



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA v právní věci

žalobce: **Levara s.r.o.**, IČ 29314861
sídlem Cacovice 63/2, 614 00 Brno
zastoupen Mgr. Jakubem Hanyášem, advokátem
sídlem Koblížná 53/24, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18.5.2021, č.j. 19081/21/5300-22443-701226,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně se žalobce domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj - dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 10. 5. 2017, č. j. 2322541/17/3003-52522-711971, jímž byla za zdaňovací období březen roku 2014 doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 1.626.506 Kč a současně uložena povinnost uhradit penále ve výši 325.301 Kč; - dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 10. 5. 2017, č. j. 2322134/17/3003-52522-711971, jímž byla za zdaňovací období duben roku 2014 doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 1.855.925 Kč a současně uložena povinnost uhradit penále ve výši 371.185 Kč; - dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 10. 5. 2017, č. j. 2322328/17/3003-52522-711971, jímž byla za zdaňovací období květen roku 2014 doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 846.470 Kč a současně uložena povinnost uhradit penále ve výši 169.294 Kč; a dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 9. 5. 2017, č. j. 2322442/17/3003-52522-711971, jímž byla za zdaňovací období doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 421.982 Kč a současně uložena povinnost uhradit penále ve výši 84.396 Kč.

II. Obsah žaloby

2. V prvním žalobním bodu brojil žalobce proti hodnocení důkazů a s odkazem na § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, uvedl, že správní orgány nehodnotily důkazy ve vzájemné souvislosti, čímž dostaly žalobce do důkazní nouze. K uvedenému odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. 6. 2018, č. j. 8 Af 5/2015-82, s tím, že postup žalovaného staví žalobce do situace, kdy bez svého zavinění není schopen unést své důkazní břemeno.
3. V druhém žalobním bodu namítl nesprávnost hodnocení výpovědi svědka F. jako nevěrohodné. Odkázal na uplynutí šesti let od zdaňovacích období s tím, že skutečnost, že si svědek nepamatuje podrobnosti dostatečně konkrétně, zavinil správce daně zmařením původního výslechu a jeho oddálením o čtyři roky. Zároveň odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 1 Afs 296/2019 a sp. zn. č. j. 2 Afs 336/2019 s tím, že správce daně nehodnotil výpovědi svědka F. v jiných daňových řízeních a napadené rozhodnutí je proto, podle žalobce, nepřezkoumatelné. Zdůraznil, že svědek F. byl v rámci výpovědi ze dne 23. 11. 2018 (č. j. 4785887/18/3003-60563-711927) pro účely kontroly daně z příjmů za zdaňovací období roku 2014 shledán za věrohodného a není možné, aby ho v dalším řízení žalovaný považoval za nevěrohodného.
4. Ve třetím žalobním bodu namítal vnitřní rozpornost kontrolních závěrů v souvislosti se závěrem správce daně, že došlo ke vzniku ručení dle § 109 odst. 2 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, (srov. zprávu o daňové kontrole) a správce daně tedy musel dospět i k závěru, že se zdanitelné plnění fakticky uskutečnilo. Žalovaný se s tímto odvolacím bodem vůbec nevypořádal a rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné pro nevypořádání odvolací argumentace. Ze závěru správce daně o vzniku ručení plyne přijetí plnění od konkrétního dodavatele a rozdíl mezi vyměřením/doměřením daně a ručením neodůvodňuje diametrálně odlišné závěry. Zároveň namítl nepřezkoumatelnost rozhodnutí, neboť se žalovaný nevypořádal s námitkou, že si žalovaný vybírá pouze ty závěry, které „se mu hodí“, a námitkou postupu správce daně v rozporu se základními zásadami daňového řízení s ohledem na postavení žalobce jako ručitele dle § 109 ZDPH, které mělo mít přednost před doměřením DPH.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

5. Ve čtvrtém žalobním bodu brojil proti nepředvolání dalšího svědka – D. A. - společníka i jednatele společnosti ZMS Stavební s.r.o. v období spolupráce mezi žalobcem a touto společností k této spolupráci a k věrohodnosti výpovědi svědka F. Odmítnutí výsledků s odůvodněním, že se jedná o návrh obstrukční s ohledem na blížící se konec objektivní prekluzivní lhůty, označil za nepodložené spekulace a zdůraznil, že riziko prekluze vyměření DPH jde plně na vrub postupu správce daně a žalovaného. Zdůraznil, že v rámci daňového řízení není zakotvena zásada koncentrace řízení a je tak oprávněn navrhnout důkazy po celou dobu tohoto řízení, včetně řízení odvolacího, a je jen a pouze na něm, kdy tak učiní.
6. Závěrem namítl neunesení důkazního břemene o pochybnostech správce daně, a to bez bližšího odůvodnění.

III. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl zamítnutí žaloby jako nedůvodné. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že jednotlivé důkazní prostředky hodnotil žalovaný samostatně, ale také v jejich vzájemné souvislosti s ohledem na to, zda mezi těmito důkazními prostředky existuje spolehlivá vazba, příp. vazba na jiný žalobcem předložený důkazní prostředek, a poukázal na to, že hodnotil i obsah dodacích listů od dodavatelů žalobce ve spojení s dodacími listy, které vystavoval žalobce svým odběratelům. Výpověď svědka M. F. hodnotil v souvislosti s dalšími důkazy a zjištěními. Tvrzení o absenci úvahy o hodnocení důkazů je nesprávné a zavádějící, nadto důkazní břemeno tížilo žalobce a ten měl prokázat, že ke zdanitelnému plnění opravdu došlo tak, jak je na daňových dokladech deklarováno. K odkazu na rozsudek Městského soudu v Praze uvedl, že žalobce zaměňuje důkazní nouzi s vyžadováním nadměrného důkazního standardu ze strany správce daně. Odmítl, že by napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné s ohledem na hodnocení důkazů, neboť nepřezkoumatelnost míří na nejzávažnější vady rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat, což není projednávaný případ.
8. Ke svědecké výpovědi svědka F. odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí s tím, že svědecká výpověď byla na základě komplexního hodnocení posouzená jako nevěrohodná a rozporuplná. Uvedl, že žalobce rozporuje pouze časový odstup, ale ne další nikoliv nepodstatná zjištění. K časovému odstupu uvedl, že svědek si mohl pamatovat alespoň některé bližší okolnosti sporných transakcí s ohledem na délku trvání spolupráce, finanční objemy a množství zboží a způsob spolupráce, který svědek popsal. K rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci daně z příjmů právnických osob za rok 2014 odkázal na body [96] až [100] rozhodnutí o odvolání a uvedl, že závěr správce daně je ve vztahu k DPH nepřezkoumatelný. Svědek F. nadto neuvedl ani v roce 2018 nic konkrétního k nároku na odpočet DPH za zdaňovací období března až června 2014. Zdůraznil, že NSS neuložil žalovanému, aby výpověď svědka F. „uznal“ i v řízení o DPH, resp. aby považoval na základě uvedené výpovědi pochybnosti správce daně za odstraněné.
9. Ve věci vzniku ručení dle § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH žalovaný zdůraznil, že předmětem sporu bylo prokázání nároku na odpočet daně z titulu přijetí plnění od společností ZMS Stavební a uskutečnění plnění ve prospěch společnosti PRAETORIAN, a nikoliv skutečnosti související s institutem ručení a celý žalobní bod je vystavěn na jediné větě zpráv o kontrole. K související odvolací námitce odkázal na bod [116] rozhodnutí a uvedl, že ze zpráv o kontrole neplynou žádné zjevné rozpory, neboť z nich plyne, že důvodem

