



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Šnejdrlové, Ph.D., a soudkyň Mgr. Jany Volkové a Mgr. Barbory Berkové ve věci

žalobkyně: **B. s. r. o.**, IČO X
sídlem S. 832/1, X O.
zastoupená daňovým poradcem S. d. s. r. o., IČO X
sídlem S. 96, X D. Ú.

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 4. 2018, č. j. 18942/18/5300-21443-710979,
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. Žalobkyně se žalobou ze dne 26. 6. 2018 domáhala přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 4. 2018, č. j. 18942/18/5300-21443-710979, kterým žalovaný zamítl odvolání

žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) – platební výměry ze dne 12. 4. 2017, č. j. 796958/17/3101-51521-809586, a č. j. 818381/17/3101-51521-809586, na daň z přidané hodnoty, kterými správce daně vyměřil žalobkyni nadměrný odpočet ve výši 490 Kč a 222 Kč, přičemž žalobkyně nárokovala nadměrný odpočet ve výši 162 805 Kč a 30 594 Kč.

B. Žaloba

2. Žalobkyně navrhovala, aby krajský soud zrušil jak napadené rozhodnutí, tak rozhodnutí správce daně. Konkrétně namítala:

a) nezákonnost výsledku svědka během místního šetření. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole argumentoval vyjádřením dodavatele J. B., zjištěným v rámci místního šetření. Žalobkyni nebylo umožněno být přítomna u výsledku svědka a klást mu otázky v rámci dokazování. Opětný výslech svědka správce daně odmítl provést s tím, že již byl proveden – správce daně dle žalobkyně zaměnil svědeckou výpověď za místní šetření a zkrátil tak její práva;

b) neprovedení navrhovaných důkazů. Žalobkyně namítala, že ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 31. 11. 2016 navrhla provedení dalších důkazů, které by vyvrátily závěry a pochybnosti správce daně. Správce daně důkazní návrhy neakceptoval, a – aniž by se s nimi seznámil – konstatoval, že nemohou změnit výsledek kontrolního zjištění.

Žalobkyně ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění navrhla výslech řidiče, který měl prokázat dodávku zařízení pro výstavbu minipivovaru. Žalobkyně pro identifikaci řidiče poskytla správci daně SPZ jeho vozidla a správní orgán měl možnost zjistit majitele a řidiče dopravního prostředku a následně řidiče vyslechnout. Žalobkyně dále brojila proti tomu, že správce daně neakceptoval návrh na vypracování znaleckého posudku k určení, zda materiál uskladněný u J. B. mohl sloužit k výrobě zadaného díla a zda a kdy je možné instalovat technologie v navrhovaném prostoru;

c) nesprávné vyhodnocení předložených důkazů. Podle žalobkyně správce daně v rámci daňové kontroly porušil § 8 a § 88 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „d. ř.“), jelikož neumožnil žalobkyni doplnit důkazní prostředky. Žalobkyně dále namítala, že správce daně nesprávně vyhodnotil důkazy a vyslovil závěry, které jsou v rozporu se zákony, zažitou praxí a logikou. Žalobkyně měla za to, že splnění podmínek na odpočet daně dle § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), jednoznačně prokázala. Tvrzení správce daně, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala oprávněnost nároku na odpočet, je v rozporu se zjištěnými skutečnostmi a jejich zachycením ve zprávě o daňové kontrole. Žalobkyně předložila správci daně daňové doklady splňující zákonné náležitosti, dále důkazy o tom, že daňové doklady vystavil na nich uvedený plátc, a také předložila důkazy o tom, že skutečně došlo ke zdanitelnému plnění; podmínky § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH tak byly naplněny.

C. Vyjádření žalovaného

3. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. S ohledem na totožný obsah odvolacích a žalobních námitek odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí.

