



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě, pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a soudců JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., a Mgr. Jany Volkové ve věci

žalobkyně: **H. M. s. r. o., IČO X**
sídlem F. 917/14, Š.
zastoupena advokátem Mgr. Martinem Blaško, LL.M.,
sídlem Olbrachtova 1334/27, Ostrava

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 7. 2018, č. j. 31291/18/5300-22442-706033 ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

I. Žaloba **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

A. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 27. 2. 2017, č. j. 344256/17/3109-50522-807041, žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2014 ve výši 252.000 Kč a současně jí uložil zákonnou povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 50.400 Kč.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

2. K odvolání žalobkyně byl výše vymezený platební výměr žalovaným změněn co do splatnosti doměřené částky, v ostatním zůstal beze změny.

B. Obsah žaloby

3. Žalobkyně s rozhodnutím žalovaného nesouhlasila a požadovala jeho zrušení. Žalobkyně předně namítala, že byl nedostatečně zjištěn skutkový stav věci, správní orgány se dopustily nesprávného právního posouzení, v rámci posouzení překročily meze správního uvážení a rozhodly v rozporu s právní úpravou i ustálenou rozhodovací praxí, přičemž rozhodnutí nemají oporu v provedeném dokazování ani platných zákonech. Z výroků obou rozhodnutí není zcela zřejmé, jakými podklady se správní orgány při jejich rozhodování řídily, neboť jejich skutkové závěry jsou převážně spekulativní. Obě rozhodnutí jsou tak pro nedostatek důvodů nepřezkoumatelná.

4. Žalobkyně konkrétně namítala, že: a) **žalovaný se nevypořádal s odvolacími námitkami žalobkyně**, opakuje pouze předchozí závěry a úvahy o efektu reklamy bez odkazu na konkrétní důkazy. Žalobkyně uplatnila konkrétní námitky proti výsledku kontrolního zjištění, tyto žalovaný vypořádal nedostatečně. Žalobkyně podrobně ve svém vyjádření uvedla, na základě jakých důvodů se domnívá, že správce daně nevzal při hodnocení důkazních prostředků v potaz vše, co vyšlo v průběhu řízení najevo, žalovaný se k tomuto vyjádřil nedostatečně;

b) přetrvávají její původní námitky ohledně **hodnocení svědecké výpovědi paní H.**, kdy hodnocení výpovědi je v rozporu s požadavky § 8 odst. 1 a 92 odst. 7 daňového řádu, a to: správce daně neprovedl hodnocení svědecké výpovědi v návaznosti na ostatní důkazní prostředky, zejména tvrzení provedená panem A. P., nezohledňuje celkový nesoulad v jejich tvrzeních, vytrhává ze svědecké výpovědi jen vybrané části, které pak hodnotí v neprospěch žalobkyně, aniž by se jakkoli vypořádal s částmi svědčícími v její prospěch. Žalobkyně nesouhlasí se závěrem žalovaného, který z výsledku svědkyně H. dovodil, že je nelogické, aby svědkyně podepisovala smlouvu s paní S., když udělila plnou moc svému bratrovi. Udělení plné moci nevylučuje, aby zastoupený jednal v konkrétním případě sám. Ani skutečnost, že paní H. nezná paní S., neznamená, že nemohlo dojít k uzavření smlouvy mezi těmito osobami. K uzavření smlouvy mohlo dojít na odlišných místech bez toho, aby se tyto osoby potkaly. Z výpovědi p. H. a A. P. nelze dovodit, že plnění nebylo fakticky uskutečněno korporací P. O. s. r. o. Z výpovědi lze zjistit pouze to, že p. H. nezná p. S. a že k uzavření smlouvy nedošlo na jednom místě. Chybí přezkoumatelná úvaha správce daně o tom, jak může dojít k uzavření smlouvy na dálku mezi osobami, které se neznají a nikdy se neviděly;

c) nelze aprobovat postup správce daně, který provádí předběžnou selekci navrhovaných důkazů, když si vybírá ty, které podporují jím zvolenou skutkovou verzi a záměrně se vyhýbá důkazům, které jsou ve prospěch žalobkyně. Správce daně je povinen přihlédnout ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Správce daně se snaží odůvodnit, že dodávky od P. O. s. r. o. nejsou faktickými dodávkami od tohoto subjektu a hodnotí proto důkazy jednostranným způsobem;

d) žalovaný bezprecedentně porušuje presumpci neviny, neboť již v tomto stádiu správního řízení označuje žalobkyni za strůjce daňového podvodu;

e) **správce daně neunesl své důkazní břemeno** ohledně prokázání existence podvodu na DPH, proto nemůže být žalobkyni odepřen nárok na její odpočet. Naopak žalobkyně

důkazní břemeno, které ji tížilo, a sice že se jedná o klasické dodávky poradenských služeb, jednoznačně unesla a důkazní břemeno se tak přeneslo na správce daně. Žalobkyně vyvinula maximální úsilí, aby předložila veškeré doklady a podala veškerá vysvětlení, která správce daně v průběhu daňové kontroly požadoval prostřednictvím výzev nebo při ústních jednáních;

f) **správce daně záměrně zkresluje výpověď A. P.** (hodnocena na str. 5 zprávy o daňové kontrole). Jeho tvrzení, které je v některých částech obecnější z důvodu objektivní nedostupnosti účetní evidence P. O. s. r. o., bylo potvrzeno celou řadou jiných důkazů - viz výslech p. H., daňová přiznání k DPH zajištěná jiným správcem daně, užitnou hodnotou poskytnutých věcných plnění jako celku, potvrzení Ing. P., že za společnost P. O. s. r. o. zpracovával a podával daňová přiznání;

g) **správce daně nikdy neprovedl navrhovaný výslech Ing. J. P.**, dlouholetého daňového poradce, který zpracovával daňová přiznání společnosti P. O. s. r. o. Min. v období 1-8/2014, musel dlouhodobě komunikovat s nějakými zástupci společnosti, což by bylo možné zjistit, stejně jako v jaké formě komunikovali, zda měl v rámci případných namátkových kontrol k dispozici faktury, daňové evidence, i když tyto prvotní doklady nemusel uchovávat. U návazně zjištěného zástupce společnosti P. O. s. r. o. by pak mohlo být zjištěno, kdo fakticky vedl účetnictví a kde je archivováno za rozhodné období. Z odpovědi Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj na dožádání správce daně ze dne 13. 11. 2015 vyplývá, že Ing. P. je pro daňovou správu kontaktní. Žalobkyně považuje za obcházení svědecké výpovědi postup, kdy dožádaný správce daně kontaktoval Ing. P. z důvodu, že za P. O. s. r. o. podával daňová přiznání k DPH, a žádal elektronické doklady, přičemž Ing. P. správci daně sdělil, že je nemá, ani bližší informace o společnosti P. O. s. r. o., neboť účtování prováděla jiná firma, která mu pouze zasílala konečná vstupní data, ze kterých sestavoval přiznání k DPH. Žalobkyně nemohla klást svědkovi otázky, čímž jí bylo odepřeno právo na spravedlivý proces;

h) z daňových přiznání společnosti P. O. s. r. o. za období leden až červenec 2014, která podepisoval a podával zplnomocněný zástupce Ing. P., je jednoznačně zřejmé, že tato společnost realizovala v předmětných měsících podstatná zdanitelná plnění na vstupu i na výstupu. V měsíci červen 2014, kdy se realizovalo zdanitelné plnění touto společností ve prospěch žalobkyně, bylo v daňovém přiznání tohoto subjektu přiznáno zdanitelné plnění na výstupu v rozsahu cca 2,5násobku zdanitelného plnění vyúčtovaného žalobkyni. Tato skutečnost jednoznačně navazuje a potvrzuje sdělení svědka A. P., který popsal způsob a rozsah poskytovaných plnění. Společnost P. O. s. r. o. tedy v době poskytování předmětného zdanitelného plnění ve prospěch žalobkyně běžně vyvíjela činnost, podávala přiznání k dani, ve zdaňovacím období 1-7/2014 nebylo příslušným správcem daně ve vztahu ke společnosti P. O. s. r. o. zahájeno žádné vytýkácí či obdobné daňové řízení a společnost byla spolehlivým plátcem. Žalobkyně sama tak i z tohoto pohledu **byla v dobré víře**, že získává plnění od spolehlivého plátce, které bylo reálně přeúčtováno za jiného odběratele.