odepření nároku na odpočet je neprokázání splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. V nyní projednávané věci institut ručení vůbec aplikován nebyl, tudíž ani podmínky pro vznik ručení nebyly posuzovány, natož aby byly správcem daně či žalovaným osvědčeny. Jelikož se žalobce nestal ručitelem, nebyl důvod pro podnikání dalších kroků s tím souvisejících. V té souvislosti žalovaný odkázal na bod [11] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 12. 2021, č. j. 6 Afs 332/2020-34, který potvrdil správnost závěrů Krajského soudu v Brně v rozsudku ze dne 31. 8. 2020, č. j. 31 Af 67/2018-71, ve vztahu k žalobcem tvrzené údajné rozpornosti.

10. K odmítnutí výsledku navrhovaného svědka A. odkázal žalovaný na body [133] až [136] rozhodnutí a odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle které výsledek není třeba provést, pokud se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení. Dále žalovaný odůvodnil, proč nebylo možné považovat návrh na výsledek svědka za relevantní důkazní návrh.
11. K námitce neunesení důkazního břemene o pochybnostech správce daně žalovaný uvedl, že ji žalobce poprvé až v této žalobě, aniž by ji blíže precizoval. Žalovaný má za to, že správce daně přenesl důkazní břemeno na žalobce, který byl povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k daným obchodním případům jinými důkazními prostředky.

IV. Posouzení věci

12. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s. ř. s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). O žalobě soud rozhodl za podmínek ustanovení § 51 s.ř.s.
13. Zdejší soud ve věci přezkumu rozhodnutí žalovaného o odvolání proti výše citovaným platebním výměrům správce daně rozhoduje již podruhé poté, co původní rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 8. 2018, č. j. 36425/18/5300-22443-701226, bylo zrušeno rozsudkem zdejšího soudu ze dne 29. 4. 2020, č. j. 31Af 84/2018-44, a to ve vazbě na předcházející rozhodovací činnost Nejvyššího správního soudu ve věcech téhož žalobce (viz rozsudky NSS ve věcech sp. zn. 1 Afs 296/2019 a sp. zn. 2 Afs 336/2019).
14. Námitky uplatněné v tomto řízení se obsahově shodují s námitkami, které uplatnil žalobce ve věcech vedených u zdejšího soudu pod sp. zn. 31Af 35/2021 a sp. zn. 31Af 38/2021, ve kterých již zdejší soud rozhodoval. Při hodnocení nyní posuzované věci tak soud nutně musí zohledňovat i skutečnosti, že kterých vycházel i v citovaných řízeních, včetně jim předcházejících řízeních před Nejvyšším správním soudem, a to proto, že i původní žaloby obsahovaly podstatnou shodu žalobních námitek.
15. Námitky uplatněné v nyní projednávané věci se částečně obsahově shodují s námitkami, které žalobce uplatnil ve věci vedené a rozhodnuté zdejším soudem pod sp. zn. 31Af 76/2017, případně ve věci vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 31Af 84/2018. V případě těch námitek, které Nejvyšší správní soud neshledal jako nesprávně vypořádané, nevidí zdejší soud důvod odchýlit se od dříve zaujatých skutkových i právních závěrů. Zároveň v nyní projednávané věci zohlednil závěry citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 336/2019.

16. V nyní posuzované věci byl žalobci jednak nepřiznán nárok na odpočet daně z plnění ve formě zinkových ingotů, deklarovaný na dokladech od ZMS Stavební, a dále žalobce dle správce daně neprokázal uskutečnění zdanitelných plnění ve prospěch korporace PRAETORIAN.

Doplnění dokazování – opětovný výslech svědka F.

17. Ze správního spisu plyne, že výslech svědka F. proběhl dne 15. 6. 2020 a v jeho rámci vypovídal svědek ke spolupráci žalobce a společností GREAT GROOXE a ZMS Stavební.
18. Svědek si nepamatoval přesné období, kdy docházelo ke spolupráci mezi korporací GREAT GROOXE a žalobcem, při obchodní spolupráci spolu jednali pouze svědek a p. O. za žalobce, nepamatoval si, kde k jednáním docházelo. Předmětem spolupráce byly dodávky většího množství hutního materiálu, který pro GREAT GROOXE nakupoval společník svědka. Na smlouvy se žalobcem si nepamatoval, o daňové doklady se starala účetní, komunikace probíhala telefonicky stran zboží přes emaily, na kterém portálu byl email zřízen, si nepamatoval, úhrada zboží probíhala přes banku, ale nepamatuje si přes kterou. O dodávky zboží, vč. skladování se staral společník, jehož jméno si nepamatoval, přeprava probíhala kamiony. Uvedl, že byl u všech předávek zboží, ze kterých se pořizovala fotodokumentace. Vlastníka vozidel si nevybavuje, dopravu (ze zahraničí) řešil společník, vykládka probíhala na více místech za přítomnosti p. O. a svědka, který byl přítomný u každé předávky. Před předáním zboží kontroloval, kontrolovala se váha a vážní lístky, p. O. si poté zboží přebíral sám, pořizoval si fotodokumentaci a kontroloval si ho stejně. Při předávání byly podle svědka vyhotoveny předávací protokol, vážní lístky a fotodokumentace a tyto byly podepisovány p. O. a svědkem, reklamace nebyly. V případě GREAT GROOXE ukončil svědek spolupráci se svým společníkem.
19. V případě spolupráce korporace ZMS Stavební s.r.o. se mělo dle svědka jednat o stejné období, jako v případě GREAT GROOXE, při obchodní spolupráci spolu jednali pouze svědek a p. O. za žalobce. Jméno společníka si svědek taktéž nepamatoval, avšak nepohodl se s ním stejně jako v případě GREAT GROOXE. Spolupráce se žalobcem se týkala asi hutního materiálu stejně jako u GREAT GROOXE. Svoji činnost v rámci ZMS Stavební si svědek nevybavoval, kde k jednání se žalobcem docházelo, si také nevybavoval. Žalobci probíhaly dodávky ve velkém, po kamionech, o ceně rozhodoval společník a svědek prodal zboží p. O. Na zboží byla objednávka, smlouva, zboží bylo ze zahraničí, doklady vystavovala účetní a svědek je podepisoval. Objedávka byla nejdříve telefonická a poté emailová, sám komunikoval se žalobcem telefonicky, nevzpomíná si, u kterého poskytovatele měli zřízený email, platby šly přes bankovní účty, ale svědek si nevybavuje, u které banky měli účet. Zboží šlo přes kamiony, odpovědnost za realizaci zboží si nepamatuje, přeprava byla z různých míst, u nakládky nebyl, pouze u předávky. Svědek by u každé předávky, u které se kontrolovalo zboží, vážní lístky a kvalita. Zboží bylo pojištěné, reklamace nebyly. Při předání se podepisoval předávací protokol. K ukončení činnosti došlo ze stejných důvodů jako u GREAT GROOXE.
20. K oběma společnostem svědek uvedl, že netuší, co znamenal pojem „fco“ v emailové korespondenci, k procentům na fakturách uvedl, že se jedná o čistotu materiálu. K pojmu „LME“ v případě stanovení ceny nechtěl nic uvést.

