dokazování dle žalovaného vyplynulo, že žalobce neprokázal v daném případě ani splnění druhé a třetí podmínky pro osvobození od daně zakotvené v § 64 zákona o dani z přidané hodnoty.

53. K námitce týkající se absence písemných smluv o dodání automobilů společnosti SOUL žalovaný uvedl, že písemné kupní smlouvy předloženy nebyly. Absenci písemné smlouvy dle žalovaného na zboží v hodnotě stovek tisíc nelze nahradit pouhými písemnými objednávkami, neboť v takovém případě se žalobce zbavuje možnosti si sjednat konkrétní podmínky obchodní transakce nebo možnosti sjednat si sankce za porušení těchto podmínek. V tomto případě tedy dle žalovaného nelze považovat absenci písemné smlouvy za standardní přístup a již vůbec ne za obezřetný přístup ve vztahu k budoucímu důkaznímu břemenu ohledně splnění podmínek nároku na osvobození od daně s nárokem na odpočet.

54. K námitce týkající se výpovědi svědka D. žalovaný uvedl, že z výpovědi tohoto svědka vyplynuly kromě rozporu v osobě, která předávala automobily, i další zásadní rozpory. Například svědek si pamatoval pouze jeden obchod vztahující se k prodeji automobilu VW Amarok, a to bez konkrétních okolností uskutečnění transakce. Svědek dále nebyl schopen uvést žádná konkrétní jména vztahující se k informacím týkajícím se výzvy k vyzvednutí automobilu a jeho předání ze strany žalobce. Také okolnosti předání automobilu dalšímu odběrateli jako neověřování identity a místo předání (motorest) prohlubovaly dle žalovaného pochybnosti ohledně uskutečnění dané transakce tak, jak bylo žalobcem deklarováno a svědkem uváděno. Svědek rovněž uvedl, že doklady k transakci neviděl a

nebylo jeho povinností se o ně starat. Svědek dále popřel, že by podepsal čestné prohlášení ze dne 14. 10. 2013, které žalobce správci daně předložil.

55. Dále žalovaný trval na tom, že jeho závěr, že dle zjištění německé daňové správy společnost SOUL žádné zboží od žalobce nepořídila, vyplývá zřetelně z odpovědi německé daňové správy, přičemž žalobce se v tomto případě snažil napadnout konkrétní hodnocení důkazního prostředku, přičemž pominul, že tento vyznívá zcela evidentně v jeho neprospěch. Krom toho dle žalovaného pochybnosti o dodání automobilů společnosti SOUL umocnil i jednatel společnosti SOUL I. A., který uvedl, že se mělo jednat o nákup automobilů a jejich opětovný prodej v České republice, přičemž on sám žádné automobily nepořizoval a nepřepravoval do Německa a obchodů se neúčastnil. Automobily podle něj nebyly v Německu zdaněny a ani nebyla zajišťována jejich registrace. Ve vztahu k předávacím protokolům žalovaný uvedl, že předání automobilů bylo zpochybněno zástupcem společnosti SOUL J. D. v jeho svědecké výpovědi.

56. K žalobcem navrhované svědecké výpovědi jednatele společnosti SOUL I. A. žalovaný odkázal na svědeckou výpověď této osoby provedenou před Policií ČR. Vzhledem k tomu, že tento svědek uvedl, že žádné automobily nepořizoval, nepřepravoval do Německa a on sám se obchodů neúčastnil, považoval žalovaný s ohledem na zásadu hospodárnosti podle § 7 daňového řádu provedení svědecké výpovědi tohoto svědka v rámci daňového řízení za nadbytečné.

57. K otázce hodnocení důkazů podle § 8 odst. 1 daňového řádu žalovaný uvedl, že podle zásady volného hodnocení důkazů platí, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, přičemž přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Ve světle této zásady žalovaný zdůraznil, že svědectví členů správní rady QUICK-CARS (dodavatele přijatých zdanitelných plnění, za která žalobce uplatňuje nárok na odpočet daně) jsou zcela klíčová pro posouzení nároku na odpočet daně, přičemž však nejsou jedinou skutečností zakládající pochybnosti o tom, že se předmětná zdanitelná plnění uskutečnila tak, jak žalobce formálně deklaroval. Podobně chybný výklad zásady volného hodnocení důkazů dle žalovaného žalobce uplatňuje i v případě sdělení německé daňové správy ohledně společnosti SOUL, když se zaměřuje na konkrétní interpretaci tohoto sdělení, přičemž zcela pomíjí, že samotný obsah sdělení jednoznačně vyznívá v jeho neprospěch a není jedinou skutečností, která zakládá důvodné pochyby stran splnění hmotněprávních podmínek podle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty (viz výpověď jednatele společnosti SOUL I. A. na Policii ČR). Žalovaný trval na tom, že z uvedeného vyplývá, že námitky žalobce směřující proti hodnocení důkazních prostředků nepominul a k samotnému hodnocení důkazních prostředků se v žalobou napadeném rozhodnutí vyjádřil např. v bodě 114 žalobou napadeného rozhodnutí.