5. Žalobkyně vůči závěrům správce daně uvedeným ve zprávě o daňové kontrole namítala:
- i) na str. 3 zprávy o daňové kontrole nesprávné hodnocení doloženého věcného plnění. Plněním byly nejen různé dárkové předměty, ale i velmi podrobné seznamy potenciálních dodavatelů a odběratelů různých reklamních a propagačních materiálů, a dále velmi podrobná a konkrétní analýza lékáren a lékařské péče s velkým přínosem. Obsah, využitelnost a mnohdy jedinečnost doloženého věcného plnění nelze bagatelizovat jen

výběrem odkazů na některé www stránky s dárkovými předměty, reklamními předměty apod.;

j) na str. 5 a 6 zprávy o daňové kontrole nesprávné hodnocení zajištěných důkazních prostředků v neprospěch žalobkyně. Sám správce daně zajistil přiznání k DPH za leden až červenec 2014 podaná společností P. O. s. r. o. a pak sám konstatuje, že „není možné potvrdit ani vyvrátit...“ Toto dokazování je zcela mimo sféru působnosti a možnosti žalobkyně a na obecnější úrovni potvrzují tvrzení a fakta ve prospěch žalobkyně, není tedy možné dávat tyto skutečnosti k tíži žalobkyně;

k) na str. 8 zprávy o daňové kontrole nesprávné hodnocení „rozpornosti“ vzniklé ohledně podpisu smlouvy uzavřené mezi společností P. O. s. r. o. a žalobkyní ohledně předmětného posuzovaného plnění. Správce daně považuje za zásadní rozpor, že není zcela zřejmé, kdo tuto smlouvu podepsal za P. O. s. r. o., přitom je zcela nepochybné, že tuto smlouvu podepsala jednatelka společnosti p. H. nebo jí zplnomocněný zástupce a její bratr A. P. Tento rádobý rozpor nemůže mít vliv na platnost či účinnost smlouvy.

C. Vyjádření žalovaného

6. Žalovaný k žalobě uvedl, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a navrhl její zamítnutí. V úvodu svého vyjádření zrekapituloval dosavadní průběh řízení a shrnul žalobní námitky uplatněné žalobkyní. Předeslal, že ty v zásadě korespondují s odvolacími námitky, se kterými se již vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí, a proto na něj odkázal s tím, aby k němu soud přihlédl jako k součásti vyjádření žalovaného.
7. Tvrzení týkající se domnělé účasti žalobkyně na daňovém podvodu, dle kterého má být žalobkyně žalovaným označována jako strůjčkně daňového podvodu, odmítl jako zcela liché, když jak ze zprávy, tak z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vyplynulo, že důvodem odmítnutí nároku na odpočet bylo, že žalobkyně neprokázala ve smyslu ust. § 72 a § 73 ZDPH faktické přijetí plnění dle daňového dokladu č. X od dodavatele deklarovaného na tomto daňovém dokladu, tj. společnosti P. O. s. r. o. Uvedl, že žalobkyně předložila pouze formální doklady, které neprokázaly, že služby dle smlouvy o poradenství byly přijaty od deklarovaného dodavatele P. O. s. r. o., přičemž tuto skutečnost neprokázaly ani svědecké výpovědi A. P. a M. H. Není mu proto zřejmé, jak žalobkyně dospěla k úvaze o své účasti na daňovém podvodu, a s odkazem na odůvodnění uvedené str. 17 napadeného rozhodnutí proto navrhl zamítnutí této žalobní námitky jako nedůvodné.
8. K námitce ohledně hodnocení svědecké výpovědi paní H. a pana P. uvedl, že hodnocení těchto svědeckých výpovědí provedl v průběhu daňové kontroly již správce daně ve zprávě a následně taktéž žalovaný nejen v odůvodnění napadeného rozhodnutí, ale i v listině označené jako „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“, kde uvedl, z jakých důvodů nebyly tyto svědecké výpovědi vyhodnoceny jako důkazy prokazující, že předmět plnění fakticky poskytl žalobkyni deklarovaný dodavatel, tj. P. O. s. r. o. Jestliže pak žalobkyně nesouhlasí s hodnocením svědeckých výpovědí, nemůže mít dle žalovaného za to, že došlo k porušení § 8 odst. 1 nebo § 92 odst. 7 daňového řádu, navíc měla to být právě žalobkyně, která v případě pochybností, které vznikly již v průběhu daňové kontroly, je měla vyvrátit. Ta však svědeckou výpověď A. P. za účelem objasnění nesrovnalostí navrhla provést znovu až po vydání „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvy k vyjádření se v rámci odvolacího

řízení“. Svědek A. P. byl přitom vyslechnut na návrh žalobkyně již dne 26. 10. 2015, a to za účasti zástupce žalobkyně, který měl možnost klást mu otázky. Vzhledem k tomu, že této možnosti využil, dle názoru žalovaného další výslech této osoby důvodné ani účelné provádět nebylo. Navíc svědecká výpověď A. P. byla provedena pouhé 4 měsíce po doručení a sepsání jeho čestného prohlášení, tudíž kdyby tato osoba předmětné plnění žalobkyni skutečně poskytla, jak deklaruje daňový doklad č. X, musela by o této realizaci služeb mít povědomí, neboť za P. O. s. r. o. jednala právě ona, tudíž ve svědecké výpovědi provedené dne 26. 10. 2015 by neodpovídala nekonkrétně, obecně a neodkazovala by se pouze na účetnictví dané korporace. Žalovaný uzavřel, že vzhledem k tomu, že rovněž ani svědecká výpověď M. H. faktické uskutečnění předmětného plnění pro žalobkyni deklarovaným dodavatelem, tj. společností P. O. s. r. o., neprokázala, považuje tuto žalobní námitku rovněž za nedůvodnou.