Další důkazní prostředky

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

21. V případě ostatních důkazních prostředků neplyne ze správního spisu, že by došlo po zrušení žalobou napadeného rozhodnutí k jejich doplnění. Zdejší soud se v předcházejícím rozsudku ve věci vyjádřil pouze k výsledku svědka F. a k ostatním důkazům se samostatně nevyjádřil. Zároveň je však potřeba zdůraznit, že ani v předcházející žalobě ve věci sp. zn. 31Af 84/2018 žalobce z jednotlivých důkazních prostředků brojil pouze proti výsledku svědka F. Ve vztahu k ostatním důkazům žalobce pouze namítal, že došlo k jejich nesprávnému hodnocení, neboť důkazní prostředky byly hodnoceny odděleně, a nikoliv ve vzájemných souvislostech a žalovaný nijak nezdůvodnil svůj závěr, že mezi důkazy neexistuje přesvědčivá a nezpochybnitelná vazba.
22. Soud proto nyní konstatuje, že součástí spisové dokumentace jsou důkazní prostředky založené především na CD (část z nich je ve správním spise vytištěna – objednávky, faktury a část dodacích listů, které se týkají dodávek mezi žalobcem a ZMS Stavební a PRAETORIAN). Z takto založených důkazních prostředků soud zjistil, že za dotčená zdaňovací období jsou založeny přijaté daňové doklady od ZMS Stavební a s nimi související objednávky a dodací listy a dále vydané daňové doklady od AB Chemitrans s.r.o, Komers, spol. s r.o. a PRAETORIAN a v některých případech s nimi související objednávky a dodací listy. Předmětem sporných plnění bylo dodání různých forem zinku specifikovaných jako SHG-Zinc, Kokkola, Zinc Miasterczko, Boleslaw-Zinc Nirstar Zinc apod.
23. Dále je ve spise založena výpověď svědka F. ze dne 23. 11. 2018, ze které plyne, že v letech 2013 až 2014 byl jednatelem ZMS Stavební a v té době jednal se žalobcem, za kterého jednal p. O. Svědek uvedl, že měl v ZMS Stavební na starosti prodej, se žalobcem obchodoval s více komoditami, železem. Jednali tam, kde se potkali, někdy i po telefonu, po objednávce komunikovali po emailu, který žádný nedohledá, následovaly osobní schůzky. Netušil, od koho bylo nakupováno, dostal seznam zboží od majitele firmy, obvolal známé a následně zboží prodal. Prostory ZMS Stavební neměla, kde se skladovalo zboží, ví majitel firmy, který řešil i dopravu. Svědek pouze přijel na místo, kde se prodávalo, podepsal papíry. U které banky měla ZMS Stavební účet nevěděl, bank bylo několik, o fakturaci se starala účetní, doklady o spolupráci zůstaly ve firmě. Ke spolupráci se žalobcem nebyl schopen doložit žádné doklady. Se žalobcem byla určitě uzavřena smlouva, ale zůstala v účetnictví firmy. Počet zaměstnanců nevěděl.

Hodnocení důkazních prostředků vč. hodnocení doplněné výpovědi

24. Soud se jednoznačně ztotožňuje se žalovaným, že důkazní prostředky ani ve svém souhrnu po doplnění výpovědi svědka F. neprokazují faktické poskytnutí zdanitelného plnění, resp. nic z žalobcem doložených důkazních prostředků nepotvrzuje skutečnost, že jednotlivé dodávky se skutečně staly tak, jak tvrdí, neboť podstatné důkazy o dodání zboží jak žalobci od ZMS Stavební, tak společnosti PRAETORIN jako odběrateli žalobce správce daně znevěrohodnil, a to velmi jasně a logicky samostatně i ve vazbě na ostatní důkazní prostředky.
25. V případě dodávek od ZMS Stavební ze správního spisu jednoznačně plyne, že dodací listy jsou naprosto obecné a uvedené zboží nelze nijak konkrétně ztotožnit s ostatními důkazními prostředky, tj. objednávkami a fakturami. Výpověď svědka F. na tom nemohla nic změnit. Klíčové skutečnosti totiž svědek nijak neosvětlil a soud se ztotožňuje se

žalovaným v tom, že alespoň určité detaily by si mohl svědek F. i přes časový odstup vybavovat. Sice si svědek pamatuje důvody, proč opustil společnost ZMS Stavební a jak v ní byly řešeny vztahy při obchodování, ale nevybavuje si jméno ani jednoho ze svých společníků. Skutečnosti, jako např. že si svědek nepamatuje, u kterého poskytovatele měla společnost email, soud nepovažuje za důvod pro znevěrohodnění výpovědi, nicméně je zarážející, že si poměrně detailně vybavuje okolnosti dodávek žalobci (kdo byl dodávkám přítomen a jak probíhaly), ale nevybavuje si nic podstatného ohledně fungování společnosti, sjednávání zakázek (existence smluv, objednávek). To vše přitom za situace, kdy jednotlivé dodávky byly v hodnotě cca milion Kč. Jestliže žalobce tvrdí, že byl u každého jednotlivého předání zboží, jednalo se v průběhu zdaňovacích období z pohledu soudu nezanedbatelný počet zakázek v nezanedbatelném finančním objemu. Zároveň soud odkazuje i na zjištění žalovaného ohledně toho, že svědek F. byl v případě korporace ZMS Stavební v předmětném období jedním z jednatelů a druhým jednatelem byl občan Litevské republiky bez pobytu na území ČR. S ohledem na to, že jedny z mála skutečností, které si svědek vybavoval, bylo rozdělení zakázek mezi jeho a jeho společníka a důvody, pro které společnost ZMS Stavební opustil, tak s ohledem na zjištění správce daně je jeho výpověď dále znevěrohodněna. Zůstává s podivem, že k těmto skutečnostem, které zpochybňovaly výpověď svědka, se žalobce nijak nevyjádřil. Věrohodnosti výpovědi svědka nepřispělo ani to, že nebyl ochoten odpovědět na otázky týkající se obchodních podmínek v rámci smluv, resp. emailové korespondence i v rámci stanovení ceny, což jsou skutečnosti zcela objektivní, které se týkají jakékoliv obchodní transakce bez vztahu ke konkrétním osobám, tedy i k žalobci a plněním ve vztahu k němu.