58. K poukazu na strohé vymezení odvolacích bodů v žalobou napadeném rozhodnutí žalovaný poukázal na skutečnost, že doplnění odvolání žalobce ze dne 23. 12. 2015

obsahuje 110 námitek na cca 50 stranách a bylo následně znovu doplněno podáními ze dne 17. 10. 2016 a ze dne 18. 11. 2016. Za takové situace je dle žalovaného zestručnění námitek zcela na místě. Bylo logické a žádoucí, aby žalovaný shrnul odvolací námitky do několika bodů (17), které následně vypořádal.

Posouzení věci soudem

59. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

60. Primárně se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že „*z odůvodnění rozhodnutí správního orgánu musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů*“ (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9 As 66/2009-46, ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010-53, nebo ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 As 71/2008-109). Současně soud zdůrazňuje, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS).

61. Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64).

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

62. Žalobou napadené rozhodnutí je poměrně obsáhlé. Žalovaný v něm shrnul dosavadní průběh daňového řízení, následně formuloval právní rámec, ze kterého v daném případě vycházel, včetně výkladu vybraných ustanovení relevantních právních předpisů a odkazů na judikaturu Nejvyššího správního soudu, a to jak ve vztahu k daňovému řízení tak i ve vztahu k úpravě daně z přidané hodnoty. Následně popsal žalovaný konkrétní obchodní transakce, které byly předmětem řízení. Šlo o dva okruhy transakcí, a to transakce, u kterých žalobce uplatňoval nárok na odpočet daně při deklarovaném dodání celkem 6 dopravních prostředků odběrateli registrovanému k dani v jiném členském státu, a transakce, u kterých žalobce uplatňoval odpočet daně na základě daňových dokladů od dodavatele QUICK-CARS za dodání 17 automobilů. Žalovaný následně ve vztahu k jednotlivým případům vymezil skutečnosti, na základě kterých získal pochybnosti, že předmětné transakce proběhly tak, jak byly ze strany žalobce deklarovány. Žalovaný shrnul provedené dokazování a následně vyhodnotil provedené důkazní prostředky. Následně provedl shrnutí, ze kterého bylo patrné, proč nepovažoval za důvodnou právní a skutkovou argumentaci žalobce. V závěru rozhodnutí pak žalovaný vypořádal odvolací námitky, které extrahoval z podání žalobce v rámci odvolacího řízení.

63. Z výše shrnutého obsahu žalobou napadeného rozhodnutí dle soudu vyplývá, že z jeho odůvodnění je patrný dosavadní průběh a výsledky daňového řízení v míře potřebné pro zasazení rozhodnutí do patřičného skutkového a právního kontextu. Je z něho dle soudu zřejmý vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Z žalobou napadeného rozhodnutí dle soudu je i patrné, proč žalovaný nepovažoval za důvodnou skutkovou a právní argumentaci žalobce a proč odvolací důvody považuje za liché, mylné nebo vyvrácené. V daném případě žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí předložil ucelený právní názor. V takové situaci dle soudu nemůže způsobit nepřezkoumatelnost, že se žalovaný nezabýval detailně každou dílčí námitkou či každou dílčí úvahou žalobce uvnitř jednotlivých odvolacích bodů. Žalobce se dle soudu mýlí, pokud se domnívá, že na jeho košaté a obsáhlé odvolání musel žalovaný reagovat ještě košatějším rozhodnutím. S ohledem na výše uvedené dospěl soud k závěru, že žalobou napadené rozhodnutí je přezkoumatelné a námitku nepřezkoumatelnosti vyhodnotil jako nedůvodnou. Otázkou věcné správnosti závěrů daňových orgánů se soud bude zabývat níže.

64. Dále se soud zabýval námitkami týkajícími se projednání zprávy o daňové kontrole, odmítnutí jejího podepsání a použitelnosti zprávy jako důkazu v daňovém řízení. V ustanovení § 88 odst. 2 daňového řádu je uvedeno, že správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Dle § 88 odst. 3 daňového řádu správce daně na žádost daňového subjektu stanoví přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhovat jeho další doplnění.

65. Dle § 88 odst. 4 daňového řádu zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola. Dle § 88 odst. 5 daňového řádu odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly. Dle § 88 odst. 6 daňového řádu odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.

66. Z obsahu daňového spisu vyplývá, že žalobce byl seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, byla mu dána možnost se k němu vyjádřit a na základě návrhu žalobce došlo opakovaně k doplnění kontrolního zjištění. Žalobce byl při ústním jednání konaném dne 29. 4. 2015, o kterém byl vyhotoven protokol č. j. 1098808/15/2503-60562-507144, seznámen s opakovaně doplněným výsledkem kontrolního zjištění. Následně se žalobce k tomuto doplněnému kontrolnímu zjištění vyjádřil. Z obsahu protokolu o ústním jednání ze dne 29. 9. 2015, č. j. 2014001/15/2503-60562-507144, vyplývá, že předmětem tohoto ústního jednání bylo seznámení žalobce se stanoviskem správce daně k doplněnému výsledku kontrolního zjištění. V průběhu předmětného jednání podal žalobce postupně dvě stížnosti, které byly ještě tentýž den vyřešeny, a přímo při předmětném jednání byla žalobci předána vyrozumění o výsledku šetření ve věci uvedených stížností. Následně došlo při jednání k seznámení žalobce se stanoviskem správce daně po vyjádření žalobce k doplněnému výsledku kontrolního zjištění správce daně včetně zhodnocení nových důkazních prostředků. Správce daně konstatoval, že po vyjádření k doplněnému výsledku kontrolního zjištění nedošlo ke změně kontrolního zjištění ve prospěch daňového subjektu a dále již není možné navrhovat jeho další doplnění, neboť byl daňovému subjektu poskytnut dostatečný časový prostor k tomu, aby mohl konzumovat svá práva.