9. K námitce týkající se unesení důkazního břemene žalobkyní odkázal na body 29–34 napadeného rozhodnutí. Uvedl, že žalobkyně neprokázala přijetí služeb od společnosti P. O. s. r. o. a pochybnosti neodstranila ani na základě výzvy k prokázání skutečností vydané správcem daně dne 6. 10. 2014 dle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu. Přitom dle judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 102/2012-54) je to právě daňový subjekt, který by měl být schopen relevantní daňové okolnosti své obchodní činnosti prokázat i zpětně, a to po celou dobu, po níž je možno daň doměřit. V tomto případě však žalobkyně předložila pouze formální doklady, které stejně jako svědecké výpovědi jednatelky M. H. a zplnomocněného zástupce A. P., faktické uskutečnění předmětného plnění společností P. O. s. r. o. neprokázaly. Dodal, že povinností žalobkyně bylo zajistit si důkazní prostředky prokazující soulad faktického stavu se stavem deklarovaným na daňovém dokladu (k postavení daňového dokladu v procesu dokazování viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2016, č. j. 5 Afs 99/2015-113), neboť k uznání uplatněného nároku na odpočet jako oprávněného dle § 72 a § 73 ZDPH nepostačuje jen disponovat perfektními daňovými doklady po stránce formální, ale uplatněný nárok musí být jednoznačně prokázán a stvrzen i po stránce faktické. Vzhledem k tomu však, že žalobkyně realizaci předmětného plnění uvedeném na žalobkyní předloženém daňovém dokladu deklarovaným dodavatelem, tj. společností P. O. s. r. o., neprokázala, nárok na odpočet s ohledem na znění § 72 a § 73 ZDPH akceptován být nemohl. Nadto písemné zmocnění A. P. jednatelkou M. H. k jednání za společnost P. O. s. r. o. v průběhu celého daňového řízení ani předloženo nebylo. K důvodům, pro které nepovažoval svědecké výpovědi A. P. a M. H. za důkazy prokazující uskutečnění plnění pro žalobkyni, pak odkázal na body 32, 34 a 35 napadeného rozhodnutí.
10. K žalobkyní tvrzenému obcházení svědecké výpovědi Ing. J. P. uvedl, že žalobkyně výslovně provedení výslechu tohoto svědka nenavrhovala. Ohledně osoby Ing. P. provedl správce daně v průběhu daňové kontroly zjištění uvedená v bodech 30 a 33 napadeného rozhodnutí, dle kterých Ing. P. pouze z konečných výstupních dat, které mu zaslala společnost P. O. s. r. o., sestavil daňové přiznání, účtování ovšem neprováděl. Dle zjištění správce daně Ing. P. od srpna 2014 spolupráci s touto korporací ukončil. Dle žalovaného proto Ing. P. účetnictvím této korporace disponovat nemohl, neboť s ním nedisponoval ani v průběhu spolupráce s touto společností. Uzavřel, že informace pramení z odpovědi na dožádání, přičemž žalobkyně na svých právech klást svědkovi otázky zkrácena nebyla, neboť se nejednalo o svědeckou výpověď dle § 96 daňového řádu, kdy správce daně nepožadoval vyjádření, ale doložení daňových dokladů nebo evidencí společnosti P. O. s. r. o., které mohl mít Ing. P. k dispozici. Zdůraznil, že tato zjištění pouze prohloubila

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

pochybnosti správce daně o faktickém uskutečnění služeb pro žalobkyni, pro odmítnutí nároku na odpočet daně z přijatého plnění dle daňového dokladu č. X, tudíž stěžejní nebyla.

11. Žalobkyni rovněž ani nepřisvědčil v tom, že z daňového přiznání za zdaňovací období červen 2014 podaného společností P. O. s. r. o. je zřejmé, že tato společnost daň na výstupu z předmětného plnění odvedla, když ta na řádku č. 1 pouze vykázala dodání zboží nebo poskytnutí služby ve výši základu daně 3.147.367 Kč a DPH ve výši 660.948 Kč. Vzhledem k tomu však, že tyto vykázané hodnoty nebylo možné ověřit, nebylo možné ani konstatovat, že hodnota uskutečněných plnění zahrnuje i hodnotu uskutečněného plnění pro žalobkyni. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232, zdůraznil, že žalobkyně měla být dostatečně obezřetná v tom, aby si zajistila takové důkazní prostředky, kterými by prokázala, že se plnění uskutečnilo tak, jak bylo deklarováno. Jestliže si žalobkyně dostatek důkazních prostředků k prokázání nároku na odpočet nezajistila, nemohla být ani v dobré víře, že v budoucnu unese své důkazní břemeno ve vztahu k oprávněnosti nároku na odpočet.
12. K namítanému nesprávnému hodnocení doloženého věcného plnění žalovaný uvedl, že žalobkyně nespécifikovala, v čem toto nesprávné hodnocení spočívalo, když se omezila toliko na uvedení materiálů, které správci daně I. stupně předložila. Zopakoval, že žalobkyní předložené důkazní prostředky neprokázaly přijetí plnění od společnosti P. O. s. r. o., ale pouze poskytování informací z oblasti marketingového průzkumu trhu a z oboru zdravotnictví společnosti M. M. a. s., přičemž z důkazních prostředků předložených žalobkyní nebylo patrné, že by se společnost P. O. s. r. o. na splnění zakázek žalobkyně nějakým způsobem podílela. V ostatním odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, a doplnil, že nesprávnost provedeního dokazování, resp. hodnocení důkazů, z pouhého nesouhlasu či subjektivní nespokojenosti žalobkyně s hodnocením důkazů dovozovat nelze.
13. K tvrzení, že A. P. uváděl při svědecké výpovědi obecná tvrzení z důvodu objektivní nedostupnosti účetní evidence P. O. s. r. o., konstatoval, že v jeho písemném čestném prohlášení byla tato tvrzení rozvedena konkrétněji, a to i přesto, že neměl účetní evidenci k dispozici. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek ze dne 14. 3. 2008, sp. zn. 2 Afs 16/2007) však čestným prohlášením skutečnost prokázat nelze, pouze osvědčit. Navíc vzhledem k tomu, že prohlášení (i čestné), je institutem obecného správního řízení, a § 262 daňového řádu použití správního řádu v daňovém řízení vylučuje, čestné prohlášení A. Pospíšila v rámci daňového řízení za důkazní prostředek považovat nelze. Nadto, jak již bylo uvedeno výše, tvrzení v prohlášení uvedená, tedy faktické uskutečnění konkrétního plnění ve prospěch žalobkyně, výsledkem tohoto svědka, ani výsledkem M. H. či sdělením daňového poradce Ing. P. nebo daňovými přiznáními k DPH za červen 2014, prokázána nebyla.
14. K namítanému nesprávnému hodnocení důkazů žalovaný trval na tom, že veškeré důkazní prostředky byly zhodnoceny v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, přičemž závěr správce daně a žalovaného o tom, že žalobkyně neprokázala přijetí plnění od deklarovaného dodavatele, je s provedeným dokazováním zcela v souladu. Správci daně nebyl předložen rozpis jednotlivých plnění vztahujících se k červnu 2014, nebylo proto jednoznačné, že předmětná vystavená faktura byla v daňovém přiznání korporace P. O. s. r. o. uvedena a DPH z ní odvedena. Ačkoliv nelze přičítat k tíži žalobkyně, že tuto informaci obdržel správce daně v odpovědi na dožádání, je to právě žalobkyně, kterou tíží důkazní břemeno

ohledně jí tvrzených skutečností a která ani na výzvu k prokázání skutečností prvoinstančního správce daně skutečnosti, ke kterým byla vyzvána, jednoznačně neprokázala. Žalovaný v této souvislosti dále uvedl, že on sám nebyl povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak tvrdila žalobkyně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72). Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti žalobkyně dokazovat vše, co sama tvrdí, a svého důkazního břemene se nemůže zbavit ani s odkazem na vyhledávací činnost správce daně, který má sice povinnost zjistit rozhodné skutečnosti co nejúplněji, povinnost žalobkyně tvrdit a dokazovat rozhodné skutečnosti však nahradit nemůže (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30). Bez ohledu na zahájení případného řízení u dodavatele, tíží důkazní břemeno ohledně nárokovaného odpočtu daně odběratele, tj. žalobkyni, která jej neunesla.