26. Zároveň výpověď svědka F. není podpořena důkazními prostředky ze strany žalobce. Existuje sice shoda mezi tvrzeními žalobce a svědka o dokumentech, které měly dodání zboží provázet, nicméně tyto dokumenty buď nebyly správci daně předloženy, nebo zboží neindividualizují, nebo je soud shledal jako nevěrohodné.
27. V případě v daňovém řízení doložených dodacích listů od společnosti ZMS Stavební, s.r.o. musí soud konstatovat, že tyto doklady neobsahují žádné konkrétní údaje o dodaném zboží (specifikované např. počtem ks, rozměrem, váhou jednotlivých druhů, číslu certifikátů), které by byly schopny zajistit individualizaci dodaného zboží. S dodávkami se pojí i absence jakýchkoliv konkrétních jmen osob zúčastněných dodání, absence místa, kde k dodání došlo, a absence jakékoliv, natož spolehlivé vazby na další důkazní prostředky, např. skladovou evidenci. Dodací listy, byť ve spojení s fakturami a doklady o zaplacení, tak nejsou věrohodnými důkazními prostředky, které by prokázaly realizaci tvrzených dodávek zboží, a to s ohledem na nemožnost individualizovat dodané zboží. Soud považuje za vhodné zdůraznit, že žalovaný hodnotil důkazy předložené k dodávkám od ZMS Stavební právě tak, jak byly žalobcem předloženy. Pokud tyto důkazy nebyly dostatečnou individualizací zboží tak, aby bylo možné propojit objednávky, dodací listy a faktury, není to vinou žalovaného. Taktéž prokázání souvislostí dopravy není přehnaný požadavek a skutečnost, kterou tvrdil svědek F., tj. že se účastnil každého předání, nebyla nijak jinak prokázána, když nebyly prokázány žádné bližší okolnosti přepravy.
28. Pokud jde o výpověď svědka F. ze dne 23. 11. 2018 a její spojení s výpovědí ze dne 15. 6. 2020, tak ani ta nepřináší ve věci nic, z čeho by se dala dovodit fakticita plnění. I když žalobce tvrdí, že žalovaný zavinil nevěrohodnost a nekonkrétnost výsledku svědka zmařením původního výsledku, a naopak při výpovědi ze dne 23. 11. 2018 (č. j. 4785887/18/3003-60563-711927) pro účely kontroly daně z příjmů za zdaňovací období

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

roku 2014 shledal výpověď věrohodnou, nic to nemění na tom, že ani jedna z výpovědí neprokázala faktické poskytnutí plnění. Obsah výpovědí je fakticky zcela shodný, svědek si pamatoval stejné detaily a stejné skutečnosti si nepamatoval. Pokud byla výpověď ze dne 23. 11. 2018 hodnocena jako nerelevantní pro účely DPH, pak se s tím soud zcela ztotožňuje.

29. Pokud jde o prokázání dodání zboží odběrateli žalobce PRAETORIAN, tak žaloba neobsahuje žádná konkrétní tvrzení. Soud se v tomto ztotožňuje se závěry žalovaného. Žádné z listin, které žalobce předložil, neprokazují faktické uskutečnění zdanitelných plnění. Soud se ztotožňuje s tím, že k 14 daňovým dokladům byly doloženy pouze 2 objednávky a 8 dodacích listů, ačkoliv samotné daňové doklady na další listiny odkazují.
30. V případě faktury EUR_008 je odkazováno na objednávku 142000009 a dodací list 008. Rozdíl mezi objednávkou a fakturou/dodacím listem je 832 kg. U dalších faktur není buď odkazováno na žádnou objednávku, nebo faktura sice obsahuje odkaz, ale není doložena objednávka. Jediná doložená objednávka má číslo 142000011, nicméně není zmiňována v žádné faktuře. Časově by mohla souviset s fakturou EUR_11, resp. s dodacím listem č. 013. Rozdíl mezi objednaným a dodaným množstvím je 62 kg. Žalovaný zcela případně uvedl, že žádná ze dvou objednávek neobsahuje jasný údaj o ceně, za jakou je zboží objednáváno a o dodacích podmínkách, jaké jsou sjednávány, a to zvláště v situaci, kdy chybí smluvní dokumentace, ani údaj o osobě, která je vystavila. Stejně tak soud ze spisového materiálu zjistil, že žádný z dodacích listů neobsahuje údaj o místě, kam bylo deklarované zboží dodáno, a osoba, která je za žalobce uvedena, je jednatel, tj. i v případě soudu vznikají pochybnosti, zda se jedná o osobu, která konkrétně zboží předávala.
31. Uvedené doklady ani ve spojení s bankovními výpisy neprokazují, že se plnění ve prospěch PRAETORIAN uskutečnilo tak, jak žalobce tvrdí. I s ohledem na to, že žalobce nenavrhl k prokázání plnění další důkazy, nedošlo, podle názoru soudu, k prokázání realizace plnění ze strany žalobce.
32. Není pravdou, že by správce daně, resp. žalovaný nehodnotil předložené důkazy v jejich souvislostech.
33. Z napadeného rozhodnutí je patrné, že žalovaný se předloženými důkazy zabýval. V případě ZMS Stavební v bodech 54 až 101, resp. 102–103 popisuje žalovaný zjištěné skutečnosti, provedené důkazy, to, jaké daňové doklady žalobce předložil a zjištění ohledně ZMS Stavební. V této části napadeného rozhodnutí se žalovaný zabýval i opětovnou výpovědí svědka F. a jejími důsledky na zjištěný skutkový stav. Ve vztahu ke společnosti PRAETORIAN lze odkázat zejm. na body 104 až 106, ze kterých vyplývá hodnocení důkazních prostředků k plněním od uvedené společnosti. Je zjevné, že hodnotil každý předložený důkaz jednotlivě i v jejich souvislostech a jasně uváděl důvody, proč je považuje za nevěrohodné, a zároveň zjevně posuzoval vzájemné vazby těchto důkazních prostředků.