67. Následně bylo tedy v rámci totožného ústního jednání přikročeno k předání zprávy o daňové kontrole. Zástupce žalobce nahlédl do zprávy o daňové kontrole a konstatoval, že dle jeho názoru neodpovídá počet stran zprávy o daňové kontrole, které se týkají vlastních kontrolních zjištění, počtu stran odpovídajících kontrolním zjištěním se kterými byl doposud v rámci daňového řízení seznámen. Dále namítl, že zpráva o daňové kontrole obsahovala větu, že zpráva byla projednána s daňovým subjektem dne 29. 9. 2015, což doposud není pravda. Proto uvedl, že takovou zprávu o daňové kontrole nemůže podepsat a podal další stížnost. Tato další stížnost byla opět vyřízena obratem a žalobci bylo předáno vyrozumění o výsledku šetření ve věci stížnosti proti postupu správce daně při daném jednání. Správce daně chtěl přistoupit k projednání zprávy o daňové kontrole, což

žalobce odmítl. Následně chtěl přistoupit správce daně k podpisu zprávy o daňové kontrole a jejímu předání. Žalobce odmítl zprávu o daňové kontrole podepsat. O důsledcích odmítnutí podpisu byl žalobce řádně správcem daně poučen. Žalobce trval na tom, že v důsledku projednání jeho stížnosti již došlo k ukončení daňové kontroly postupem dle § 88 odst. 6 daňového řádu a proto již nelze zprávu o daňové kontrole podepsat.

68. Přípisem ze dne 1. 10. 2015 byla žalobci doručena zpráva o daňové kontrole. Doručená zpráva o daňové kontrole je zakončena větou: „*Daňová kontrola bude ukončena doručením zprávy o daňové kontrole.*“ K doručení došlo prostřednictvím zástupce žalobce dne 2. 10. 2015.

69. Z výše uvedeného protokolu dle soudu jednoznačně vyplývá, že žalobce se při tomto jednání neseznámil s obsahem zprávy o daňové kontrole a pouze po nahlédnutí do zprávy rozporoval počet stran zprávy o daňové kontrole a údaj o tom, že zpráva byla dne 29. 9. 2015 s žalobcem projednána. V tomto směru uplatnil i stížnost. Po vyřízení stížnosti k výzvě správce daně se žalobce odmítl seznámit s obsahem zprávy o daňové kontrole. Z obsahu předmětného protokolu tedy dle soudu jednoznačně vyplývá, že došlo k odmítnutí seznámit se s obsahem zprávy o daňové kontrole, a tedy k naplnění podmínky obsažené v § 88 odst. 5 daňového řádu pro to, aby byla zpráva o daňové kontrole doručena žalobci do vlastních rukou a za den projednání a ukončení daňové kontroly byl považován den doručení zprávy o daňové kontrole žalobci. Správce daně tedy dle soudu postupoval správně, pokud přistoupil k doručování zprávy o daňové kontrole žalobci poštou do vlastních rukou.

70. V daném případě dle soudu nemohlo dojít k ukončení daňové kontroly dle § 88 odst. 6 daňového řádu, neboť toto ustanovení může být aplikováno až v případě, že se daňový subjekt se zprávou o daňové kontrole seznámí. V daném případě k seznámení se zprávou ze strany žalobce nedošlo. Pro úplnost soud podotýká, že skutečnost, že ve zprávě o daňové kontrole bylo uvedeno, že byla s žalobcem jako daňovým subjektem projednána dne 29. 9. 2015, tedy dne kdy skutečně probíhalo ústní jednání, v jehož rámci bylo přistoupeno k pokusu seznámit žalobce se zprávou o daňové kontrole, nelze považovat za dostatečný důvod k pro odepření podpisu zprávy, který by mohl mít vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku.

71. K poukazu žalobce na skutečnost, že věta o projednání zprávy o daňové kontrole byla ve zprávě doručené žalobci poštou nahrazena informací, že k ukončení daňové kontroly dochází doručením této zprávy nelze považovat v žádném případě za manipulaci se zprávou o daňové kontrole. Tyto údaje se nijak nedotýkají samotných kontrolních zjištění. Jedná se v obou případech o jakási deklaratorní tvrzení a vzhledem k právní úpravě obsažené v § 88 daňového řádu nemají pro věc žádný význam. Vypuštění věty o projednání zprávy a vložení věty o ukončení daňové kontroly doručením zprávy žalobci

nemůže mít žádný vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku.