4. K námitce, že správce daně v průběhu daňové kontroly porušil § 96 d. ř., žalovaný uvedl, že tvrzení dodavatele při místním šetření správce daně nehodnotil jako důkaz. To, že při místním šetření dodavatel uvedl určité skutečnosti, automaticky neznamená, že byly hodnoceny jako důkaz v neprospěch žalobkyně, či že by se jednalo o skrytý výslech svědka apod. Z úředního záznamu o místním šetření ze dne 24. 6. 2015 nevyplývá, že by správce daně dodavateli kladl otázky. Některá tvrzení dodavatele byla pro správce daně výchozí indicií, na jejímž základě prověřoval další skutečnosti postupem dle d. ř. Nová zjištění následně vyústila v provedení výsledku dodavatele jako svědka. Správce daně žalobkyni zaslal oznámení o předvolání svědka, žalobkyně se následně k výsledku dostavila a byla jí dána možnost klást svědkovi otázky, čehož využila (viz protokol ze dne 12. 11. 2015, č. j. 3688025/15/3019-60562-707671). Na straně 11 protokolu je také uvedeno, že stejnopis protokolu byl předán žalobkyni, což stvrdila svým podpisem.
5. K porušení § 8 a § 88 d. ř. žalovaný sdělil, že žalobkyni bylo v průběhu daňové kontroly umožněno navrhnout další důkazní prostředky. K tomuto účelu jí byla stanovena lhůta, v níž se mohla vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout doplnění dokazování do 30. 11. 2016 (konkrétní termín zvolila sama žalobkyně). Správce daně tak jednal v souladu s § 8 a § 88 d. ř. Žalobkyně následně zaslala správci daně toliko krátké nesouhlasné vyjádření ze dne 30. 11. 2016, nedoložila však žádné důkazní prostředky na podporu svých tvrzení, což nelze klást k tíži správce daně.
6. Žalovaný dále k námitce odmítnutí důkazních prostředků (svědectví řidiče, návrh na vypracování znaleckého posudku a svědecká výpověď dodavatele) sdělil, že povinností správce daně není provést veškeré navrhované důkazy, je však povinen jejich neprovedení zdůvodnit. Podle nálezů Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09, stav, kdy tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení, či pokud důkaz není s to ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, či je důkaz nadbytečný, může jednoznačně založit neakceptování důkazního návrhu. Správce daně v posuzované věci vždy řádně zdůvodnil, proč neprovedl navržené důkazní prostředky. Žalovaný se touto otázkou podrobně zabýval v bodě 55 napadeného rozhodnutí.
7. Žalovaný nesouhlasil s námitkou, že tvrzení správce daně o tom, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno a neprokázala oprávněné uplatnění nároku na odpočet DPH, je v rozporu se zjištěnými skutečnostmi. Podle žalovaného daňový subjekt musí prokázat nejenom to, že ke zdanitelnému plnění skutečně došlo, ale také to, že toto plnění uskutečnila osoba, která je jako poskytovatel plnění uvedena na dokladu předloženém správci daně. Žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu (ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71, ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107, ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30, ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72) a usnesení Ústavního soudu ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04, a ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07.
8. Žalovaný uvedl, že v případě čerpání nároku na odpočet daně v souvislosti s daňovými doklady vystavenými dodavatelem na přijaté zálohy platí, že nárok na odpočet daně vzniká až samotným zaplacením zálohy, která přitom musí být dodavatelem přijata jako záloha na zdanitelné plnění. Žalobkyně však v posuzované věci nedoložila, resp. neprokázala ani plnou úhradu záloh. Podle žalovaného pro uplatnění nároku nepostačuje daňový doklad vystavený bez vazby na zdanitelné plnění. Žalobkyně v daňovém řízení předložila daňové

doklady, ve kterých nebyl dostatečně specifikován předmět plnění, a smlouvu o dílo, která měla předmět plnění konkretizovat a z níž vyplývalo, že plnění mělo být ke dni 4. 8. 2015 uskutečněné. Faktické uskutečnění plnění, tedy existenci varny od deklarovaného dodavatele, ani plnou úhradu záloh se však nepodařilo ověřit ani přes opakovaná místní šetření a další úkony správce daně.