Rozpornost kontrolních závěrů ohledně postavení žalobce jakožto ručitele a postup v rozporu se zásadami daňového řízení

34. Žalobce také namítal rozpornost kontrolních závěrů správce daně, neboť správní orgán prvního stupně ve zprávách o daňové kontrole konstatoval, že se žalobce svým postupem při placení za zdanitelné plnění stal dle § 109 odst. 2 ZDPH ručitelem svého dodavatele, tj. společnosti ZMS Stavební, s.r.o. Tento závěr v sobě nutně musí obsahovat tu premisu,

že ke zdanitelnému plnění skutečně došlo. Závěr správce daně o postavení žalobce jakožto ručitele je tak dle názoru žalobce neslučitelný se zněním výroků posuzovaných dodatečných platebních výměrů, které byly založeny na tom, že nebylo dostatečně prokázáno, že ke zdanitelným plněním došlo. Tutéž žalobní námitku uvedl žalobce v rámci přezkumu předcházejícího rozhodnutí žalovaného ve věci vedené u Krajského soudu v Brně ve věci pod sp. zn. 31Af 84/2018 a zdejší soud ji ani v původním rozsudku neshledal jako důvodnou. Stejné hodnocení věci soud zaujal i v tomto řízení, neboť námitky uvedené v původní žalobě jsou obsahově v podstatě totožné s nyní uplatněnou argumentací. Ani soud proto nemá důvod své předcházející hodnocení jakkoliv měnit.

35. Ve zprávách o daňové kontrole ze dne 4. 5. 2017 za jednotlivá předmětná zdaňovací období (č. j. 2275844/17/3003-60564-711954 za březen 2014, č. j. 2276927/17/3003-60564-711954 za duben 2014, č. j. 2276971/17/3003-60564-711954 kveten 2014, a č. j. 2277036/17/3003-60564-711954 za červen 2014) je k postavení žalobce jakožto ručitele uvedeno pouze: *„Daňový subjekt správci daně nesdělil, jaká konkrétní opatření a mechanismy přijal, když si ověřoval svého dodavatele (tj. jeho platební morálku, majetkové poměry apod.); k výše uvedenému správce daně uvádí, že daňový subjekt zasílal peněžní prostředky na bankovní účet č. X, tím, že daňový subjekt zasílal peněžní prostředky na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko, se daňový subjekt dostává do pozice ručitele se smyslu § 109 odst. 2 písm. b) a c) zákona o DPH.“*
36. Dle § 109 odst. 2 písm. b) zákona o DPH příjemce zdanitelného plnění ručí také za nezaplacenou daň z toho plnění, pokud je úplata za toto plnění poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko. Podle písm. c) pak pokud úplata poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na jiný účet než účet poskytovatele zdanitelného plnění, který je správcem daně zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup, a pokud úplata za toto plnění překračuje dvojnásobek částky podle zákona upravujícího omezení plateb v hotovosti, při jejímž překročení je stanovena povinnost provést platbu bezhotovostně.
37. Zdejší soud k tomu uvádí, že i pokud by předpokladem vzniku ručitelství dle § 109 odst. 2 zákona o DPH bylo faktické uskutečnění zdanitelného plnění, je to pro nyní projednávanou věc bezpředmětné. Krajský soud totiž není toho názoru, že by správce daně v bodě 34 odůvodnění tohoto rozsudku citovaném odstavci zpráv o daňové kontrole dospěl k závěru, že se žalobce dostal do pozice ručitele. Z citovaného textu jasně vyplývá záměr správce daně upozornit žalobce na tu skutečnost, že se v rámci svých obchodních transakcí nechoval dostatečně obezřetně. Naopak zcela neuváženě hradil úplaty za sporná zdanitelná plnění na zahraniční účet nevedený u správce daně, tudíž by se tímto mohl dostat do nežádoucího postavení ručitele dle § 109 odst. 2 písm. b) a c) zákona o DPH. Soud si je vědom, že správce daně výslovně uvedl, že *„[...] tím, že daňový subjekt zasílal peněžní prostředky na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko, se daňový subjekt dostává do pozice ručitele [...]“*. Toto však zdejší soud považuje za spíše nešťastnou formulaci než důkladně odůvodněný závěr o tom, že se žalobce skutečně stal ručitelem společnosti ZSM Stavební, s.r.o. Krajský soud se tak ztotožnil s posouzením dané otázky žalovaným, který jej označil za „konstatování bez dalšího“, ze kterého nijak nevyplývá hodnocení postavení žalobce jakožto ručitele ze strany správního orgánu prvního stupně. Související žalobní námitku tak zdejší soud vyhodnotil jako nedůvodnou.
38. Rozhodně nelze přisvědčit ani té části námitky, že se žalovaný neměl vyrovnat s argumentací žalobce obsažené v odvolání. Z hlediska soudního přezkumu tvoří

rozhodnutí správních orgánů obou stupňů jeden celek (viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003-56, publ. pod č. 534/2005 Sb. NSS, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 12. 2007, č. j. 4 As 48/2007-80).

39. Způsob, jakým se žalovaný vyjádřil k otázce vzniku ručení ve vazbě na námitky žalobce a předcházející vyjádření správce daně v bodech 114 až 121 napadeného rozhodnutí představuje přípustnou korekci odůvodnění správního orgánu prvního stupně, která neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Žalobní námitka spočívající v nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatek odůvodnění je tak nedůvodná, jelikož žalovaný tuto námitku výslovně vypořádal odkazem na související rozsudek zdejšího soudu.
40. Vzhledem k výše uvedenému závěru krajského je bezpředmětné se blíže zabývat otázkou přednosti ručení § 109 ZDPH před doměřením daně.

Nepředvolání dalších žalobcem navržených svědků

41. Ve čtvrtém žalobním bodu brojil proti nepředvolání svědka D. A. – společníka i jednatele společnosti ZMS Stavební s.r.o. v období spolupráce mezi žalobcem a touto společností, k této spolupráci a k věrohodnosti výpovědi svědka F.
42. Předně soud nepovažuje za pravdivé tvrzení žalobce, že v rámci daňového řízení není zakotvena zásada koncentrace řízení a žalobce byl oprávněn navrhopvat důkazy po celou dobu tohoto řízení, včetně řízení odvolacího, a je jen a pouze na něm, kdy tak učiní, nicméně žalobce sám nese riziko toho, že jeho důkazní návrh bude posouzen jako obstrukční. V nyní projednávané věci došlo ke stanovení daně na základě provedení daňových kontrol.
43. Ustanovením § 88 daňového řádu byla zavedena povinnost projednat s daňovým subjektem dosavadní výsledek kontrolního zjištění před tím, než bude doručena zpráva o daňové kontrole.
44. Podle § 88 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, tj. ve znění účinném i pro daňovou kontrolu v nyní projednávané věci na žádost daňového subjektu stanoví správce daně 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 navrhopvat jeho další doplnění.
45. Podle § 88 odst. 2 daňového řádu v nyní účinném znění, pokud z dosavadního výsledku kontrolního zjištění vyplývá, že na jeho základě dojde k vydání rozhodnutí o stanovení daně, správce daně sdělí daňovému subjektu tento výsledek a současně mu stanoví přiměřenou lhůtu pro případné vyjádření.
46. Podle § 88 odst. 4 daňového řádu v nyní účinném znění je daňový subjekt v rámci vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění oprávněn zejména a) vznést výhradu k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění, b) podat návrh na doplnění dosavadního výsledku kontrolního zjištění.
47. Z citovaných ustanovení je zřejmé, že jak v době daňové kontroly u žalobce, tak v současnosti platí, že v případě daňové kontroly existuje určitá forma koncentrace řízení. Srov. např. komentář Matyášová, Grossová: Daňový řád. Komentář. 2. aktualizované a