72. Tuto námitku tedy vyhodnotil soud jako ryze účelovou a zcela nedůvodnou.

73. K námitce týkající se angažovanosti Ing. V. soud konstatuje, že skutečnost, že správce daně poskytl zprávu o daňové kontrole svému nadřízenému správnímu orgánu pro účely jednání před soudem, které se týkalo přezkumu zajišťovacích příkazů vystavených žalobci, považuje soud ve vztahu k předmětné věci za zcela irelevantní.

74. Dále žalobce namítal, že nedošlo v rámci daňového řízení k přeložení dokladů, které byly přílohami k odpovědi na mezinárodní dožádání. Na tomto místě musí soud zdůraznit, že z obsahu správního spisu vyplývá, že samotné odpovědi na mezinárodní dožádání byly řádně přeloženy a založeny v daňovém spise i v českém jazyce. Bez předkladu zůstaly pouze doklady, které dožádané německé orgány přiložily k odpovědím na žádosti správce daně. Podstatnými důkazy v předmětné věci byly samotné odpovědi německých daňových orgánů. Přílohy pouze tyto odpovědi dokládaly a ilustrovaly. Soud se plně ztotožnil se závěrem žalovaného, že vzhledem ke skutečnosti, že přílohami k odpovědím německých daňových orgánů, které byly v němčině, byly především daňové doklady či plné moci, které měly určitou standardizovanou podobu, a byl z nich i bez překladu patrný předmět plnění, vymezení účastníků úkonu a podobně, nebylo tedy nezbytně nutné tyto doklady překládat. Současně soud zdůrazňuje, že žalobce sám obchodoval s německými obchodními partnery, což vyplývá i z obsahu daňového spisu (např. společnost SOUL). Žalobce tedy alespoň částečnou znalostí německého jazyku disponoval a byla mu známa struktura a obsah předmětných dokladů. Z obsahu daňového spisu pak jednoznačně vyplývá, že žalobce dostal možnost se s předmětnými přílohami seznámit. Z uvedených okolností dospěl soud k závěru, že v daném případě nedošlo k porušení procesních práv žalobce v důsledku toho, že byl seznámen s přílohami k odpovědím německé daňové správy na dožádání pouze v cizím jazyce. Tuto námitku tedy soud vyhodnotil jako nedůvodnou.

75. Další námitky žalobce se již vztahovaly k jednotlivým zdanitelným plněním. Na tomto místě soud považuje za nutné vymezit rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou

okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.

76. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.

77. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vážících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nález Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu).

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

78. Soud dále připomíná, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro stanovení DPH či uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107, ve kterém uvedl: „*Prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění.*“

79. Daň či nárok na odpočet DPH totiž nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně (srov. § 2 zákona o DPH). Zákonný nárok na daň či její odpočet je podmíněn formálním vykázáním zdanitelného plnění se všemi náležitostmi, ale nikdy nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění. Zákon tedy nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona. Shodný názor vyslovil také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007-72.

80. Výše uvedené závěry mají svůj odraz rovněž v judikatuře Ústavního soudu, který v nálezu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, vyslovil, 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.*“ Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v prvé řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním.

81. Předmětem žalobních námitek v dané žalobě byly dva okruhy obchodních transakcí žalobce, u kterých daňové orgány dospěly k závěru, že žalobci se nepodařilo prokázat, že předmětná zdanitelná plnění byla provedena tak, jak bylo žalobcem deklarováno.

82. Jedním z okruhů transakcí byly transakce, na základě kterých bylo vystaveno 17 daňových dokladů sdružením QUICK-CARS. Z obsahu daňového spisu vyplývá, že žalobce zahrnul tato plnění do přijatých zdanitelných plnění a uplatnil si na základě předmětných dokladů nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Sdružení QUICK-CARS je dle stanov dobrovolným sdružením občanů zřízeným za účelem využití volného času občanů

juniorského a seniorského věku, včetně skupiny s tělesnými pohybovými vadami, zvláště se zaměřením na kulturní dědictví let minulých – motorismus (konkrétně auto-moto-veteráni). K dosažení uvedeného cíle má sdružení organizovat a zajišťovat zájmovou činnost, veteránské srazy, burzy, sportovní akce, semináře; dále jako vedlejší činnost pomáhat při výrobě renovaci a distribuci vlastních výrobků pro sportovní kluby a tělesně postižené, zejména rozvoj auta (elektromobilů), podporuje sportovní kluby mládeže, má podporovat elektromobily přímo u zdrojů. Současně je držitelem živnostenského oprávnění, jehož předmětem je výroba, obchod a služby neuváděné v přílohách 1 až 3 zákona č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon, výroba elektronických součástek, elektrických zařízení a výroba a opravy elektrických strojů, přístrojů a elektronických zařízení pracujících na malém napětí, zprostředkování obchodu a služeb, velkoobchod a maloobchod a pronájem a půjčování věcí movitých. Sdružení bylo dne 19. 11. 2010 na základě dobrovolné přihlášky registrováno jako dobrovolný plátce daně z přidané hodnoty. Po celou rozhodnou dobu však nepodalo žádná daňová přiznání. Na základě místního šetření bylo zjištěno, že sdružení v místě sídla nesídlí a nerealizuje zde svou podnikatelskou činnost. Po prošetření účtů sdružení správci daně vznikly pochybnosti, zda fakticky došlo k realizaci dodání 17 automobilů tímto sdružením žalobci. Správce daně opakovaně žalobce vyzval k předložení důkazů, které by tyto pochybnosti vyvrátily.