15. K žalobkyní namítanému nesprávnému hodnocení „rozpornosti“ vzniklé ohledně podpisu smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a společností P. O. s. r. o. ohledně předmětného posuzovaného plnění žalovaný uvedl, že se jedná o rozpor zásadní, když ani výpověď jednatelky společnosti M. H. nevyvrátila pochybnosti správce daně o faktickém uskutečnění plnění. K zastupování jednatelky nebyla předložena plná moc a ani sama jednatelka neznala přesný obsah této smlouvy (nevěděla, zda je to její podpis, neznala obsah smlouvy ani Bc. S., která smlouvu za žalobkyni podepsala).
16. Žalovaný uzavřel, že se vypořádal se všemi stěžejními námitkami žalobkyně, které i řádně interpretoval, stejně jako dostačujícím způsobem vyhodnotil důkazy včetně úvah, a to jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti, když přihlédl ke všem relevantním skutečnostem, které v řízení vyšly najevo, přičemž rozdílné hodnocení důkazů žalobkyní a žalovaným za nezákonný postup považovat nelze, stejně jako nelze zaměňovat subjektivně pocítovanou nespokojenost s úrovní odůvodnění za nedostatek odůvodnění (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2007, sp. zn. 2 Afs 65/2007).

D. Obsah správního spisu

17. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že protokolem o ústním jednání ze dne 25. 8. 2014, č. j. 1505108/14/3109-05403-805818, byla správcem daně u žalobkyně zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty za všechna zdaňovací období roku 2012, 2013 a leden až červenec 2014. Jednatelka žalobkyně M. S. k dotazu správce daně uvedla, že činnost provádí sama u sebe doma přes počítač, sklady nemá, fyzické předměty jsou zasílány rovnou konečnému odběrateli. Za uvedené zdaňovací období zpracovávala daňové a účetní písemnosti sama jednatelka.
18. V průběhu daňové kontroly daně z přidané hodnoty na vstupu byly správcem daně zjištěny nesrovnalosti týkající se Smlouvy o poradenské činnosti uzavřené dne 2. 12. 2013 mezi žalobkyní jako zájemcem a P. O. s. r. o. jako poradcem. Předmětem smlouvy dle čl. III bylo: poradenství v oblasti marketingového průzkumu na trhu, v oblasti reklamních a dárkových předmětů, kancelářských potřeb, grafiky a tiskového zpracování marketingových materiálů. Blíže předmět smlouvy vymezen nebyl. Poradenství je v čl. IV smlouvy vymezeno tak, že poradce se zavazuje zájemci poskytovat po dobu trvání této smlouvy na vyžádání anebo podle pokynů či požadavků zájemce poradenství veškeré informace, vysvětlení a rady nezbytné k zajištění zájmů a cílů zájemce spojených s předmětem poradenství [...]. Smlouva byla uzavřena na dobu určitou od 1. 1. 2014 do 31. 5. 2014, odměna celkem 1.200.000 Kč bez DPH. Správce daně se při daňové kontrole

zaměřil na ověření, zda služba dle této smlouvy byla provedena a zda byla provedena uvedeným dodavatelem, tj. společností P. O. s. r. o.

19. Dne 6. 10. 2014 zaslal správce daně žalobkyni výzvu k prokázání skutečností týkajících se mimo jiné provedení poradenství v oblasti marketingového průzkumu na trhu a monitoringu trhu a analýz přijatých od společnosti P. O. s. r. o. na základě Smlouvy o poradenské činnosti podepsané dne 2. 12. 2013 a dle přijaté faktury č. 2014060003 v částce základu daně 1.200.000 Kč a DPH 252.000 Kč. Správce daně vyzval žalobkyni, aby předložila konkrétní důkazní prostředky prokazující zejména, ke kterým projektům byla služba poskytnuta, jaké bylo zadání a zaměření služby v rámci projektu, která osoba službu poskytla a která osoba poskytnutou službu přijala, forma, v jaké byla služba poskytnuta a uskutečnění služby (dokumentace, zápisy, korespondence, objednávky apod.).
20. Podáním doručeným správcí daně dne 10. 11. 2014 žalobkyně správcí daně sdělila, že služba byla poskytnuta na základě uzavřené Smlouvy o poradenské činnosti podepsané dne 2. 12. 2013, zejména pro společnost M. M. a. s., přičemž ji poskytla společnost P. O. s. r. o., konkrétně pan A. P., přičemž část této služby byla převzata společností M. M. a. s., konkrétně paní Ing. W. Dále sdělila, že služba byla definována Smlouvou o poradenské činnosti, forma poskytnutí služby byla tištěná, případně probíhaly telefonické konzultace. Jako důkazní prostředky k provedení této služby žalobkyně předložila podklady – k 1/2014 analýzu dodavatelů reklamních a dárkových předmětů, informace o nabídce druhů luxusního alkoholu, pochutin a čajů vč. doporučených prodejních cen, k 2/2014 analýzu možných odběratelů, nabídku razítek a TOP dárků vč. doporučených prodejních cen, k 3/2014 přehled situace na lékárenském trhu, k 4/2014 prezentaci určenou na míru vč. doporučených prodejních cen vína, autodoplňků, deštníků, pláštěnek a manažerských kuličkových per, k 5/2014 prezentaci určenou na míru vč. doporučených prodejních cen luxusních dárků pro ženy, drobných reklamních předmětů, textilu a alkoholu. Součástí je průvodní list, v němž je uvedeno (např. za měsíc 5/2014): *na základě smlouvy o Poradenské činnosti ze dne 2. 12. 2013 Vám zasíláme vypracované podklady za měsíc 5/2014: Prezentace určené na míru včetně doporučených prodejních cen: luxusní dárky pro ženy, drobné reklamní předměty, výběr textilu S., doplněný výběr alkoholu, a razítko společnosti P. O. s. r. o.*
21. Dne 19. 2. 2015 zaslal správce daně společnosti P. O. s. r. o. výzvu k poskytnutí údajů, ve které požadoval kopie dokladů a informací týkající se žalobkyně, a dotaz, jaké postavení a jakou činnost vykonává či vykonával u žalobkyně pan A. P., na tuto výzvu však reagováno nebylo.
22. Dne 9. 3. 2015 učinil správce daně dožádání na Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 5, na základě kterého požadoval provedení místního šetření u společnosti P. O. s. r. o. ve věci ověření prováděných poradenských služeb pro žalobkyni. Dožádaným finančním úřadem bylo správcí daně dne 22. 4. 2015 sděleno, že společnost P. O. s. r. o. sídlí na virtuální adrese, přičemž zástupce této společnosti se na předvolání ke správcí daně nedostavil. S touto společností proto bylo zahájeno řízení ve věci vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí, přičemž oznámení o zahájení řízení ze dne 4. 3. 2015 bylo dožadujícímu správcí daně zasláno.
23. Dne 26. 3. 2015 proběhlo protokolované ústní jednání s jednatelekou žalobkyně, která mj. sdělila, že za žalobkyni jednala pouze ona.