doplněné vydání, Leges, Praha, 2015 k § 88 daňového řádu: *„Při projednání zprávy se nově uplatní zásada koncentrace řízení. Neprojednává se formálně zpráva jako taková, ale výsledky zjištění a jejich provedené hodnocení. Daňový subjekt má právo vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění, má rovněž možnost, není-li schopen reagovat přímo při projednávání zprávy, požádat správce daně o poskytnutí lhůty, ve které se vyjádří. Pokud ale vyjádření a návrhy nebudou způsobilé vést ke změně výsledku kontrolního zjištění, další vyjádření se již nepřipouští (musí se však jednat o návrhy a vyjádření zcela irelevantní k věci). Zákon stanoví výslovně, kdy je daňová kontrola ukončena, a to podpisem zprávy; tímto okamžikem je rovněž ukončeno projednávání zprávy o daňové kontrole a tato se považuje za oznámenou. V případě vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole je zpráva doručena daňovému subjektu do vlastních rukou, přitom den doručení se považuje za den ukončení daňové kontroly. Stejně účinky nastanou i v případě bezdůvodného odepření podpisu zprávy - kontrola je ukončena dnem, kdy odmítl daňový subjekt zprávu podepsat.“*, příp. ke stejnému ustanovení komentář Baxa, Dráb, Kaniová, Lavický, Schillerová, Šimek, Žiškova: Daňový řád. Komentář. Wolters Kluwer, Praha, 2011: *„Podá-li daňový subjekt vyjádření s návrhem na doplnění výsledku kontrolního zjištění, může být v této fázi daňové kontroly navrženo provedení nových důkazů a dokazování doplňováno. Pokud i poté správce daně na svém kontrolním zjištění setrvá, nelze již další jeho doplnění navrhopvat. Jedná se o prvek koncentrace, který nepřipouští další vyjádření a návrhy na doplnění dokazování, pokud ty dříve uplatněné nevedly ke změně výsledku kontrolního zjištění. Daňový subjekt proto musí své vyjádření a návrhy na doplnění pečlivě připravit a věnovat jejich obsahu náležitou pozornost.“*

48. Výslech svědka F. byl žalobci nařízen Nejvyšším správním soudem a v tomto rozsahu bylo dokazování doplněno. Skutečnosti, ke kterým vypovídal svědek F. v doplnění odvolacího řízení a ke kterým měl vypovídat již v rámci daňové kontroly před správcem daně ve Vazební věznici Brno, byly žalobci známé jistě již v průběhu daňové kontroly, protože v odvolacím řízení navržený svědek neměl vypovídat k ničemu jinému než k tomu, co bylo předmětem daňové kontroly.
49. Zároveň soud neopomíjí to, že dle § 115 odst. 2 daňového řádu platí, že provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.
50. Soud proto nesouhlasí se žalobcem, že v daňovém řízení není upravena koncentrace řízení a je jen na daňovém subjektu, kdy navrhne další důkazy k prokázání svých tvrzení. V nyní projednávané věci zjevně výpověď svědka F. neměla vliv na posouzení zákonnosti rozhodnutí správce daně, nicméně žalovaný žalobce s doplněním zjištěných skutečností řádně seznámil a respektoval právo žalobce navrhopvat doplnění dokazování v odvolacím řízení, jehož smyslem je vytvoření prostoru pro možnost zvrátit dalšími důkazními prostředky skutková zjištění správce daně, resp. žalovaného.
51. I pro odvolací řízení tedy platí, že v rámci odvolacího řízení existuje určitá forma koncentrace řízení. V nyní projednávané věci ale nepřinesl výslech svědka F. cokoliv nového nad rámec skutečností, které byly zjištěny již v řízení před správcem daně. S ohledem na to, že se výslech svědka F. týkal pouze dodávek zboží, tedy skutečností, které byly předmětem daňové kontroly, a s ohledem na to, že žalobcem v odvolacím řízení

navržený svědek měl vypovídat o stejných skutečnostech, žalobci nic nebránilo v tom, aby výslech svědka A. navrhl již v rámci seznámení s výsledky kontrolních zjištění.

52. Žalobce ve své argumentaci (i procesním postupu) zjevně vycházel z kasačních rozsudků Nejvyššího správního soudu ve věcech souvisejících zdaňovacích obdobích. Soud proto může citovat rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2020, č. j. 1 Afs 296/2019-68, kterým byl zrušen rozsudek zdejšího soudu ze dne 18. 7. 2019, č. j. 31 Af 76/2017 – 48, a rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 5. 6. 2017, č. j. 25384/17/5300-22443-701226 (DPH za zdaňovací období II. čtvrtletí roku 2013), ve kterém NSS uvedl: „*Svědka je třeba vyslechnout, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (např. požadavek na výslech svědka, který se zdržuje v cizině, zjevně se nehodlá do ČR k výslechu dostavit, takže jeho předvolávání k výslechu bude neúčelné, a jeho výpověď není možno pořídit ani jiným způsobem, zejm. cestou mezinárodní spolupráce v daňových věcech – srov. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119), či jde o typ důkazu, který není třeba provádět z důvodů popsaných shora (viz bod [41]), nebo je-li provedení důkazu objektivně nemožné.*“
53. V bodu 41. rozsudku NSS ve věci sp. zn. 1 Afs 296/2019 Nejvyšší správní soud uvedl: „*Správce daně musí daňovému subjektu umožnit rozhodné skutečnosti prokázat. To zejména znamená, že daňový subjekt jím musí být patřičně zpraven o tom, které rozhodné skutečnosti má správce daně za prokázané a které nikoli, na základě jakých důkazů tak usuzuje a jak provedené důkazy hodnotí. Aby měl daňový subjekt možnost důkazní břemeno unést, musí být jím navržené důkazy řádně a úplně provedeny, ledaže jsou pro projednávání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jejím prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. V opačném případě je správce daně povinen navrhované důkazy provést, neboť vychází-li se v řízení ze závěru, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, musí správce daně nejprve provést veškeré relevantní důkazy, které tento daňový subjekt navrhl.*“ (obdobně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2020, č. j. 2 Afs 336/2019-42, kterým byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25. 9. 2019, č. j. 31 Af 99/2017-41, a rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 16. 8. 2017, č. j. 35131/17/5300-22443-701226, ve věci DPH za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2013 a zdaňovací období leden a únor 2014).
54. Obdobný závěr je součástí dlouhodobé judikatury a je obsažen již např. v usnesení Ústavního soudu ve věci sp. zn. II. ÚS 168/02 ze dne 5. 11. 2003 („*Správce daně není povinen provést všechny důkazy navržené nebo předložené daňovým subjektem. Je však povinen provést ty důkazy, které mohou přispět ke správnému stanovení daně...*“) nebo např. v novější judikatuře Nejvyššího správního soudu – srov. rozsudek ze dne 10. 6. 2021, č. j. 10 Afs 338/2020-45: „[14] *Správce daně musí daňovému subjektu při dokazování poskytnout součinnost a zároveň vyvinout maximální úsilí k poznání skutkového stavu. Zároveň platí, že správce daně není povinen automaticky provádět všechny důkazy navržené daňovým subjektem. Každý návrh na provedení dokazování správce daně zváží a rozhodne, zda je jeho provedení třeba. Dospěje-li k závěru, že důkaz nemůže tvrzení subjektu daně prokázat, případně že nemůže rozšířit či jinak pozitivně ovlivnit již zjištěný skutkový stav, důkaz neprovede. Neprovedení je však vždy povinen zdůvodnit (srov. např. rozsudek ze dne 26. 7. 2018, č. j. 10 Afs 306/2016-85, bod 15 a judikaturu tam citovanou).*“
55. [15] *Stěžovatelka má pravdu, že správce daně není oprávněn bez dalšího předem odmítnout provedení důkazu s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností. Tak by totiž hodnotil důkaz, aniž by jej vůbec provedl, a postupoval by tak v rozporu s § 92 odst. 2*