83. Po provedení dokazování navrženého žalobcem a protokolů o výsleších získaných od orgánů činných v trestním řízení a odpovědích na mezinárodní dožádání však správce daně dospěl k závěru, že jeho pochybnosti vyvráceny nebyly. Svědkové R. T. aj. Z., kteří byli statutárními orgány sdružení QUICK-CARS, trvali na tom, že se domnívali, že sdružení vůbec žádnou, natož ekonomickou, činnost nevykonávalo. Svědek T. uvedl, že plné moci, na základě kterých byla vozidla u německého dodavatele vyzvedávána, nevystavil a ani je nepodepsal. Svědek V. B. jako osoba oprávněná nakládat s peněžními prostředky na účtu tohoto sdružení odmítl vypovídat. Z prošetření peněžních toků vyplynulo, že žalobcem dohodnuté financování nákupu vozidel pro jeho konečné zákazníky bylo leasingovými společnostmi poskytováno přímo na účet sdružení QUICK-CARS. Odtud byly peníze následně zasílány německému dodavateli, u kterého si koneční zákazníci vozy většinou sami vyzvedávali. Důvodem pochybností správce daně byly informace německé daňové správy ohledně společnosti Autohaus H. M., sdělení ze stran místně příslušného správce daně dodavatele žalobce sdružení QUICK-CARS, svědecké výpovědi členů statutárního orgánu sdružení QUICK-CARS, rozpory mezi sdělením žalobce a zjištěními správce daně ohledně skutečností komu, kde a kým byly předávány automobily a informace ohledně úhrady za automobily. Na základě uvedených skutečností dospěly daňové orgány k závěru, že ve vztahu k předmětným zdaňovacím plněním žalobce neunesl své důkazní břemeno a v důsledku toho nebyly splněny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně u těchto plnění.

84. Soud dospěl k závěru, že daňové orgány správně vyhodnotily skutečnosti, na nichž založily své pochybnosti o tom, že zdanitelné plnění skutečně proběhlo tak, jak jej žalobce

deklaroval. Dle soudu ani nepochybily v hodnocení jednotlivých důkazů. K námitce žalobce, že statutární orgány QUICK-CARS nepopřely uskutečňování ekonomické činnosti, ale pouze uvedly, že jim tato skutečnost není známa, soud uvádí, že je zcela nedůvodná, neboť ani žalobcem zastávaná interpretace jejich výpovědi by neprokazovala, že k realizaci zdanitelného plnění došlo tak, jak jej žalobce deklaroval, a nemohl by tedy přispět k unesení jeho důkazního břemene. Ve vztahu k financování předmětných transakcí soud rovněž konstatuje, že stejně jako daňové orgány dospěl k závěru, že popis finančních toků ze stran žalobce nebyl způsobilý vyvrátit pochybnosti daňových orgánů. S ohledem na skutečnost, že vozy u německého dodavatele měly být vyzvedávány na základě plné moci vystavené R. T., který podpis a vystavení takové plné moci výslovně popíral, dospěl soud k závěru, že ani popis vyzvedávání vozů u německého dodavatele nebyl ze strany žalovaného dostatečně objasněn a nedošlo tedy k vyvrácení pochybností daňových orgánů a unesení důkazního břemene ze strany žalobce.

85. K námitkám žalobce týkajícím se objektivních kritérií podvodu soud zdůrazňuje, že rozhodnutí správce daně a žalovaného tvoří jeden celek a žalovaný jako odvolací orgán může odstranit vady obsažené v odůvodnění rozhodnutí prvního stupně. V souladu s § 147 odst. 3 daňového řádu je odůvodněním platebního výměru zpráva o daňové kontrole. V daném případě soud připouští, že zpráva o daňové kontrole se poněkud matoucím způsobem zabývala jak otázkou unesení důkazního břemene ze strany žalobce ve vztahu k naplnění materiálních podmínek pro možnost uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty ve vztahu k plněním ze strany sdružení QUICK-CARS, tak i otázkou naplnění kritérií daňového podvodu na dani z přidané hodnoty. Tento nedostatek však odstranil žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí, kdy jednoznačně konstatoval, že důvodem doměření daně je výhradně neunesení důkazního břemene ve vztahu ke splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. S ohledem na tuto skutečnost, pak je nutné veškeré námitky týkající se objektivních kritérií podvodu, které žalobce uplatnil v podané žalobě považovat za nedůvodné.