9. Správce daně prokázal, že v tvrzeních žalobkyně existují vážné a důvodné nesrovnalosti (nedodržování smluvního ujednání, odsouvání termínu realizace, opakovaná nemožnost ověřit existenci varny při místním šetření a to nejen její finální podoby, ale ani při její výrobě, popření dodání materiálu dodavateli ve prospěch dodavatele odvolatele, apod.). Své pochybnosti a odpovídající skutečnosti správce daně podrobně popsal a s výsledky kontrolního zjištění žalobkyni řádně seznámil. Ani poté však žalobkyně nepředložila dostatečně průkazné důkazy k odstranění pochybností o předmětných transakcích. Z uvedeného vyplývá, že správce daně tedy unesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) d. ř.
10. Podle žalovaného podle judikatury Nejvyššího správního soudu prokázat nevěrohodnost, neúplnost, neprůkaznost či nesprávnost deklarovaných transakcí neznamena povinnost správce daně prokázat, že údaje o určitém případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, ale postačuje prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby, což správce daně učinil. Závěr správce daně tak vychází ze zjištěného skutkového stavu, nejedná se o závěr účelový a nebylo ani shledáno, že by správce daně ignoroval důkazní materiály apod.
11. Žalovaný také nesouhlasil s námitkou, že správce daně zaujatě hodnotil důkazy předem bez jakékoli znalosti. Správce daně prováděl hodnocení důkazů v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů dle § 8 odst. 1 d. ř. tak, že posuzoval všechny důkazy opatřené v průběhu daňového řízení jednotlivě, a zároveň v jejich vzájemné souvislosti a přihlédl ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Žalovaný ke konkrétním zjištěním a způsobu jejich vyhodnocení odkázal na zprávu o daňové kontrole a napadené rozhodnutí, zejm. body [32] – [45].

D. Skutečnosti vyplývající ze správního spisu

12. Žalobkyně uzavřela dne 6. 3. 2015 smlouvu o dílo s J. B. jako zhotovitelem (dále je „smlouva o dílo“). J. B. se zavázal provést dílo – varnu blokovou 1000 hl v broušeném nerez do 90 dní od podpisu smlouvy a žalobkyně se zavázala za provedené a předané dílo zaplatit sjednanou cenu díla. Sjednaná cena ve výši 1 000 000 Kč měla být hrazena po částech tak, že 1 100 000 Kč mělo být uhrazeno do 40 dní od podpisu smlouvy na základě zálohových faktur a zbytek ceny pak měl být uhrazen po řádném zhotovení a předání díla.
13. Žalobkyně podala ke správci daně dne 18. 4. 2015 přiznání k DPH za zdaňovací období březen 2015, v němž nárokovala nadměrný odpočet ve výši 162 805 Kč. K daňovému přiznání doložila mimo jiné daňové doklady na plnění dodavateli J. B. a výpis ze svého bankovního účtu.
14. Dne 30. 5. 2015 podala žalobkyně ke správci daně přiznání k DPH za zdaňovací období duben 2015, v němž nárokovala nadměrný odpočet ve výši 30 594 Kč. K daňovému

přiznání doložila daňový doklad na plnění dodavateli J. B. a výpis z evidence pro účely DPH.

15. Z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 26. 5. 2015, č. j. 1176158/15/3101-61561-804777, vyplývá, že správce daně dne 26. 5. 2015 zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období březen 2015. Z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 18. 6. 2015, č. j. 1280135/15/3101-61561-804777, vyplývá, že správce daně zahájil dne 18. 6. 2015 u žalobkyně daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období duben 2015.
16. Správce daně prostřednictvím dožádání ze dne 29. 5. 2015, č. j. 1196553/15/3101-61561-804777, žádal Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „dožádaný správce daně“) o provedení úkonů – místního šetření v místě, kde J. B. uskutečňuje svoji ekonomickou činnost, a svědecké výpovědi J. B. Dle úředního záznamu dožádaného správce daně ze dne 29. 6. 2015, č. j. 2942730/15/3019-60562-707671, proběhlo v dílně J. B. místní šetření, v rámci kterého mělo být mj. ověřeno zhotovení varny blokové 10 hl.
17. Dožádaný správce daně vydal oznámení o předvolání svědka J. B. k podání výpovědi ze dne 21. 10. 2015, č. j. 3774510/15/3019-05403-707453. Na oznámení je ručně dopsáno „doručeno 21. 10. 2015“, doručka ve spise chybí. Z protokolu o výsledku svědka ze dne 12. 11. 2015, č. j. 3688025/15/3019-60562-707671 (dále jen „protokol o výsledku svědka“), vyplývá, že se výsledku v uvedený den účastnil jako svědek pan J. B. a za žalobkyni byl přítomen jednatel K. B., který dle protokolu v rámci výsledku kladl svědkovi otázky.
18. Z protokolu o ústním jednání ze dne 15. 11. 2016, č. j. 1961023/16/3101-61562-804777, vyplývá, že žalobkyně požádala o stanovení lhůty k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění do 30. 11. 2016. Správce daně žalobkyni vyhověl rozhodnutím ze dne 15. 11. 2016, č. j. 1972019/16/3101-61562-804777. V podání ze dne 30. 11. 2016 žalobkyně vyjádřila svůj nesouhlas s výsledky kontrolního zjištění. Současně navrhla provést svědeckou výpověď J. B., vypracovat znalecké posudky, jejichž předmětem by bylo zjištění, zda uskladněný materiál u J. B. mohl sloužit k výrobě zadaného díla a zda je možné a v jakém časovém harmonogramu instalovat technologie v navrhovaných prostorách. Současně navrhovala, aby správce daně vyslechl jako svědka řidiče, který dopravoval materiál, a provedl k důkazu smlouvu o využití pivovaru.
19. Správce daně projednal s žalobkyní dne 11. 4. 2017 zprávu o daňové kontrole, č. j. 228164/17/3101-61562-804777, jejímž předmětem byla DPH za zdaňovací období březen a duben 2015 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“).
20. Správce daně vydal dne 12. 4. 2017 platební výměr na DPH č. j. 796958/17/3101-51521-809586, kterým žalobkyni vyměřil nadměrný odpočet ve výši 490 Kč a platební výměr č. j. 818381/17/3101-51521-809586, kterým vyměřil nadměrný odpočet ve výši 222 Kč. Žalobkyně podala proti platebním výměrům odvolání, která žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a platební výměry potvrdil.