daňového řádu. Hodnotit ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu lze jen důkazy, které byly řádně provedeny. Z judikatury NSS však neplyne, jak tvrdí stěžovatelka v bodu 13 kasační stížnosti, že neprovedení výsledku svědka je možné jen v případech, kdy se daňový subjekt snaží řízení mařit či účelově prodlužovat. I z judikatury, ze které vychází stěžovatelka a kterou cituje, plyne, že důkazy navržené daňovým subjektem rovněž nemusí být provedeny, pokud jsou pro projednávání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jimi nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány (rozsudek ze dne 27. 11. 2020, čj. 2 Afs 335/2019-32, věc RT, bod 24, nebo právě stěžovatelkou citovaný rozsudek ze dne 27. 2. 2020, čj. 1 Afs 296/2019-68, věc Levara, bod 41; právě na bod 41 a důvody tam uvedené odkazuje i bod 43, který stěžovatelka neúplně citovala v kasační stížnosti).“

56. Soud chápe právní názor vyjádřený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2020, č. j. 1 Afs 296/2019-68, resp. ze dne 12. 3. 2020, č. j. 2 Afs 336/2019-42, „svědek, jehož výsledek nebyl proveden, byl jednatelem dodavatele sporných zdanitelných plnění. Obsah jeho svědecké výpovědi tak byl jednoznačně potenciálně způsobilý podpořit a doplnit stávající důkazní situaci.“ tak, že k výsledku svědka F. mělo dojít proto, že se mohl přímo účastnit dotčených transakcí a mohl tak osobně osvětlit do té doby zjištěný skutkový stav.
57. To samé ale zjevně neplatí v případě p. A., neboť jeho výsledek nemůže rozšířit nebo jinak pozitivně ovlivnit zjištěný skutkový stav, neboť svědek F. výslovně uvedl, že to byl on, kdo zajišťoval za ZMS Stavební dodávky pro žalobce a kdo byl, dle svých tvrzení, u všech předávek zboží. Tuto skutečnost potvrzoval i p. O., jednatel žalobce.
58. S ohledem na výpověď svědka F., který tvrdil, že to byl vždy osobně on, kdo jednal se žalobcem, není zřejmé, jak by mohl navržený svědek rozšířit nebo jinak pozitivně ovlivnit zjištěný skutkový stav. Konečně ani žalobce v návrhu na jeho výsledek nijak neuvedl, že by svědek osobně účastnil předání zboží byť v rámci jedné jediné dodávky, u které by tak byl způsobilý ovlivnit zjištěný skutkový stav.
59. Tvrzení žalobce, že „i pokud by se svědek A. osobně neúčastnil předmětných transakcí, nic to nemění na skutečnosti, že se může jako jednatel, a tedy osoba, jíž je svěřeno obchodní vedení společnosti, kvalifikovaně k těmto transakcím vyjádřit, když o nich nepochybně musel z titulu své funkce vědět“, je ryzí spekulací žalobce, která nemá žádnou oporu ani v tvrzeních žalobce o tom, kdo se podílel na realizaci zdanitelných plnění, a zejména ani ve výpovědi svědka F., který fakticky o činnosti, resp. účetnictví a dokumentaci ZMS Stavební nic nevěděl, doklady nevystavoval, ceny nestanovoval a ve společnosti ukončil činnost pro údajné neshody se společníkem. Důvodem pro předvolání navrženého svědka tak měly být dohady žalobce o tom, jak mělo nebo mohlo fungovat předávání informací mezi osobami, které v určité době byly jednatelem téže společnosti. V této souvislosti považuje soud za podstatné i zjištění žalovaného, které je obsahem správního spisu, a to, že p. A. nikdy neměl na území ČR povolen pobyt, neboť dlouhodobost funkce p. A. jako jednatele ZMS Stavební ve spojení s absencí povolení k pobytu na území ČR vyvolává pochybnosti o tom, že p. A. skutečně a reálně vykonával funkci jednatele ZMS Stavební. To zvláště ve spojení s výpovědí svědka F.
60. Nelze opomenout ani to, že žalobce navrhoval výsledek osoby, které je osobně zainteresována (jako jednatel dodavatele žalobce) na výsledku řízení, a to v situaci, kdy s ohledem na absenci listinných důkazů existují zcela důvodné pochybnosti správce daně vyplývající ze správního spisu jak před jeho doplněním o výpověď svědka F., tak i po jejím provedení v doplněném odvolacím řízení. Dále soud zdůrazňuje, že se v případě svědka F.

a navrženého svědka se vždy jednalo o jednatele téže právnické osoby, a tudíž ZMS Stavební nebylo nijak upřeno právo vyjádřit se k tomu, zda a jakým způsobem realizovala dodávky zboží pro žalobce.