86. K námitce, že se správce daně nepokusil zajistit účast žalobce při výslechu M. H. M., soud uvádí, že z obsahu daňového spisu vyplývá, že dle záznamu o nahlédnutí do trestního spisu ze dne 3. 3. 2015, č. j. KRPU-68898-242/TČ-2014-040281, si správce daně opatřil od Policie ČR překlad protokolu o svědecké výpovědi M. H. m. ze dne 4. 2. 2015, který vyhotovila německá policie. V § 93 odst. 2 daňového řádu je mimo jiné uvedeno, že jako důkazní prostředky může daňový orgán použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení. Vzhledem ke skutečnosti, že se v případě svědectví M. H. M. jednalo o výpověď, která byla poskytnuta orgánům činným v trestním řízení, nejednalo se v daném případě o svědeckou výpověď zajištěnou na základě dožádání správce daně v rámci daňového řízení, při níž by bylo nutné zajistit možnost žalobce jako daňového subjektu účastnit se svědecké výpovědi a mít možnost klást svědkovi otázky, ale šlo o postup dle § 93 odst. 2 daňového řádu, kdy správce daně jako důkazní prostředek využil protokol o výpovědi svědka z trestního řízení. V takovém

případě není porušením práv daňového subjektu, že u výslechu v rámci trestního řízení nebyl přítomen. K zajištění práv daňového subjektu v případě využití důkazních prostředků z jiných řízení slouží ustanovení § 93 odst. 3 daňového řádu, kde je uvedeno, že je-li podkladem předaným podle odstavce 2 protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti. V daném případě však žalobce svědeckou výpověď svědka M. H. M. nenavrhl. S ohledem na výše uvedené skutečnosti dle soudu v tomto případě nedošlo k porušení práv žalobce. K námitce žalobce, že tento důkazní prostředek nebyl osvědčen jako důkaz, soud konstatuje, že z obsahu předmětného svědectví nevyplývají žádné skutečnosti, které by potvrzovaly žalobcova tvrzení a dokládaly, že zdanitelná plnění proběhla tak, jak je žalobce deklaroval. Vzhledem k výše uvedenému soud dospěl k závěru, že tato námitka je rovněž nedůvodná.

87. Dalším okruhem zdanitelných plnění, která byla předmětem žalobou napadeného rozhodnutí, byla intrakomunitární plnění ve zdaňovacích obdobích září 2011 až listopad 2011, kdy šlo o dodání dopravních prostředků společnosti SOUL registrované k dani v Německu. Správce daně dospěl v případě těchto plnění k závěru, že žalobce neprokázal kumulativní naplnění podmínek pro osvobození dle ustanovení § 64 zákona o dani z přidané hodnoty. Těmito podmínkami jsou doložení, že právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu a v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy zboží fyzicky opustilo území České republiky a že zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě. Dle daňových orgánů není sporné, že předmětných pět automobilů skutečně existovalo. Pochybnosti správce daně spočívaly ve skutečnosti, zda zboží skutečně bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě. Dle sdělení německé daňové správy bylo daňovou kontrolou u společnosti SOUL zjištěno, že dle daňových dokladů žádné zboží od žalobce nepořídila. Na základě této skutečnosti správce daně získal pochybnosti o tom, že zdanitelná plnění proběhla tak, jak je žalobce deklaroval a vyzval žalobce k prokázání jeho tvrzení. Žalobce uvedl, že v daných případech bylo postupováno pouze na základě objednávek a faktur a nebyly vyhotovovány žádné písemné smlouvy. Žalobce trval na tom, že při jednání společnost SOUL zastupoval Jaroslav Drábek, který také automobily přebíral a který disponoval s účtem společnosti SOUL založeným v České republice. Žalobce předložil plnou moc, kterou jednatel společnosti SOUL I. A. zmocnil J. D. a čestné prohlášení J. D. ze dne 14. 10. 2013 o převzetí automobilů, které převezl do Německa a předal společnosti SOUL. J. D. ve své svědecké výpovědi si vzpomněl pouze na jeden případ koupě automobilu od žalobce pro společnost SOUL. Po převzetí automobilu od žalobce je svědek D. na základě instrukcí, u nichž si nepamatoval, od koho je dostal, předal u motorestu v Rudné u Prahy neznámému zákazníkovi z Německa. K předávacím protokolům uvedl, že si jejich popis nepamatuje. Svědek výslovně uvedl, že automobily do Německa nepřepravoval. K předloženému čestnému prohlášení ze dne 14. 10. 2013 uvedl, že podpis na čestném prohlášení není jeho a že to nenapsal. Dále uvedl, že k datu vystavení čestného prohlášení v Děčíně nebyl, naposledy byl v Děčíně v roce 2011 a na adrese

uvedené v čestném prohlášení již nebydlí. Správce daně si zajistil od Policie ČR svědeckou výpověď jednatele společnosti SOUL I. A., který uvedl, že u nákupu automobilů se mělo jednat o nákup a opětovný prodej v České republice. Jednatel uvedl, že on sám žádné automobily nekupoval, do Německa nepřepravoval a obchodů se neúčastnil.