E. Posouzení věci krajským soudem

21. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)] napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování

žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). V souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl krajský soud bez nařízení jednání.

ad a) Nezákonnost výsledku svědka během místního šetření.

22. Krajský soud se nejprve zabýval námitkou týkající se výsledku a místního šetření u J. B., dodavatele žalobkyně.
23. Krajský soud z předloženého správního spisu zjistil, že dne 29. 6. 2015 provedl dožádaný správce daně místní šetření u J. B., jelikož v jeho dílně měl být uskladněn předmět smlouvy o dílo – varna bloková vyráběná pro žalobkyni. Z úředního záznamu ze dne 29. 6. 2015 vyplývá, že J. B. v průběhu místního šetření z téhož dne dožádanému správci daně popsal, k čemu slouží nerezová víka nacházející se v dílně. Dále sdělil, že plášť varny se nachází ve společnosti N. B. s. r. o., že termín výroby varny byl posunut o 14 dní a že žalobkyně pivovar nezprovozní na adrese E. K. 1 v O., ale na jiném místě, adresu neznal. J. B. dále uvedl, že současně s varnou pro žalobkyni vyrábí varnu pro minipivovar v Otrokovicích. S ohledem na uvedené skutečnosti dospěl správce daně k závěru, že bude třeba provést výslech J. B. jako svědka. Skutečnosti zjištěné během místního šetření vedly správce daně k dalšímu zjišťování a prověřování v rámci daňové kontroly, což je primárním účelem místního šetření. Na rozdíl od žalobkyně krajský soud neshledal tento postup v rozporu s daňovým řádem.
24. Krajský soud dále zjistil, že správce daně po provedeném místním šetření vydal oznámení o předvolání svědka k podání výpovědi ze dne 21. 10. 2015, č. j. 3774510/15/3019-05403-707453, které zaslal žalobkyni. Správní spis sice neobsahuje doklad o doručení tohoto oznámení žalobkyni, ale podle protokolu o výsledku svědka J. B. ze dne 12. 11. 2015 se výsledku účastnil za žalobkyni K. B., její jednatel, který kladl jménem žalobkyně svědkovi otázky a následně protokol o výsledku bez jakýchkoli připomínek podepsal. Z uvedeného vyplývá, že výslech svědka J. B. se uskutečnil teprve po provedeném místním šetření, za účasti žalobkyně, která se na výsledku svědka aktivně podílela. Z ničeho se tak nepodává, že by správce daně obcházel výslech svědka prostřednictvím vyjádření J. B. během místního šetření a že by neumožnil žalobkyni na výpověď svědka reagovat.
25. Žalobkyně ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 30. 11. 2016 navrhla provedení dalších důkazů, mimo jiné výslech J. B., aniž by uvedla, co má jeho výpověď prokázat. Krajský soud v této souvislosti uvádí, že správní orgány nejsou povinny provést všechny navržené důkazy, své rozhodnutí neprovést je ovšem musí náležitě odůvodnit. Odkazuje zde na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2009, č. j. 5 As 29/2009-48, dle kterého *„Není na libovůli správního orgánu, jakým způsobem s návrhy účastníků na provedení důkazů naloží, neboť správní orgán sice není ve smyslu § 52 správního řádu povinen všechny důkazy navržené účastníky provést, pokud však některé z nich neprovede, musí v odůvodnění rozhodnutí uvést, proč se tak stalo. Správní orgán je oprávněn, ale i povinen odpovědně vážit, které důkazy je třeba provést, zda je potřebné stav dokazování doplnit a posuzovat důvodnost návrhů stran na doplnění dokazování. Zásada volného hodnocení důkazů neznamena, že by bylo rozhodujícím orgánu dáno na výběr, které z provedených důkazů vyhodnotí a které nikoli a o které opře skutkové závěry a které opomene.“* Ač se jedná o závěry ohledně aplikace § 52 s. ř., jsou dle krajského soudu aplikovatelné i na postup správce daně v daňovém řízení.