24. Dne 15. 6. 2015 proběhlo před správcem daně protokolované ústní jednání č. j. 1231562/15/3109-60562-805818 se zástupcem žalobkyně, při kterém mu správce daně sdělil, že z předložených dokladů nevyplývá, že by společnost P. O. s. r. o. skutečně provedla služby, které vyúčtovala a zejména není zřejmé, kdo je provedl, na základě čehož zástupce žalobkyně navrhl výslech svědka A. P.
25. Dne 30. 6. 2015 bylo správci daně doručeno čestné prohlášení A. P., ve kterém uvedl, že v roce 2014 jménem společnosti P. O. s. r. o. poskytoval žalobkyni poradenské služby, ve smyslu předmětu a účelu uzavřené smlouvy bylo poskytováno v oblastech marketingových průzkumů trhu, v oblasti reklamních a dárkových předmětů, kancelářských potřeb, tiskového zpracování marketingových materiálů, monitoringu trhu a analýzy lékáren a zdravotnických výdejen v ČR (zejména projekt S.). Uvedl, že byl odborným a jednajícím garantem za společnost P. O. s. r. o. Dále uvedl, že v prosinci 2013 projednal s paní S. faktický obsah vzájemné smlouvy, uzavřeli smlouvu a pak již operativně projednávali jejich požadavky na obsah poradenství. Dále příkladmo popsal, jaké poradenství a související materiály žalobkyni poskytli s tím, že vyúčtována byla cena v souladu s uzavřenou smlouvou, a uvedl, že v rámci této činnosti jednal s paní S.
26. Dne 26. 10. 2015 provedl Finanční úřad pro Jihomoravský kraj výslech svědka A. P., který ve své svědecké výpovědi uvedl, že veškeré práce pro P. O. s. r. o. provedl na základě subdodavatelské spolupráce, přičemž jména a názvy jednotlivých subdodavatelů si nepamatoval. Na otázku, jaké konkrétní činnosti prováděl v rámci spolupráce se žalobkyní, obecně odkázal na smlouvu uzavřenou mezi P. O. s. r. o. a žalobkyní s tím, že je to dohledatelné v účetnictví P. O. s. r. o. Konkrétní projekty si nepamatoval. Dále sdělil, že jednatelka P. O. s. r. o. paní H. mu udělila plnou moc jako odbornému a jednajícímu garantovi za tuto společnost, plnou moc však svědek nepředložil, a odkázal se na účetnictví společnosti. Smlouvu se žalobkyní podepsal svědek, vše vyřizoval pouze svědek. Účetnictví společnosti P. O. s. r. o. zpracovával daňový poradce Ing. J. P. z Brna.
27. Na základě žádosti správce daně ze dne 9. 11. 2015 o doplnění dožádání ze dne 9. 3. 2015 doručil dne 16. 11. 2015 dožádaný Finanční úřad pro hlavní město Prahu správci daně daňová přiznání společnosti P. O. s. r. o. k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až červenec 2014 a sdělil, že daňová přiznání za období srpen až prosinec 2014 a následně za leden až červenec 2015, jakož ani evidenci dle § 100 ZDPH za zmiňovaná období tato společnost nepodala.
28. Dne 13. 11. 2015 zaslal správce daně dožádání na Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště I., k provedení místního šetření u daňového poradce Ing. P., zástupce společnosti P. O. s. r. o. na základě plné moci ze dne 23. 4. 2012, ve věci zajištění veškerých dokladů za rok 2014 společnosti P. O. s. r. o. V odpovědi na toto dožádání Finanční úřad pro Jihomoravský kraj správci daně dne 27. 11. 2015 sdělil, že jej kontaktoval telefonicky a Ing. P. mu sdělil, že ukončil spolupráci se společností P. O. s. r. o. v srpnu 2014, což správci daně doložil e-mailovou zprávou, obecnou písemností ze dne 21. 4. 2015 s oznámením, že spolupráce s tímto subjektem zanikla v srpnu 2014 vypovězením smlouvy i plné moci, přičemž tuto obecnou písemnost dožádaný správce daně zaslal správci daně. Ing. P. dožádanému orgánu dále sdělil, že účtování společnosti P. O. s. r. o. prováděla jiná externí účetní společnost, jejíž název neví, a že společnost P. O. s. r. o. mu zaslala pouze e-mailem konečná výstupní data, ze kterých potom sestavil přiznání k dani z přidané hodnoty. Žádnými doklady této společnosti nedisponuje.

29. Dne 1. 12. 2015 učinil správce daně dožádání na Finanční úřad pro Jihomoravský kraj k provedení místního šetření u společnosti H. s. r. o., 100 % vlastníka obchodní společnosti P. O. s. r. o., ve věci zajištění veškerých dokladů, účetnictví a evidence pro účely DPH za rok 2014 společnosti P. O. s. r. o.
30. Dne 18. 12. 2015 dožádaný správce daně sdělil, že na adrese sídla společnosti se nachází rodinný dům bez označení názvu a sídla tohoto subjektu, a dále že kontaktní telefon uvedený na daňovém přiznání je nedostupný. Dále sdělil, že společnost H. s. r. o. podala přiznání k dani z příjmů právnických osob naposledy za zdaňovací období 2008, přičemž na výzvy k podání daňového přiznání nereaguje a se správcem daně nekomunikuje.
31. Dne 4. 10. 2016 byla žalobkyně seznámena s výsledkem kontrolního zjištění k probíhající daňové kontrole DPH.
32. Dne 25. 10. 2016 zaslala žalobkyně své vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. V tomto vyjádření uvedla, že nesouhlasí se zhodnocením stávajících důkazních prostředků, přičemž uvedla, že základní vyjádření a listinné důkazy již předložila. Dále uvedla, že pokud má správce daně dále pochybnosti, tak *„daňový subjekt jednoznačně trvá na provedení svědeckých výpovědí všech osob, které jsou dle správce daně zásadní pro další prokazování.“*
33. Dne 12. 1. 2017 byl správcem daně proveden výslech svědka M. H., bývalé jednatelky společnosti P. O. s. r. o. Ta ve své výpovědi uvedla, že netuší, kdo ji do funkce jmenoval, jakou činností se společnost zabývala, kdo byli obchodními partnery společnosti, kdo zpracovával účetnictví a daňová přiznání. Pro společnost P. O. s. r. o. nevykonávala žádnou činnost, vyjma jednatelství, a to ani pro žalobkyni, s jejíž jednatelkou Bc. S. nespolečupracovala a ani ji nezná. Dále uvedla, že všechny tyto činnosti vykonával její bratr A. P. na základě plné moci, která byla udělena na dobu časově neomezenou ke všem úkonům a jednáním, které s touto společností souvisely. K dotazu správce daně, zda podepsala smlouvu o poradenské činnosti mezi P. O. s. r. o. a žalobkyní, uvedla, že si myslí, že ji nepodepsala, a po předložení této smlouvy uvedla, že netuší, zda podpis na této smlouvě je její.
34. Dne 24. 2. 2017 byla vydána zpráva o daňové kontrole, která byla se zástupcem žalobkyně projednána téhož dne. Správce daně uzavřel, že svědecká výpověď A. P., která měla prokázat provedení poradenských služeb pro daňový subjekt, kumulativně nesplnila kvalitativní požadavky kladené na svědeckou výpověď, tj. že je konkrétní, věrohodná a není v rozporu s ostatními zjištěními. Správce daně dospěl k závěru, že daňový subjekt nedoložil důkazní prostředky osvědčující skutečné přijetí plnění deklarovaného na daňovém dokladu ze strany P. O. s. r. o. a tudíž neprokázal, že vůbec došlo k provedení této služby, a tudíž k oprávněnému nároku na odpočet daně v souladu s ustanovením § 72 a 73 ZDPH ve výši 252.000 Kč z přijaté faktury č. X, DUZP 6. 6. 2014 ze základu daně 1.200.000 Kč.
35. Dne 27. 2. 2017 vydal prvostupňový správce daně dodatečný platební výměr, proti kterému podala žalobkyně dne 28. 3. 2017 odvolání, doplněné podáním ze dne 6. 6. 2018 a ze dne 1. 7. 2018.
36. Dne 12. 7. 2018 bylo vydáno žalobou napadené rozhodnutí.