88. Po provedení dokazování navrženého žalobcem a provedení důkazu protokolem o výslechu získaném od orgánů činných v trestním řízení a odpověďmi na mezinárodní dožádání správce daně dospěl k závěru, že jeho pochybnosti ohledně prodejů automobilů společnosti SOUL a splnění podmínek dle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty vyvráceny nebyly. Na základě uvedených skutečností dospěly daňové orgány k závěru, že ve vztahu k předmětným zdaňovacím plněním žalobce neunesl své důkazní břemeno a v důsledku toho nebyly splněny podmínky pro osvobození od daně z přidané hodnoty u těchto plnění.

89. K námitce, že vývoz předmětných vozidel do jiného členského státu dokládalo potvrzení společnosti SOUL podepsané jednatelem I. A., soud uvádí, že takové potvrzení je v rozporu se skutečnostmi obsaženými ve výpovědi jednatele společnosti SOUL poskytnuté před orgány činnými v trestním řízení. K poukazu na zachování písemné formy obchodu soud konstatuje, že žalobce potvrdil, že nebyly uzavírány písemné smlouvy, ale postupovalo na základě objednávek a faktur. K tomu musí soud poznamenat, že u předmětných zdanitelných plnění není obligatorní písemná forma, ovšem v případě pochybností ze strany daňových orgánů se daňový subjekt může dostat do důkazní nouze, pokud bude postupovat bez písemných smluv.

90. K poukazu na odlišnost mezi výpovědí svědka D. a tvrzením žalobce ohledně toho, kdo předával prodávaná auta za žalobce (žalobce tvrdil, že tak činil jednatel M. K., a svědek, že to byl zaměstnanec žalobce), soud neshledává takový rozpor, který by mohl mít vliv na posouzení skutkového stavu. Tento rozpor je tedy zanedbatelný. Na uvedené skutečnosti však daňové orgány nezakládaly své rozhodnutí a uvedly jej pouze pro dokreslení. V této skutečnosti tedy nespatřuje soud vadu, která by mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé.

91. K námitce týkající se čestného prohlášení předloženého žalobcem soud uvádí, že svědek, který měl předmětné čestné prohlášení vystavit a podepsat ve své výpovědi výslovně popřel, že by tak učinil. Samotné čestné prohlášení pak vzhledem k rozvržení důkazního břemen není způsobilé vyvrátit pochybnosti daňových orgánů.

92. Údajná nepřesná interpretace informace dožádaných orgánů německé daňové správy, kdy dle žalobce netvrdily, že společnost SOUL žádné zboží od žalobce nepořídila, ale pouze uváděly, že o pořízení zboží nenalezly žádné záznamy, nemá dle soudu pro posouzení věci vzhledem k rozvržení důkazního břemene žádnou relevanci, neboť ani jedna z uvedených verzí není způsobilá doložit, že předmětná zdanitelná plnění proběhla tak, jak deklaruje žalobce. I ve vztahu k dalším poukazům žalobce na účty společnosti SOUL, předávací

protokoly, výpověď svědka A. a časový úsek mezi prodejem automobilů společnosti SOUL a konečnému spotřebiteli soud konstatuje, že se žalobce snaží obrátit důkazní břemeno, kdy uvedené skutečnosti dle jeho názoru dostatečně neprokazují, že nedošlo k naplnění podmínek pro uznání osvobození od daně. Ovšem při rozvržení důkazního břemene v dané fázi daňového řízení bylo na žalobci, aby prokázal, že podmínky pro osvobození od daně splněny byly. K tomu však výše uvedené skutečnosti nejsou způsobilé.

93. Soud se rovněž ztotožnil se závěrem daňových orgánů, že za důkazní situace, která byla ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí, žalobce neprokázal, že mohl být v dobré víře, že prodejem zboží společnosti SOUL došlo k naplnění všech tří podmínek pro osvobození od daně z přidané hodnoty z důvodu dodání zboží do jiného členského státu.

94. Zásadní námitkou v daném případě je námitka žalobce, že v důsledku neprovedení navrhovaného výslechu svědka I. A. v rámci daňového řízení došlo k porušení jeho procesních práv. Z obsahu daňového spisu vyplývá, že v rámci nahlédnutí do trestního spisu, o němž byl vyhotoven záznam ze dne 10. 4. 2014, č. j. KRPU-78792-380/TČ-2013-040281, si správce daně od orgánů činných v trestním řízení opatřil mimo jiné úřední záznam o vyhodnocení překladu výslechu jednatele společnosti SOUL I. A., který byl na základě dožádání od orgánů činných v trestním řízení vyhotoven Finančním úřadem pro pátrání a trestní věci – Oldenburg (Německo). Skutečnostmi obsaženými v tomto dokladu daňové orgány argumentovaly v rámci daňového řízení. Daňové orgány (správce daně ve stanovisku k odvolání a žalovaný v samotném žalobou napadeném rozhodnutí) vycházely ze skutečnosti, že žalobce v rámci daňového řízení navrhl provedení výslechu svědka I. A., ale dospěly k závěru, že s přihlédnutím k zásadě hospodárnosti dle § 7 daňového řádu považují uskutečnění výslechu tohoto svědka za nadbytečné, a to s ohledem na skutečnost, že I. A. nebyl přímým účastníkem deklarovaných obchodních transakcí.

95. Jak již uvedl soud výše v § 93 odst. 2 daňového řádu je mimo jiné uvedeno, že jako důkazní prostředky může daňový orgán použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení. V ustanovení § 93 odst. 3 je dále uvedeno, že je-li podkladem předaným podle odstavce 2 protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti. Otázkou aplikace § 93 odst. 3 daňového řádu se zabýval Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 15. 3. 2018, č. j. 6 Afs 379/2017-54, kde mimo jiné uvedl: „... *daňový řád upřednostňuje bezprostřední výpověď svědka před čtením protokolu o jeho výpovědi. ‚Smyslem je, že správce daně i daňový subjekt se mohou, oproti statickému čtení protokolu, při výslechu svědka doptat na skutečnosti, které jsou pro daný případ potřebné´ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. srpna 2015 č. j. 4 Afs 109/2015 - 41). ‚Klíčovou vlastností svědecké výpovědi, odlišující ji od jiných důkazních prostředků, je rovněž její nezprostředkovanost – svědek vypovídá za přítomnosti pracovníka správce daně i daňového subjektu a závěry o věrohodnosti a relevanci jeho výpovědi proto lze činit i z jeho nonverbálního projevu a celkového dojmu, kterým působí.´ (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 24/2007 - 119 ze dne 30. ledna 2008, č. 1572/2008 Sb. NSS).*

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

96. *Z posledně citovaného rozsudku vyplývají též podmínky, za nichž mohou protokoly o výpovědi svědků pořízené v jiných řízeních sloužit jako podklady pro rozhodnutí. (1) Nesmějí být pořízeny účelově proto, aby správce daně zabránil daňovému subjektu v přítomnosti u výslechu svědka a ve výkonu práva klást svědkovi otázky; (2) výslechy musejí být provedeny v souladu se zákonem; a (3) musejí být daňovému subjektu zpřístupněny, aby se s jejich obsahem mohl seznámit a případně navrhnout další důkazy. ‚V případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, je třeba tyto rozpory odstranit, přičemž – je-li možno příslušného svědka předvolat – nejvhodnější cestou zpravidla bude jeho výslech, při němž mu budou nejasnosti předestřeny.* ***Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení.*** *´*" (zvýraznění provedl nyní rozhodující soud).

97. Dále Nejvyšší správní soud ve výše citované rozsudku uvedl, že správce daně měl svědky vyslechnout, a to „*bez ohledu na to, jak důležité jejich výpovědi mohly být*". Soud konstatoval, že pokud daňový orgán výpovědi těchto svědků nepovažoval za podstatné pro posouzení daňové povinnosti žalobkyně, neměl z jiného daňového řízení přebírat protokoly o jejich výsleších. Pokud tak však učinil, musel současně respektovat právo žalobce požadovat výslech těchto svědků ve „svém" daňovém řízení.

98. S ohledem na výše uvedené musí soud konstatovat, že pokud daňové orgány neprovedly v rámci předmětného daňového řízení žalobcem navrhovaný výslech svědka I. A., jehož výpověď z trestního řízení začlenily mezi podklady rozhodnutí, dopustily se porušení § 93 odst. 3 daňového řádu. V daném případě daňové orgány nepovažovaly návrh žalobce za snahu účelově prodlužovat řízení. Pouhý odkaz na zásadu hospodárnosti nemůže odůvodnit porušení práva žalobce na řádné provedení dokazování v daňovém řízení.

99. Ve výše vymezeném porušení § 93 odst. 3 daňového řádu spatřuje soud vadu řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., neboť se jedná o podstatné porušení ustanovení o řízení, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

100. Vzhledem ke všem výše uvedeným skutečnostem soud napadené rozhodnutí žalovaného dle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil pro vadu řízení a v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení bude pak žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem, který byl vysloven v tomto zrušujícím rozsudku.

101. Soud nepřistoupil ke zrušení dodatečných platebních výměrů, neboť ruší žalobou napadené rozhodnutí pro vadu řízení, kterou je možné v rámci odvolacího řízení odstranit.

102. Soud v dané věci rozhodl bez jednání, ačkoli žalobce požadoval v dané věci nařízení jednání soudu, neboť postupoval dle § 76 odst. 1 s. ř. s., kde je stanoveno, že pro vady řízení zruší soud napadené rozhodnutí bez jednání.

103. Žalobce měl v projednávané věci plný úspěch, a proto soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil žalovanému povinnost zaplatit mu do třiceti dnů od právní moci rozsudku

náhradu nákladů řízení o žalobě v celkové výši 9 800 Kč. Náhrada se skládá ze zaplaceného soudního poplatku 3 000 Kč, z částky 6 200 Kč za dva úkony právní služby právního zástupce žalobce JUDr. Ing. Vladimíra Nedvěda, po 3 100 Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů [převzetí a příprava zastoupení – § 11 odst. 1 písm. a); podání žaloby – § 11 odst. 1 písm. d)], a z částky 600 Kč jako náhrady hotových výdajů advokáta [dva režijní paušály po 300 Kč podle § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu].

Poučení:

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

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

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

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

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

Ústí nad Labem 26. října 2021

Mgr. Václav Trajer v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)