26. Správce daně v posuzované věci navrhovaný druhý výslech svědka J. B. neprovedl, přičemž na str. 8 zprávy o daňové kontrole odůvodnil, proč tak neučinil. Vysvětlil, že „*svědecká výpověď pana J. B. již byla učiněna, daňový subjekt nesdělil, co by měla opakovaná svědecká výpověď v daňovém řízení přinést, tedy v jakém směru může svědek podpořit tvrzení daňového subjektu či jinak objasnit skutkový stav.*“ Dle krajského soudu správce daně vzhledem k obecnosti důkazního návrhu žalobkyně dostatečně vysvětlil důvody, proč svědka nevyslechl. Krajský soud neshledal, že by správce daně pochybil.
27. Po zvážení všech uvedených skutečností se dle krajského soudu z ničeho nepodává, že by v souvislosti se svědkem J. B. mohlo dojít k jakémukoli zkrácení práv žalobkyně. Jednatel žalobkyně byl přítomen výslechu uvedeného svědka, který proběhl až po provedeném místním šetření. Žalobkyně mohla klást svědku otázky, což také učinila. Správce daně se také zabýval návrhem na opětovný výslech svědka, neprovedl jej, ale vysvětlil, proč tak neučinil. Jeho úvaha je dle krajského soudu řádná a přezkoumatelná.
28. S ohledem na uvedené skutečnosti se krajský soud neztotožňuje s tvrzením žalobkyně, že správní orgány obcházejí výslech svědka místním šetřením či jí neumožnily se výslechu svědka účastnit. Žalobní námitku a) tak krajský soud posoudil jako nedůvodnou
- ad b) Neprovedení dalších navrhovaných důkazů.
29. Žalobkyně brojila proti tomu, že správce daně neprovedl navrhované důkazy. Krajský soud zjistil, že žalobkyně ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění ze dne 30. 11. 2016 navrhla tyto důkazní prostředky: „*Svědecká výpověď p. J. B., U P. 69, B., znalecký posudek, zda uskladněný materiál u p. B. (viz místní šetření) mohl sloužit k výrobě zadaného díla, znalecký posudek, zda je možné a v jakém časovém harmonogramu instalovat technologie v navrhovaných prostorách, výslech svědků – řidiče, který dopravil materiál – SPZ vozidla viz předložená dokumentace, Smlouva o využití pivovaru – doplníme do 5. 12. 16*“. Své důkazní návrhy blíže nespecifikovala a neuvedla, k prokázání jakých skutečností měly tyto důkazní návrhy sloužit.
30. Správce daně důkazy neprovedl a na straně 8 a 9 zprávy o daňové kontrole vysvětlil, z jakých důvodů.
31. K výslechu řidiče správce daně na str. 9 zprávy o daňové kontrole sdělil, že „*daňový subjekt nesdělil přesnou identifikaci řidiče, který dopravil materiál. Daňový subjekt nesdělil, co by svědecká výpověď řidiče měla přinést. Svědecká výpověď řidiče by nepřinesla žádné zásadní změny v daňovém řízení, neboť správce daně zpochybňuje přijaté zdanitelné plnění od J. B., tak, jak jej deklaruje daňový subjekt.*“ V odvolání žalobkyně uvedla, že řidič měl prokázat dodávku zařízení pro výstavbu minipivovaru, řidiče však stejně jako ve vyjádření kontrolnímu zjištění nijak nekonkretizovala. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vysvětlil, že žalobkyně řidiče nekonkretizovala ani poté, co ji s nedostatečnou identifikací svědka seznámil již správce daně. Žalobkyně v odvolání tvrdila, že SPZ vozidla vyplývá z dokumentace, aniž by tuto dokumentaci dále specifikovala. Žalovaný tak v napadeném rozhodnutí potvrdil závěry správce daně.
32. Krajský soud se s argumentací správních orgánů ztotožnil. Při posouzení této námítky vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007-102, podle kterého „*navrhne-li daňový subjekt k prokázání svého tvrzení provedení důkazu (§ 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), musí jej dostatečně identifikovat,*

neboť možnost správce daně provést důkazní prostředek navržený daňovým subjektem je limitována poskytnutými údaji. Nelze přičítat k tíži daňového orgánu, že se mu nepodařilo vyhledat nedostatečně identifikovaný důkazní prostředek. Navrhuje-li daňový subjekt výslech svědka, musí jej přesně označit, včetně kontaktních údajů, a zásadně musí uvést, co má být jeho výpověď prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení.“ Krajský soud se s uvedeným právním názorem ztotožňuje a vycházel z něj i v posuzované věci.

33. Ze správního spisu krajský soud zjistil, že žalobkyně skutečně v žádném ze svých podání řidiče dostatečně neidentifikovala. Ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění ze dne 30. 11. 2016 pouze uvedla, že se jedná o řidiče, „*který dopravil materiál – SPZ vozidla viz předložená dokumentace*“. Žalobkyně nesdělila, o jaký materiál se mělo jednat a kdy k převozu došlo. V odvolání žalobkyně tvrdila, že správci daně poskytla „*SPZ vozidla a v možnostech správce daně je zjistit si majitele a řidiče předmětného dopravního prostředku*.“ Žalobkyně ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění tedy nesdělila den, kdy k dodání mělo dojít, o jaký materiál se mělo jednat, netvrdila, jak by mohl navrhovaný svědek prokázat, že se jednalo o zařízení vyrobené dodavatelem a určené pro žalobkyni. Důkazní návrh neobsahoval řádnou identifikaci řidiče ani relevantní důvod, proč by měl být vyslechnut.
34. Žalobkyně měla za to, že konkrétního řidiče měly „vypátrat“ správní orgány dle SPZ vozidla, aniž by uvedla, o jakého řidiče se mělo jednat, nebo alespoň to, co, kdy a kam řidič navrhovaný jako svědek dopravoval. Dle krajského soudu nelze po správních orgánech požadovat, aby vyhledávaly všechny řidiče či vlastníka vozidla dle konkrétní SPZ a pokoušely se zjistit, který z řidičů během nijak nespecifikovaného časového období by mohl být tím, kterého měla žalobkyně na mysli. Takovéto nároky na činnost správních orgánů by byly dle krajského soudu přemrštěné. Povinnost tvrzení a současně důkazní měla podle § 72 a § 73 ZDPH žalobkyně, nikoli správce daně, jehož povinností není domýšlet neurčité důkazní návrhy. Dle krajského soudu proto správní orgány nepochybily, pokud řidiče s odkazem na nedostatečnou identifikaci svědka a důvodů pro jeho výslech nevyslechly a tuto skutečnost žalobkyni jak ve zprávě o daňové kontrole, tak v napadeném rozhodnutí vysvětlily.
35. K neprovedení dalších navrhovaných důkazů – znaleckých posudků – krajský soud uvádí, že správní orgány řádně popsaly, proč by provedením těchto důkazů nebyly vyvráceny pochybnosti správce daně. Znalecký posudek měl dle vyjádření žalobkyně ze dne 30. 11. 2016 prokázat, „*zda uskladněný materiál u p. B. (viz místní šetření) mohl sloužit k výrobě zadaného díla*“ a „*zda je možné a v jakém časovém harmonogramu instalovat technologie v navrhovaných prostorách*.“ Krajský soud k tomuto uvádí, že provedením takových znaleckých posudků by správce daně mohl ověřit, že uskladněný materiál mohl sloužit k výrobě zadaného díla, nemohl však s určitostí prokázat, že skutečně měl sloužit k výrobě žalobkyni zadaného díla, jelikož J. B. pracoval v uvedeném čase na výrobě varny pro jiný minipivovar a na materiálu nebyly žádné identifikační štítky či jiné označení, aby se dal materiál nějak odlišit. Nebylo tedy možné ověřit, na zpracování které z dodavatelem prováděných zakázek měl materiál v dílně J. B. sloužit. Krajský soud se ztotožňuje s tvrzením žalovaného na straně 15 zprávy o daňové kontrole, že znalecký posudek zpracovaný ohledně toho, „*zda je možné a v jakém časovém harmonogramu instalovat technologie v navrhovaných prostorách*“, by neměl relevantní souvislost s předmětem řízení. Správní orgány vycházely ze smlouvy o dílo, v ní uvedeného data plnění, podrobně popsaly pochybnosti o tom, že nebylo dílo dodáno, nejasnosti ohledně provozovny, kde

mělo být dílo zprovozněno. Vysvětlily, že doklady nebyly dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet, jelikož žalobkyně neprokázala uskutečnění zdanitelného plnění. Stanovení časového harmonogramu a případné rychlosti zakázky by tyto pochybnosti nebylo s to vyvrátit. Krajský soud pro úplnost dodává, že v odvolání ani žalobě žalobkyně neuvedla, že byl předmět smlouvy o dílo dodán, kde byl zabudován apod. Správní orgány s ohledem na zjištěné skutečnosti měly za to, že žalobkyní navrhované důkazy nemohly uvedené pochybnosti vyvrátit a krajský soud se s jejich úvahou ztotožňuje. Má za to, že se správce daně ve zprávě o daňové kontrole na stranách 8 až 10 jasně a srozumitelně vypořádal s tím, proč navrhované důkazy neprovedl. Žalovaný pak uvedené neprovedení důkazů správcem daně přezkoumal v odvolacím řízení a postup správce daně v této otázce potvrdil. Na stranách 13 až 16 napadeného rozhodnutí opět jasně a srozumitelně uvedl důvody, proč považuje postup správce daně mj. v otázce neprovedení navrhovaných důkazů za správný.

36. Námitka b) s ohledem na výše uvedené skutečnosti není dle krajského soudu důvodná.
ad c) Nesprávné vyhodnocení předložených důkazů.
37. Žalobkyně v žalobě obecně namítala, že správní orgány porušily § 8 a § 88 d. ř. Vzhledem k tomu, že žalobkyně tuto námitku koncipovala toliko obecným způsobem, krajský soud byl s to na ni reagovat taktéž obecně a neměl možnost se vypořádat s konkrétní argumentací žalobkyně, která by vyvracela zjištění či úvahy správních orgánů.
38. Dle § 8 d. ř. platí: *(1) Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. (2) Správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. (3) Správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.* Dle krajského soudu s ohledem na výše uvedené správce daně neporušil § 8 d. ř., protože posuzoval důkazy jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti a neprovedení důkazů řádně odůvodnil.
39. Správce daně dle zjištění krajského soudu naplnil i požadavky § 88 d. ř. Podle § 88 odst. 2 d. ř. „*správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření*“. Správce daně této povinnosti dostál, seznámil žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předložil jí ho k vyjádření. Souhlasil s žalobkyní navrženou lhůtou pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění a navržení jeho doplnění. S vyjádřením žalobkyně ze dne 30. 11. 2016 se pak správce daně řádně vypořádal ve zprávě o daňové kontrole.
40. Žalobkyně dále nesouhlasila s tvrzením správních orgánů, že neunesla důkazní břemeno a neprokázala oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH. Podle žalobkyně došlo k porušení § 72 a 73 ZDPH a žalobkyně v daňovém řízení předložila důkazy, že daňové doklady vystavil na nich uvedený plátec. Tímto důkazem měla být fyzická kontrola na provozovně dodavatele a svědectví dodavatele.
41. Dle § 72 odst. 1 ZDPH platí, že *plátec je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v*

tuzemsku, c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku, d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo e) plnění uvedených v § 13 odst. 9 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5, f) rozhlasového nebo televizního vysílání prováděného provozovateli vysílání ze zákona.

42. *Dle § 72 odst. 2 ZDPH daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona a) na zboží, které plátcí bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta, b) na zboží, které bylo plátcem pořízeno z jiného členského státu anebo dovezeno ze třetí země, nebo c) v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b).*
43. *Dle § 73 odst. 1 ZDPH je pro uplatnění nároku na odpočet daně plátce povinen splnit tyto podmínky: a) při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad, b) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil při poskytnutí zdanitelného plnění osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku nebo jiným plátcem, anebo kterou plátce uplatnil při pořízení zboží z jiného členského státu, daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem, c) při odpočtu daně při dovozu zboží, je-li plátce povinen tuto daň přiznat podle § 23 odst. 2 až 4, daň přiznat a mít daňový doklad, d) při odpočtu daně při dovozu zboží, není-li plátce povinen postupovat podle § 23 odst. 2 až 4, vyměřenou daň zaplatit a mít daňový doklad, nebo e) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b), daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem.*
44. *Námítka žalobkyně byla formulována obecně, krajský soud se proto obecně zabýval otázkou rozložení důkazního břemene. Právní názor ohledně důkazního břemene vyslovil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 7. 2017, č. j. 1 Afs 277/2016 – 47. Uvedl, že „obecně v daňovém řízení platí zásada, že je to daňový subjekt, který nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti a břemeno důkazní ve vztahu k těmto tvrzením. Daňový subjekt splní svou povinnost zpravidla předložením účetnictví nebo jiných povinných evidencí a záznamů. Daňové a účetní doklady, příp. jiné listiny, mohou být ovšem dostatečným důkazem jenom v případě, kdy není pochyb o tom, že plnění bylo poskytnuto tak, jak daňový subjekt deklaroval. Existence účetních dokladů nebo faktur totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se transakce, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila“ (viz např. rozsudky ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 – 117, nebo ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 – 45).*
45. *Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozsudku vyslovil, že i přes předložení formálně bezvadných účetních dokladů proto mohou správci daně vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečností. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností [viz např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02; s ohledem na v podstatě totožné znění § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. a § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, účinného do 31. 12. 2010, je judikatura vztahující se k posledně citovanému ustanovení plně použitelná i pro dokazování podle daňového řádu]. V případě prokázání vážných a důvodných pochyb správce daně unese své důkazní břemeno, a to se přenáší zpět na daňový subjekt.*

46. V posuzované věci správce daně po zahájení daňové kontroly provedl úkony k ověření oprávněnosti žalobkyní uplatňovanému nároku na odpočet DPH, např. místní šetření u J. B. a jeho dodavatele materiálu ke zhotovení předmětné varny, výslech svědka J. B., na jejichž základě dospěl k závěru, že existují pochybnosti o tom, zda byla přijata zdanitelná plnění dle daňových dokladů 201504, 201505, 201507 a 201509. Z protokolu o ústním jednání ze dne 15. 11. 2016, č. j. 1961023/16/3101-61562-804777, krajský soud zjistil, že správce daně žalobkyni se svými pochybnostmi seznámil. Na str. 9 a 10 uvedeného protokolu vysvětlil, že se v dílně u J. B. nenacházel kromě drobného materiálu materiál na výrobu varny, že nebyla zjištěna výroba varny pro minipivovar, že J. B. nepořídil materiál od společnosti L. in. s. r. o. a D. c. s. r. o., že se v místě uvedeném žalobkyní nenacházelo žádné zařízení od J. B. atd. Z protokolu dále vyplývá, že správce daně stanovil žalobkyni lhůtu k vyjádření a doplnění dokazování do 30. 11. 2016.
47. Z uvedeného vyplývá, že správce daně unesl své důkazní břemeno tím, že žalobkyni řádně sdělil své pochybnosti. Poté tedy přešlo důkazní břemeno na žalobkyni. Žalobkyně měla možnost pochybnosti správce daně vyvrátit, mohla dále tvrdit a dokazovat, že splnila podmínky § 72 a § 73 ZDPH a tedy má právo na nárokovaný odpočet DPH, což neučinila. Žalobkyně sice ve vyjádření ze dne 30. 11. 2016 navrhla důkazy, ale svědky dostatečně neidentifikovala a u všech důkazních návrhů neuvedla, k prokázání jakých skutečností by tyto návrhy měly vést. Jak bylo uvedeno při vypořádání námitky b), správní orgány se důkazními návrhy žalobkyně zabývaly a vysvětlily, z jakých důvodů je neprovedly. Krajský soud na postupu správních orgánů neshledává nic nezákonného. Navíc žalobkyně neuvedla v žalobě konkrétní skutečnosti, které by mohly uvedené závěry zpochybnit.
48. Krajský soud dospěl po provedené úvaze k závěru, že ani námitka c) není důvodná.

F. Závěr a náhrada nákladů řízení

49. Jelikož neshledal krajský soud žalobní body důvodnými, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
50. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když plně procesně úspěšnému žalovanému nevznikly podle obsahu spisu v tomto soudním řízení žádné náklady přesahující jeho obvyklou úřední činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Olomouc 25. července 2019

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