E. Posouzení věci krajským soudem

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

37. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)] a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
38. Krajský soud na tomto místě považuje za účelné uvést, že ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. ukládá žalobci povinnost uvést v žalobě konkrétní (tj. ve vztahu k žalobci a k projednávané věci individualizovaná) skutková tvrzení doprovázená (v témže smyslu) konkrétní právní argumentací, z nichž plyne, z jakých důvodů žalobce považuje napadené výroky rozhodnutí za nezákonné. Žalobce je povinen popsat, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnost (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005–58, tento i všechny další rozsudky dostupné na www.nssoud.cz). Každý žalobní bod je pak způsobilý projednání v té míře obecnosti, ve které byl formulován. Míra preciznosti žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008–78).
39. Namítala-li tudíž žalobkyně v žalobě, že je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, že byl nedostatečně zjištěn skutkový stav věci a že se správní orgány dopustily nesprávného právního posouzení a v rámci posouzení překročily meze správního uvážení a rozhodovaly v rozporu s první úpravou, aniž by konkrétně uvedla, v čem tato jednotlivá pochybení spočívají, jde o zcela obecný žalobní bod, k němuž krajský soud toliko obecně uvádí, že veškeré pro posouzení věci relevantní skutečnosti byly správními orgány zjištěny.
40. Stejný závěr krajský soud přijímá k námitce nevypořádání se s odvolacími námitkami (žalobní bod a/), neboť žalobkyně neuvedla, se kterými konkrétními námitkami se dle jejího názoru žalovaný nevypořádal. Jak opakovaně uvedl Nejvyšší správní soud (z nových rozhodnutí např. v rozsudku ze dne 30. 5. 2019, č. j. 1 Azs 58/2019-24) *„řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je založeno na dispoziční zásadě, která na jedné straně žalobcům ukládá povinnost v zákonem předvídané lhůtě vymezit žalobní body, na straně druhé správním soudům v zásadě (s výjimkou zákonem předpokládaných situací) zapovídá podrobit napadené rozhodnutí přezkumu podle námitek v žalobě neuplatněných (domýšlet za žalobce námitky, či obecně uplatněné námitky dotvářet).“* Přezkoumal-li by soud žalobou napadené rozhodnutí nad rámec žalobních bodů, překročil by rámec přezkumné činnosti vymezený v § 75 odst. 2 s. ř. s., čímž by zatížil své rozhodnutí vadou s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé. Za této situace se krajský soud nemůže takovou obecnou námitkou zabývat, neboť s ohledem na dispoziční zásadu, kterou je správní soudnictví ovládáno, nemůže krajský soud tento žalobní bod za žalobkyni dotvářet. Krajský soud tedy k této žalobní námitce toliko konstatuje, že žalovaný se s odvolacími námitkami žalobkyně vypořádal na str. 12-20 svého rozhodnutí.
41. Týž závěr krajský soud s ohledem na výše uvedené musí přijmout i ve vztahu k námitce c), neboť žalobkyně opět pouze obecně uvádí, že správce daně hodnotí důkazy jednostranným způsobem. V čem však tato jednostrannost má konkrétně spočívat, již žalobkyně neuvedla,

stejně jako neuvedla, kterým konkrétním důkazům se dle jejího názoru žalovaný vyhýbá, ke kterým důkazům nepřihlédl. Ani žalobní námitka c) tak není důvodná.

42. K hodnocení dalších žalobních námitek krajský soud předkládá následující: Důvodem, pro který správce daně nepřiznal žalobkyni nárok na odpočet DPH z plnění mezi žalobkyní a společností P. O. s. r. o. byl závěr, že žalobkyně neprokázala, že vůbec došlo k provedení předmětné služby, a tudíž neuznal žalobkyni nárok na odpočet daně v souladu s ustanovením § 72 a 73 ZDPH.
43. Neuznání nároku na odpočet DPH pro neprokázání provedení služby je situace odlišná od případu tzv. daňového podvodu, který je správními soudy užíván ve smyslu judikatury Soudního dvora EU, dle níž pod pojmem podvod na dani z přidané hodnoty se označuje situace, v níž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Tento závěr však správce daně ani žalovaný dle obsahu správního spisu neučinili. Krajský soud tak shledává zcela nedůvodným žalobní bod d), v němž žalobkyně namítá porušení presumpce nevinu kvůli označení své osoby za strůjce daňového podvodu, přičemž k tomu dále doplňuje, že takové označení žalobkyně ve správním spise nenalezl.
44. Z obdobného důvodu je shledán nedůvodným žalobní bod e), neboť i zde žalobkyně směšuje dvě různé situace, a sice prokazování existence podvodu ve smyslu výše uvedené judikatury a s tím související důkazní břemeno správce daně, z čehož však následně, pro jeho neprokázání, odvozuje nedůvodnost odepření jejího nároku na odpočet DPH. Jak již krajský soud uvedl, žalobkyni nebyl odepřen nárok na odpočet DPH z důvodu zjištění její účasti na daňovém podvodu, ale z důvodu, že žalobkyně neprokázala skutečné přijetí plnění deklarovaného na daňovém dokladu ze strany P. O. s. r. o. (K rozložení důkazního břemene v nyní posuzovaném případě viz dále).
45. Stejně tak je krajským soudem shledán nedůvodným žalobní bod h) týkající se tvrzení žalobkyně, že byla v dobré víře, že získává plnění od spolehlivého plátce, které bylo reálně přeúčtováno za jiného odběratele. Dobrá víra daňového subjektu je subjektivní stránkou, kterou je správce daně povinen se zabývat v případě, že dospěl k závěru o splnění objektivních okolností pro odepření nároku na odpočet DPH pro daňový podvod. Přičemž pouze v případě, že prokáže, že daňový subjekt musel vědět nebo věděl o tom, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu, může být daňovému subjektu odepřen nárok na odpočet DPH. Jak již krajský soud uvedl, v nyní posuzovaném případě se nejedná o odepření nároku na odpočet DPH pro účast žalobkyně na daňovém podvodu, dobrá víra daňového subjektu se v tomto případě neposuzuje, neboť rozhodné je unesení důkazního břemene týkajícího se uskutečnění zdanitelného plnění.
46. K podstatě oprávnění odpočtu daně z přidané hodnoty krajský soud uvádí následující:
47. Podle ustanovení § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (též jen „ZDPH“), *plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.*

48. Podle ustanovení § 73 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty *pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky: při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad[...]*
49. Judikatura správních soudů ohledně nároku na odpočet daně je dlouhodobá a konstantní a jednoznačně zdůrazňuje, že nárok na odpočet daně nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění, pro nárok na odpočet DPH je nutný soulad skutečného stavu se stavem formálním. Jak správně citoval žalovaný, Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71 uvedl, že „*daňový doklad per se není poukázkou na vznik nároku na odpočet daně: aby mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, musí věrně zobrazovat právě faktickou stránku věci – tj. přijetí zdanitelného plnění.*“
50. Nejvyšší správní soud opakovaně uvedl, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostačujícím podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72 nebo ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30).
51. „*Pro existenci nároku na odpočet DPH je zásadní, aby bylo postaveno na jisto, který subjekt poskytl zdanitelná plnění subjektu, jenž nárok na odpočet uplatňuje. Teprve poté lze totiž ověřit, zda poskytovatel zdanitelného plnění je plátcem DPH. Odpočet DPH lze totiž s úspěchem nárokovat jen tehdy, bylo-li plnění přijato plátcem DPH od jiného plátce DPH*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 102/2012-54).
52. V případě nároku na odpočet DPH považuje krajský soud za nezbytné zdůraznit, že důvodem neuznání nároku na odpočet DPH může být výhradně skutečnost, že daňový subjekt neprokázal, že toto plnění přijal od deklarovaného plátce daně (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 9 Afs 57/2012-26).
53. Podle ustanovení § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „daňový řád“), prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Ústavní soud upřesnil, že daňový subjekt má povinnost prokázat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996 sp. zn. Pl. ÚS 38/95). Nejvyšší správní soud pak konstantně uvádí, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především účetnictvím a jinými povinnými záznamy (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008 č. j. 2 Afs 24/2007-119 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008 č. j. 9 Afs 30/2008-86).
54. Žalobkyně toto své primární důkazní břemeno unesla, když po zahájení daňové kontroly předložila správci daně příslušnou fakturu a smlouvu o poradenské činnosti ze dne 2. 12. 2013.
55. Podle ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem prokazuje správce daně. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo

nesprávným (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008 č. j. 2 Afs 24/2007-119 či náleží Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002 sp. zn. II. ÚS 232/02).

56. S ohledem na výše citovanou judikaturu žalovaný, resp. správce daně, v dané věci nepochybil, když se při zcela obecném obsahu smlouvy nespokojil s tím, že tato služba byla dle smlouvy fakturována a že byla ve smlouvě dohodnutá částka uhrazena. V předmětné věci existovaly důvodné pochybnosti o předmětu plnění (i s ohledem na výši smluvené částky), který nebyl ve smlouvě nijak specifikován (pouze jako poradenství v oblasti marketingového průzkumu na trhu, v oblasti reklamních a dárkových předmětů, kancelářských potřeb, grafiky a tiskového zpracování marketingových materiálů). Krajský soud uzavírá, že shora uvedené skutečnosti vyvolaly u správce daně oprávněné a důvodné pochybnosti o tvrzení žalobkyně. Správce daně proto své důkazní břemeno podle ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu unesl a své pochybnosti sdělil žalobkyni ve výzvě ze dne 6. 10. 2014, čímž přenesl důkazní břemeno v souladu s ustanovením § 92 odst. 4 daňového řádu zpět na žalobkyni.
57. Krajský soud shrnuje, že daňový subjekt je povinen, pokud uplatňuje nárok na odpočet daně, následně prokázat, že k uskutečnění plnění skutečně došlo, jak je uvedeno na dokladech, což znamená také to, že jej uskutečnila osoba, která je jako poskytovatel na daňovém dokladu uvedena.
58. Jestliže tedy správce daně přesvědčivě zpochybnil tvrzení daňového subjektu ohledně správnosti nebo věrohodnosti údajů na účetním dokladu (faktuře) a prokázal existenci vážných a důvodných pochyb, že předložené účetní doklady jsou neprůkazné či nesprávné, bylo na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k spornému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt zpravidla prokazuje tyto skutečnosti jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008 č. j. 2 Afs 24/2007-119). *„Je třeba mít přitom stále na zřeteli, že každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti v daném případě především vzhledem k povaze poskytovaných služeb a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 19 odst. 1 zákona o DPH (v aktuálním zákoně o dani z přidané hodnoty ustanovení § 73, pozn. krajského soudu). V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady, na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně“* (viz rozsudek ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006 - 61).
59. Tak se však v tomto případě nestalo, neboť, jak správně shrnul žalovaný, žalobkyně na konkrétní výzvy správce daně k prokázání veškerých okolností vztahujících se k předmětným plněním reagovala pouze neurčitě a neodstranila tak pochybnosti správce daně.
60. Daňový subjekt musí prokázat konkrétní okolnosti vztahující se ke konkrétnímu obchodnímu případu a je jeho povinností vyvrátit všechny pochybnosti, které v souvislosti s tímto obchodním případem vznikly. Daňový subjekt musí být schopen popsat průběh obchodního případu, na jehož základě nárok uplatňuje, bez jakýchkoli podezřelých nejasností či trhlin, a to i ve vztahu k subjektu, který spornou službu poskytl. Bylo tedy povinností žalobkyně (pokud chtěla úspěšně uplatnit nárok na odpočet DPH), aby přinesla úplnou skutkovou verzi průběhu tohoto obchodního případu, tedy nejprve aby tvrdila, jak

konkrétně např. probíhala komunikace o předmětu plnění mezi zúčastněnými subjekty, tj. bližší specifikace ve smlouvě neurčitěho předmětu plnění. Avšak žalobkyně po celou dobu setrvala pouze u neurčitých tvrzení, které daný obchodní případ nijak neozřejmily, natož aby ve smyslu výše uvedené judikatury předložila jakékoli důkazy, jak k uskutečnění předmětné služby (s ohledem na neurčitost smlouvy) docházelo. Krajský soud se ztotožňuje s názorem správních orgánů, že důkazy, které byly v řízení provedeny, tyto pochybnosti neodstranily (k jednotlivým námitkám viz dále).

61. Za situace, kdy žalobkyně nepopsala průběh obchodního případu, na jehož základě nárok uplatňuje, bez jakýchkoli podezřelých nejasností či trhlin, tyto pochybnosti bez dalšího nemohou vyvrátit žalobkyní předložená věcná plnění, neboť tato plnění nijak průběh obchodního případu neozřejmují. Tato plnění toliko dokládají tvrzení žalobkyně o tom, že existoval určitý výstup předmětné poradenské služby, nikoli samotný průběh obchodního případu, tedy to, jak docházelo k zadávání požadavků žalobkyně dodavateli služby, jak byly mezi nimi domlouvány bližší požadavky atd. V daném případě musí být postaveno na jisto, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, nestačí tedy, jak se domnívá žalobkyně, že poradenská služba byla v nějakém rozsahu poskytnuta a že za ni zaplatila. Žalobní bod i) tak krajský soud shledává nedůvodným.
62. S ohledem na skutečnost, že důkazní břemeno leželo na žalobkyni, krajský soud shledává nedůvodnými žalobní bod j) a k), týkající se rozporností, na které poukázal správce daně ve zprávě o daňové kontrole. Jak už opakovaně uvedl krajský soud, bylo na žalobkyni, aby pochybnosti správce daně jakýmkoli důkazními prostředky vyvrátila, v tomto případě, aby nejprve popsala průběh obchodního případu bez jakýchkoli nejasností či trhlin, tedy aby mj. uvedla, jak došlo k uzavření smlouvy mezi žalobkyní a společností P. O. s. r. o. (žalobní bod k/). Žalobkyně však sama neurčitě uvádí, že smlouvu podepsala buď p. H. nebo A. P. Tato neurčitost tak jen přispívá k pochybnostem o uskutečnění zdanitelného plnění. Na okraj krajský soud poznamenává, že platnost smlouvy jakožto soukromoprávní institut není neuznáním nároku na odpočet DPH nijak zpochybněn. Je pouze na žalobkyni, do jakých závazků vstupuje. Pokud však chce z uskutečněných plnění úspěšně uplatnit nárok na odpočet DPH, musí mít na paměti svoji povinnost zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 73 ZDPH.
63. Stejně závěry krajský soud činí ve vztahu k námitce b) a f) žalobkyně týkající se hodnocení výpovědi p. H. a p. P. Žalobkyně v žalobě opět pouze polemizuje se závěry správce daně a uvádí, že udělení plné moci nevylučuje, aby zastoupený jednal v konkrétním případě sám, že ani skutečnost, že p. H. nezná paní S. neznamená, že nemohlo dojít k uzavření smlouvy mezi těmito osobami a že k uzavření mohlo dojít na odlišných místech bez toho, aby se tyto osoby potkaly. Tedy ani v žalobě žalobkyně nepřichází s ucelenou skutkovou verzí o průběhu uzavření smlouvy. Krajský soud znovu zdůrazňuje, že nebylo povinností správce daně zjistit, jak k uzavření smlouvy došlo, neboť v tomto směru jej netížilo důkazní břemeno. Za této situace nelze hovořit o porušení zásady volného hodnocení důkazů. Důkazní břemeno leželo na žalobkyni, tedy ta měla uvést, za jakých okolností k uzavření smlouvy došlo. Správce daně, resp. žalovaný pouze v souladu s § 92 odst. 5 daňového řádu formulovali své pochybnosti, které z výpovědí p. H. a p. P. vyplývaly, bylo na žalobkyni, aby tyto pochybnosti rozptýlila. To se nestalo. Pro úplnost krajský soud doplňuje, že se s vytýkanými rozpory a pochybnostmi ztotožňuje, neboť ani svědci p. H.

a p. P., kteří se měli účastnit předmětného plnění za společnost P. O. s. r. o., nebyli s to konkrétněji uvést, jak došlo k uzavření smlouvy mezi žalobkyní a společností P. O. s. r. o., co bylo jejím přesným obsahem, jak docházelo ke konkretizaci podmínek poskytovaného plnění atd. Svědek A. P., který uvedl, že vše zajišťoval sám namísto paní H., následně při výslechu nebyl schopen sdělit jakoukoli bližší informaci týkající se předmětného plnění. Veškerá jeho tvrzení při výpovědi byla toliko obecná, s odkazy na účetnictví společnosti P. O. s. r. o. či na rovněž zcela obecnou smlouvu uzavřenou s žalobkyní. Krajský soud na základě uvedeného uzavírá, že správce daně jeho výpověď nezkreslil.

64. K žalobní námitce g) krajský soud konstatuje, že žalobkyně v průběhu daňového řízení nevznesla řádný návrh na provedení důkazu výsledkem Ing. J. P. Podle ustanovení § 92 odst. 6 daňového řádu, *navrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti*, byla žalobkyně za dané situace povinna sdělit správci daně nejen potřebné údaje o této třetí osobě, ale také informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod její účasti v řízení. Vyjádření žalobkyně v podání ze dne 25. 10. 2016, v němž uvedla, že pokud má správce daně dále pochybnosti, tak „*daňový subjekt jednoznačně trvá na provedení svědeckých výpovědí všech osob, které jsou dle správce daně zásadní pro další prokazování.*“, však náležitosti řádného důkazního návrhu postrádá, jde o návrh zcela obecný, nesplňující požadavky § 92 odst. 6 daňového řádu.
65. Krajský soud se neztotožňuje s hodnocením žalobkyně, která v kontaktování Ing. P. dožádaným správcem daně spatřuje obcházení svědecké výpovědi. V dožádání, které zaslal správce daně dožádanému správci dne 13. 11. 2015, správce daně požadoval provedení místního šetření u osoby Ing. J. P., daňový poradce, ve věci zajištění veškerých dokladů za rok 2014 obchodní korporace P. O. s. r. o., které by měl mít v držení, a pokud je nemá, zjištění, kdo je má v držení nebo dispozici, neboť byl označen jako osoba, která účetnictví této společnosti zpracovávala. Předmětem dožádání tak nebyl výslech svědka, ale zajištění (získání) dokladů obchodní korporace P. O. s. r. o. za rok 2014. Správce daně za tímto účelem telefonicky kontaktoval Ing. P., který mu sdělil, že jeho spolupráce se společností P. O. s. r. o. zanikla v srpnu 2014 vypovězením smlouvy i plné moci, přičemž dožádaný správce daně zaslal správci daně obecnou písemnost ze dne 21. 4. 2015, kterou mu Ing. P. poskytl. Ing. P. rovněž dožádanému orgánu k jeho dotazu na doklady pro období do července 2014 sdělil, že účtování společnosti P. O. s. r. o. prováděla jiná externí účetní společnost, jejíž název nezná, a že společnost P. O. s. r. o. mu zaslala pouze e-mailem konečná výstupní data, ze kterých potom sestavil přiznání k dani z přidané hodnoty. Žádnými doklady této společnosti disponuje.
66. Z uvedeného je zřejmé, že dožádaný správce daně neprováděl výslech svědka, toliko se snažil vyhovět dožádání správce daně a zajistit veškeré účetní doklady společnosti P. O. s. r. o., a pouze za tímto účel kontaktoval Ing. P. Skutečnosti, které daňový poradce dožádanému správci daně telefonicky sdělil, se týkají pouze toho, že těmito doklady nedisponuje a že neví, kde by se mohly nacházet. Dožádaný správce daně se tak zcela správně držel pouze předmětu dožádání. Pokud měla žalobkyně za to, že Ing. P. by mohl mít jiné, pro věc relevantní informace, měla jej navrhnout k výslechu a tyto skutečnosti vymezit ve smyslu ustanovení § 92 odst. 6 daňového řádu. Takový kvalifikovaný návrh však, jak uvedeno výše, neučinila. Jelikož se nejednalo o výslech svědka, nebyla žalobkyně

zkrácena na svém právu klást Ing. P. otázky ve smyslu ustanovení § 96 odst. 5 daňového řádu.

67. Krajský soud proto shodně se žalovaným a veškerou výše uvedenou judikaturou uzavírá, že žalobkyně na ní ležící důkazní břemeno v daňovém řízení neunesla, neboť konkrétně vymezené pochybnosti správce daně nevyvrátila a neprokázala, že došlo k uskutečnění plnění deklarovanou společností. Za této situace nebylo možné uznat žalobkyni nárok na odpočet DPH z tvrzených výdajů za poskytnutí poradenských služeb.

F. Závěr

68. Na základě výše uvedeného krajský soud dospěl k závěru, že uplatněné žalobní námitky nejsou důvodné a žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.
69. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když plně procesně úspěšný žalovaný náhradu nákladů řízení neuplatňoval.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Olomouc 18. února 2020

JUDr. Zuzana Šnejdrlová, Ph.D. v. r.
předsedkyně senátu