61. V této procesní situaci při zohlednění výše uvedeného soud nepovažuje postup žalovaného spočívající v nepředvolání svědka za porušení práv žalobce. V rozsudku ve věci sp. zn. 1 Afs 296/2019 a sp. zn. 2 Afs 24/2007 Nejvyšší správní soud konstatoval, že „*Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení...*“. Skutečnosti uvedené v citovaných rozsudcích jako příklady obstrukčního jednání nejsou jistě vyčerpávajícím výčtem možných obstrukčních návrhů. Při posouzení nyní projednávané věci je jednoznačné, že žalobce v rámci své procesní taktiky dávkoval žalovanému důkazní návrhy, přičemž důkazní návrhy v podobě navrženého výsledku svědka A. je podle názoru soudu vysloveně obstrukční právě s ohledem na čas, kdy byl uplatněn, ve spojení s tím, že mohl být navržen již během daňové kontroly, a zároveň s tím, že objektivně nemohl nijak rozšířit nebo jinak pozitivně ovlivnit zjištěný skutkový stav, což bylo zřejmé již z výpovědi svědka F. a veřejných rejstříků.
62. Pokud by se navržený svědek měl vyjádřit k věrohodnosti svědka F., tak ani v tomto nevidí soud důvod pro jeho výslech. Soud se nedomnívá, že by žalovaný zpochybnil věrohodnost svědka F. jako osoby. Z provedeného dokazování i napadeného rozhodnutí plyne, že nebyly za věrohodné shledány odpovědi svědka s ohledem na to, že se rozcházel se zjištěným skutkovým stavem a nevyplývaly z ní žádné nové skutečnosti, a to ani ve srovnání s výpovědí svědka F. ze dne 23. 11. 2018, které by jakkoliv zvrátily ten fakt, že nebyly doloženy prakticky žádné důkazy o faktické realizaci zdanitelných plnění. Zároveň výpověď obsahovala rozpory, na které soud poukázal výše při hodnocení samotné výpovědi. Výpověď navržených svědků ve vztahu k věrohodnosti svědka F. by opětovně nemohla nijak rozšířit nebo jinak pozitivně ovlivnit zjištěný skutkový stav.

Unesení důkazního břemene správce daně

63. V posledním žalobním bodu žalobce uvedl, že je přesvědčen, že „*správce daně neunesl své důkazní břemeno ve vztahu ke svým důvodným pochybám o uskutečnění předmětných plnění; k přenesení důkazního břemene na daňový subjekt tak došlo v rozporu se zákonem a příslušnou judikaturou.*“
64. Soud souhlasí se žalovaným, že se v tomto případě jedná o obecně koncipovanou námitku bez bližší argumentace, a to včetně odkazu na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, v němž NSS uvedl: „*30. V návaznosti na svá předchozí rozhodnutí dospěl rozšířený senát v nyní posuzované věci k závěru, že smyslem a účelem toho, aby v žalobě byl uveden (alespoň jeden) žalobní bod, je především vymezit obsah soudního přezkumu, tj. jaké skutkové a právní otázky má soud posuzovat z hlediska žalobcem tvrzené nezákonnosti správního rozhodnutí.*

31. Značná variabilita právních vztahů pak vede k základnímu požadavku, aby konkrétní případ žalobního žádání pak soudy poměřily také zásadami právního státu, zejm. volného přístupu k soudu, jehož úkolem je ochrana subjektivních (veřejných) práv. Zásada volného přístupu k soudu není ale neomezená a bezbřehá, protože její ničím neomezené uplatňování může vést k újmě na týchž právech jiných osob či obecného zájmu. Proto je třeba současně zdůraznit, že správní soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční a koncentrační; od žalobce,

který vymezuje hranice soudního přezkumu, se tedy oprávněně žádá procesní zodpovědnost. Soud za něj nesmí nabrzdovat jeho projev vůle a vyhledávat na jeho místě vady napadeného správního aktu. Proto také, jak výše uvedeno, musí vymezení žalobního bodu - a setrvání na těchto mezích i v dalších fázích řízení - garantovat zásadu rovnosti účastníků řízení; stanoví tak i žalovanému meze jeho obrany, tedy to, k čemu se má vyjádřit a k čemu má předložit protiargumenty.

32. Jestliže žalobní bod těmito požadavkům vyhovuje, je projednání způsobilý v té míře obecnosti, v níž je formulován, a případně - v mezích této formulace - v průběhu řízení dále doplněn. K tomu je ale třeba dodat, že míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.“

65. Soud se proto unesením důkazního břemene správce daně ve vztahu k důvodným pochybnostem o uskutečnění zdanitelných plnění zabýval ve stejné míře obecnosti, v jaké uplatnil žalobce svůj žalobní bod.
66. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně vyzval žalobce k prokázání skutečností výzvami, na které odkazuje žalovaný ve svém vyjádření, a to výzvou ze dne 1. 6. 2016, č. j. 2705101/16/3003-60564-711954 a ze dne 3. 10. 2016, č. j. 4040831/16/3003-60564-711954.
67. Obě uvedené výzvy obsahují výčet konkrétních zpochybněných zdanitelných plnění vč. označení dodavatele, čísla dokladu a dalších údajů nutných ke ztotožnění jednotlivých plnění. Dále výzvy obsahují sdělení, co konkrétně má žalobce doložit, a srozumitelné a logické důvody, proč správce daně vyzval žalobce k prokázání skutečností souvisejících se zdanitelnými plněními. Mezi důvody uvedenými ve výzvě ze dne 1. 6. 2016 (ZMS Stavební) jsou absence podpisů osob, které měly zboží převzít, na dodacích listech, a osob, které měly zboží předat. Rozpory podpisů s podpisovými vzory dle Sbírky listin, absence skladovacích prostor, rámcová smlouva obsahující podpis odlišný od podpisového vzoru dle Sbírky listin, neexistence faktického sídla ZMS Stavební na deklarované adrese, neznámé údaje o dopravcích, zasílání plateb mimo ČR. Mezi důvody uvedenými ve výzvě ze dne 3. 10. 2016 (PRAETORIAN) jsou nedoložení důkazních prostředků jako dodacích listů, nedoložení skladové evidence, dokladů o přepravě. Samotné výzvy jsou odůvodněny v souladu s obsahem správního spisu, z něhož plyne, že před vydáním výzev měl správce daně k dispozici základní podklady, a dále, že v rámci jakýchkoliv předcházejících ústních jednání ve věci jednatel žalobce neuvedl žádné konkrétní důvody, které by již předběžně osvětlily spolupráci žalobce a ZMS Stavební, resp. PRAETORIAN a okolnosti vydání ve výzvách uvedených daňových dokladů.
68. Vzhledem k tomu (a ke způsobu formulace žalobního bodu) dospěl soud k obecnému závěru, že správce daně své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu unesl vyjádřením kvalifikovaných pochybností ve výzvách k prokázání skutečností. Ani tento žalobní bod proto soud neshledal jako důvodný.

V. Závěr a náklady řízení

69. Po celkovém hodnocení všech žalobních bodů dospěl soud k závěru, že žádný z nich není důvodný a rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem. Soudu proto nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.
70. Výroky o nákladech řízení mají oporu v § 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 v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí 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 30. srpna 2022

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu