



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudkyň Mgr. et Mgr. Lenky Bahýřové, Ph.D., a Mgr. Věry Jachurové v právní věci

žalobkyně: **JIP INDUSTRIES s.r.o.**, IČO: 27721515
sídlem U Hrabrovky 247/11, 140 00 Praha

zastoupena daňovým poradcem Ing. Tomášem Goláněm
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 6. 2016, č. j. 26857/16/5300-22443-711377

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Základ sporu a průběh předcházejícího řízení

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 6. 2016, č. j. 26857/16/5300-22443-711377 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byla zamítnuta její odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správní orgán prvního stupně“ nebo „správce daně“), a to jednak proti platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíce května roku 2013 ze dne 20. 3. 2015, č. j. 1785402/15/2004-52523-104113, kterým byla žalobkyni

vyměřena daň ve výši 405 899 Kč (dále jen „platební výměr za květen 2013“), dále proti platebnímu výměru na DPH za zdaňovací období měsíce července roku 2013 ze dne 20. 3. 2015, č. j. 1796469/15/2004-52523-104113, kterým byla žalobkyni vyměřena daň ve výši 40 204 Kč (dále jen „platební výměr za červenec 2013“), proti dodatečnému platebnímu výměru na DPH za zdaňovací období měsíce září roku 2013 ze dne 11. 11. 2015, č. j. 6979682/15/2004-52523-104113, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 285 236 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 57 047 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za září 2013“) a proti dodatečnému platebnímu výměru na DPH za zdaňovací období měsíce října roku 2013 ze dne 11. 11. 2015, č. j. 6981459/15/2004-52523-104113, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 333 965 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 66 793 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za říjen 2013“).

2. Dne 3. 7. 2013 podala žalobkyně řádné přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce května roku 2013, ve kterém uplatnila odpočet daně ve výši 1 084 826 Kč a vykazala nadměrný dopočet ve výši 159 332 Kč. Po přezkoumání daňového přiznání vznikly správci daně pochybnosti o správnosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v daňovém přiznání, a proto dne 22. 7. 2013 vydal výzvu k odstranění pochybností č. j. 4045191/13/2004-24903-107669, čímž byl zahájen postup k odstranění pochybností.
3. Dne 30. 8. 2013 podala žalobkyně řádné přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce července roku 2013, ve kterém uplatnila odpočet daně ve výši 544 592 Kč a vykazala nadměrný dopočet ve výši 149 615 Kč. Po přezkoumání daňového přiznání vznikly správci daně pochybnosti o správnosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v daňovém přiznání, a proto dne 19. 9. 2013 vydal výzvu k odstranění pochybností č. j. 4736428/13/2004-24903-107669, čímž byl zahájen postup k odstranění pochybností.
4. V rámci postupů k odstranění pochybností dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění zdanitelných plnění (stavebních prací) pro korporace STAVOSTEEL a WELD & WORK LTD. U deklarovaných přijatých zdanitelných plnění od STAVOSTEEL, WELD & WORK LTD. a K-INDUSTRIES CZ správce daně dospěl k závěru, že nebyly odstraněny pochybnosti o přijetí zdanitelných plnění a jejich použití pro ekonomickou činnost žalobkyně, že žalobkyně věděla nebo mohla vědět, že její transakce byly spojeny s daňovým podvodem, a že nejednala v dobré víře a nepřijala taková rozumně požadovaná opatření, aby zajistila, že její plnění není součástí podvodu na DPH. Správce daně neuznal žalobkyni v předmětných zdaňovacích obdobích (květen 2013 a červenec 2013) nárok na odpočet daně v celkové výši 755 050 Kč.
5. Na základě výsledků postupu k odstranění pochybností, jež jsou obsaženy ve sdělení ze dne 23. 2. 2015, č. j. 1012479/15/2004-60564-110087, a jehož součástí jsou úřední záznamy č. j. 1012242/15/2004-60564-110087 a č. j. 10121307/15/2004-60564-110087 (dále jen „Úřední záznamy“), vydal správce daně dne 20. 3. 2015 platební výměry, kterými byla žalobkyni vyměřena DPH za předmětná zdaňovací období (květen a červenec roku 2013) v celkové výši 446 103 Kč. Proti těmto platebním výměrům podala žalobkyně dne 22. 4. 2015 odvolání.

6. Dne 25. 2. 2014 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období září 2013, říjen 2013 a listopad 2013 (viz protokol o ústním jednání č. j. 1120552/14/2004-05404-110087), a to v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od korporace K-INDUSTRIES CZ.
7. Na základě výsledků daňové kontroly, jež jsou obsaženy ve Zprávě o daňové kontrole ze dne 27.10.2015, č. j. 6176580/15/2004-60564-110087 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“), vydal správce daně dne 11. 11. 2015 dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za měsíce září a říjen roku 2013, kterými byla žalobkyni doměřena DPH v celkové výši 619 201 Kč a současně byla žalobkyni uložena zákonná povinnost uhradit penále z částky doměřené daně v celkové výši 123 840 Kč. Proti těmto dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně dne 14. 12. 2015 odvolání.
8. V rámci odvolacího řízení bylo doplněno dokazování, a to na základě návrhu žalobkyně uvedeného v odvolání proti platebním výměrům ze dne 20. 3. 2015 (viz doplnění odvolání ze dne 3. 6. 2015). Byl proveden výslech svědků Z. T. (protokol o výsledku svědka ze dne 25. 8. 2015, č. j. 5610238/15/2004-60564-110087), S. K. (protokol o výsledku svědka ze dne 3. 9. 2015, č. j. 5938135/15/2004-60564-110087) a J. F. (protokol o výsledku svědka ze dne 17. 2. 2016, č. j. 894450/16/2004-60564-110087). Žalovaný seznámil žalobkyni písemností ze dne 9. 5. 2016, č. j. 20443/15/5300-22443-711377 s obsahem a vyhodnocením důkazních prostředků (svědeckých výpovědí) a zároveň žalobkyni vyzval, aby se ve stanové lhůtě v souladu s ust. §115 odst. 2 daňového řádu k takto zjištěným skutečnostem vyjádřila, popřípadě navrhla provedení dalších důkazních prostředků. Žalobkyně svého práva nevyužila, lhůta pro vyjádření marně uplynula dne 19. 5. 2016.
9. Dne 10. 6. 2016 bylo žalovanému prostřednictvím správce daně doručeno doplnění odvolání, ve kterém žalobkyně nesouhlasila s hodnocením provedených důkazních prostředků a navrhla provedení nových svědeckých výpovědí (svědků V. V., R. P. a I. O.).
10. Vzhledem ke skutečnosti, že se v daných věcech jednalo o skutkově a právně totožné případy, na které dopadala rovněž stejná zákonná ustanovení, a s ohledem na obsahovou totožnost odvolacích námitek, rozhodl žalovaný o výše uvedených odvoláních jedním rozhodnutím, tj. napadeným rozhodnutím, kterým odvolání zamítl a platební výměry a dodatečné platební výměry potvrdil. V odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že na základě svědeckých výpovědí S. K., Z. T. a J. F. provedených v odvolacím řízení k prokázání uskutečnění zdanitelných plnění deklarovanýchmi dodavateli se ztotožnil se závěry správce daně, jelikož těmito svědeckými výpověďmi nebyla prokázána oprávněnost nároku žalobkyně na odpočet daně, ale naopak svědecké výpovědi potvrdily oprávněnost pochybností správce daně o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti a správnosti žalobkyní předloženého účetnictví. Žalobkyně byla navíc s hodnocením svědeckých výpovědí seznámena a na toto seznámení nikterak nereagovala. Provedenými svědeckými výpověďmi tedy nebylo prokázáno uskutečnění zdanitelných plnění dodavateli uvedenými na daňových dokladech.
11. K namítané judikatuře a přenosu důkazního břemene žalovaný uvedl, že přenos důkazního břemene na žalobkyni není postaven na neexistenci smluvních vztahů u dodavatelů či neplnění jejich daňových povinností, jak se žalobkyně domnívala. V předmětných řízeních totiž žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, jelikož kromě daňových dokladů

nepředložila další důkazní prostředky prokazující soulad formální stránky věci se stránkou faktickou, k čemuž byla několikrát v rámci předmětných řízení vyzvána. Důkazní prostředky, které předložila, neměly důkazní sílu prokázat jí tvrzené skutečnosti. V předmětném řízení tak nebylo postupováno v rozporu s namítanou judikaturou a ani nedošlo k porušení ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu.

12. Dále sice žalobkyně uvedla, že nedošlo ke zpochybnění faktického přijetí laserového pálení a ke zpochybnění možnosti výroby prodat dalším odběratelům, avšak bylo prokázáno, že předmětná zdanitelná plnění nemohla žalobkyně přijmout od deklarovaných dodavatelů, korporací WELD & WORK LTD. a K-INDUSTRIES CZ s.r.o., jak mimo jiné doložily svědecké výpovědi provedené v rámci odvolacího řízení. Z vyhodnocení svědeckých výpovědí ze strany žalovaného vyplývá, že se žalovaný neztotožnil s jejich hodnocením ze strany žalobkyně. V předmětných řízeních došlo na základě pochybností správce daně k přenosu důkazního břemene na žalobkyni, která měla prokázat, že zdanitelná plnění byla fakticky uskutečněna, či že byla uskutečněna dodavateli uvedenými na daňových dokladech; žalobkyně však toto důkazní břemeno neunesla.
13. V předmětných případech správce daně nepřenesl důkazní břemeno na základě závěru, že žalobkyně věděla nebo mohla vědět, že se účastní daňového podvodu, jak se žalobkyně domnívala. Žalovaný tak dospěl k závěru, že správce daně unesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, a byla to naopak žalobkyně, která své důkazní břemeno neunesla.
14. Dále žalovaný uvedl, že nárok žalobkyně na odpočet daně nebyl z přijatých zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů, korporací STAVOSTEEL, WELD & WORK LTD. a K-INDUSTRIES CZ s.r.o., uznán na základě neprokázání faktického uskutečnění zdanitelných plnění deklarovanými dodavateli, když žalobkyně neunesla své důkazní břemeno. Závěr o faktickém neuskutečnění zdanitelných plnění deklarovanými dodavateli správce daně uvedl v úředních záznamech a zprávě o daňové kontrole a nad rámec těchto závěrů uvedl, že přijatá zdanitelná plnění jsou součástí podvodu na DPH.
15. Žalobkyně byla seznámena s tím, že nebylo jednak u některých plnění prokázáno jejich faktické uskutečnění a u dalších plnění nebylo prokázáno přijetí deklarovaných plnění od dodavatelů uvedených na daňových dokladech, a tím pádem i formální správnost daňového dokladu. Nebylo tak na místě prokazovat a zkoumat dobrou víru žalobkyně. Zároveň žalovaný seznámil žalobkyni s vyhodnocením doplnění dokazování v rámci odvolacího řízení, žalobkyně se však k těmto závěrům nevyjádřila. Argumentace žalobkyně o neprokázání daňového podvodu, neexistenci objektivních okolností a zjištěních týkajících se daňových povinností jejích dodavatelů nebyla pro uznání nároku na odpočet daně relevantní a podstatná, jelikož žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala faktické uskutečnění zdanitelných plnění od korporací STAVOSTEEL a WELD & WORK LTD., a přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných korporací WELD & WORK LTD., a K-INDUSTRIES CZ s.r.o. Žalovaný tak žalobkyni nekladl k tíži výběr hotovosti z bankovního účtu, personální propojenost ani absenci dobré víry, jak se žalobkyně domnívala, a žalobkyni namítaná judikatura Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu, rozsudku Spojeného království a rozsudku Krajského soudu v Ostravě týkající podvodu na DPH byla tudíž v této věci nepřiléhavá.

16. Žalovaný dále k namítanému porušení mlčenlivosti uvedl, že správce daně se nad rámec závěrů, že žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění plnění od korporací STAVOSTEEL a WELD & WORK LTD., a přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů, korporací WELD & WORK LTD., a K-INDUSTRIES CZ s.r.o., zabýval existencí daňového podvodu a dobrou vírou žalobkyně. Jestliže při dokazování prováděném v rámci postupu k odstranění pochybností nebo kontroly u daňových subjektů zapojených do tzv. „řetězců“ plátců DPH seznamuje správce daně daňový subjekt s důkazem, přičemž se tento důkaz týká poměrů jiného daňového subjektu, tak se nejedná v takovém případě o porušení povinnosti zachovávat mlčenlivost, jak vyplývá z výjimky zakotvené v ustanovení § 52 odst. 5 písm. c) daňového řádu. K namítané nečinnosti správce daně žalovaný uvedl, že mu v rámci odvolacího řízení nepřísluší vyjadřovat se a hodnotit řízení jiných daňových subjektů.

II. Obsah žaloby

17. Žalobkyně nejprve shrnula podstatu projednávané věci a stěžejní argumentaci žalovaného v napadeném rozhodnutí. **V prvním žalobním bodě** namítla, že žalovaný nesprávně hodnotil svědecké výpovědi všech vyslechnutých svědků. Uvedla, že svědek S. K. přesně popsal, které práce pro žalobkyni prováděl, že je žalobkyni dodal a jakým způsobem je předával, a že tyto práce byly placeny v hotovosti. Svědecká výpověď byla srozumitelná a prokázala přijetí plnění žalobkyní od korporace K-INDUSTRIES CZ s.r.o. Svědeckou výpověď žalovaný odmítl s tím, že byla v rozporu se zjištěnými skutečnostmi a se svědeckou výpovědí J. F. (vlastnictví stroje, práce na stroji). Dále podle žalovaného nepředložil svědek žádné důkazní prostředky, které by svědkovo tvrzení prokazovaly.
18. Ke svědkovi J. F. žalobkyně uvedla, že nebyl vlastníkem společnosti, ale jen řadovým zaměstnancem provádějícím pálení na laseru. Svědek sice uvedl, že vlastníkem stroje byla korporace STAVOSTEEL, ale svědek nevedl účetnictví a o vlastnictví předmětného stroje nemohl mít povědomí. Správce daně však tuto skutečnost účelově vytrhl z kontextu výpovědi J. F., aby mohl zpochybnit výpověď S. K. a Z. T.. Přitom posledně dva jmenovaní svědci uvedli, že vlastníkem zájmového stroje byla společnost Henneberry Inventions a.s. K tomu žalobkyně dodala, že situace, kdy J. F. uvedl, že pracoval na stroji, sama nevylučuje, že na tomto stroji pracovali v jiných časových úsecích i jiní lidé z jiných společností. J. F. uvedl, že neví, zda na stroji Bystronic někdo pracoval v jeho nepřítomnosti, a nemohl tak vyloučit, jak uvedl žalovaný, že na tomto stroji pracoval i někdo jiný. Svědek také uvedl, že pracovat se strojem chodil pouze na zavolání a neměl stanovenou stálou pracovní dobu pro práci se strojem. Žalobkyně tak uzavřela, že výpověď J. F. nemohla zpochybnit výpověď S. K..
19. Žalobkyně dále uvedla, že také výpověď Z. T. byla velmi podrobná, kdy svědek věděl, jaké práce se prováděly, v čem spočívaly, komu byly předávány a rovněž potvrdil, že faktury byly hrazeny v hotovosti. Tuto svědeckou výpověď však žalovaný také odmítl s tím, že je v rozporu se zjištěnými skutečnostmi a se svědeckou výpovědí J. F..
20. K úvodnímu žalobnímu bodu pak žalobkyně shrnula, že podle jejího názoru všechny svědecké výpovědi byly ze strany správce daně připraveny tak, aby se z nich dalo účelově vyvodit, že jsou nevěrohodné. Tuto skutečnost žalobkyně vyvodila z charakteru otázek, které správce daně svědkům pokládal. Většina otázek se vůbec netýkala spolupráce s žalobkyní, ale vlastních vztahů mezi svědkem a jeho společností, kdy z odpovědí na tyto

otázky mohl žalovaný vytvořit účelový obraz o nevěrohodnosti celé výpovědi. Podle žalobkyně bylo nutné si uvědomit, že otázky vztahu svědka k jeho společnosti či k jeho vlastním dodavatelům nebyly předmětem důkazního břemene žalobkyně. Také většina skutečností uváděných žalovaným v napadeném rozhodnutí byla z této svědecké výpovědi zcela účelově vytržena (např. vlastnictví stroje, práce svědka na stroji). Taktéž nemůže žalovaný po svědcích požadovat, aby svá tvrzení prokázali, k čemuž žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007-85.

21. **Ve druhém žalobním bodě** žalobkyně namítla pochybení žalovaného, který neprovedl výslech navrhovaných svědků. Žalobkyně, aniž by konkretizovala nevyslechnuté svědky, uvedla, že je lhostejné, v jakém vztahu byli svědci vůči dodavatelům prací. Žalobkyni bylo známo, že práce za subjekty WELD & WORK LTD., STAVOSTEEL a K-INDUSTRIES CZ s.r.o., u žalobkyně tyto osoby prováděly a správci daně nepřísluší hodnotit jejich vztah k dodavatelům. Tyto osoby mohly u zmíněných společností pracovat jako subdodavatelé na živnostenský list nebo i bez řádného pracovního poměru. Tyto skutečnosti jsou podstatné pouze pro inspektorát práce, avšak automaticky nemohou založit skutečnost, že správce daně odmítne jejich výslech jako nadbytečný. Žalobkyně tyto osoby přesně označila, označila, v jaké věci je chce nechat vyslechnout a rovněž žalovanému sdělila, že předmětné práce osobně prováděly. K tomuto pak žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2009, č. j. 7 Afs 29/2009-92 a nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04.
22. **Ve třetím žalobním bodě** žalobkyně namítala, že výzvy, kterými správní orgán prvního stupně zahájil postup k odstranění pochybností za měsíce květen a červenec 2013, byly zcela v rozporu se zákonem, neboť neobsahovaly konkrétní pochybnosti, jak předepisuje ust. § 89 odst. 1, 2 daňového řádu. Konstatování, že poměr přijatých a uskutečněných plnění je 0,9632 (květen 2013), resp. 0,9538 (červenec 2013), není konkrétní pochybností podle § 89 odst. 1 daňového řádu. K tomuto žalobnímu bodu žalobkyně obsáhle citovala rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102 a také komentář k daňovému řádu.
23. **Ve čtvrtém žalobním bodě** žalobkyně namítala, že v napadeném rozhodnutí cituje žalovaný rozsudky Nejvyššího správního soudu, ze kterých vyplývá, že v případě, kdy svědek popře, že dodavatel předmětná plnění dodal, přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt. Nic takového se však v projednávané věci nestalo. Svědci dodání předmětných plnění v plném rozsahu potvrdili a svědci, kteří mohli potvrdit i třídění šrotu (STAVOSTEEL) a potvrdit i pálení na laseru a dodání materiálu (WELD & WORK LTD.) a pálení na laseru (K-INDUSTRIES CZ s.r.o.), byli žalovaným odmítnuti. Žalovaný tak založil své pochybnosti pouze na skutečnostech, že dodavatelé neplnili řádně své povinnosti. Tento postup, který aproboval i žalovaný, však dle žalobkyně nemůže obstát.
24. Žalobkyně uvedla, že důkazní břemeno na její stranu doposud nepřešlo, neboť žalovaný své unesení důkazního břemeno založil pouze na smyšlenkách. Správní orgány nebyly vůbec vedeny snahou zjistit skutečný stav věci a prováděly dokazování pouze formálně. Nicméně v souladu s ust. § 8 odst. 3 a § 92 odst. 2 daňového řádu, stejně jako dle judikatury, se finanční orgány nemohou spokojit pouze s formálním skutkovým stavem, ale jsou povinny vést dokazování ke zjištění skutečného (materiálního) stavu věci. Podle žalobkyně tak nelze dospět k závěru, že neunesla důkazní břemeno pouze na základě

formálních nedostatků předložených dokladů, popř. na základě nedostatků smluvních ujednání mezi jednotlivými subjekty dodavatelského řetězce, pokud je zároveň nepochybné, že tvrzené plnění bylo žalobkyni poskytnuto a byly jednoznačně identifikovány subjekty, které se na jeho poskytnutí podílely (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 – 142 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014 – 51).

25. Podle ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu platí, že správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Správce daně tak nese břemeno důkazní k prokázání, že důkazy navržené daňovým subjektem jsou nevěrohodné.
26. Ve věci přechodu důkazního břemene pak žalobkyně poukázala na to, že z výkladu slovního spojení „*prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost...*“ [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu] nelze žádným způsobem vyvodit, že tím, že správce daně poukáže na nesrovnalosti u jiných subjektů, na drobné nepřesnosti ve výpovědi svědka, i na skutečnost, že si svědek některé skutečnosti nepamatuje, správce daně prokázal skutečnost vyvracející věrohodnost a správnost tvrzení žalobkyně, či věrohodnost svědecké výpovědi, a tím i unesl své důkazní břemeno.
27. Podle žalobkyně tak v této otázce lze důvodně polemizovat i s některými rozhodnutími Nejvyššího správního soudu, která žalovaný uvádí, neboť tato rozhodnutí jdou nad rámec právní úpravy uvedené v ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle níž je správce daně povinen prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost a správnost důkazních prostředků.
28. Žalobkyně pak shrnula, že se lze jen stěží ztotožnit s názorem uvedeným v napadených rozhodnutích, že pouhé důvodné podezření či nekontaktnost dodavatele ze strany správce daně by bylo prokázáním skutečnosti vyvracející cokoliv. Pro to, aby bylo možno konstatovat o nějaké skutečnosti, že byla prokázána, nemohou být o ní pochybnosti a nemohou existovat možnosti, které by připouštěly, že situace nastala jinak (ani pouhé dvě alternativy). Důvodné podezření tak nevylučuje skutečnost, že situace nastala jinak. Nekontaktnost dodavatele rovněž nebyla prokázáním, neboť připouštěla několik alternativ skutkové podstaty daného případu. Stejnou optikou bylo správcem daně nahlíženo i na prokazování skutečností daňovými subjekty, kdy prokázání ze strany daňového subjektu je považováno za dostatečné pouze tehdy, pokud neexistují pochybnosti o tom, že by předmětná skutečnost mohla nastat jinak. Je tedy nemožné, aby význam slova „prokázat“ měl jinou významovou náplň pro daňový subjekt a jinou pro správce daně. Žalobkyně se tak domnívá, že na ni důkazní břemeno zpět nepřešlo, neboť žalovaný neprokázal existenci skutečností vyvracejících tvrzení žalobkyně.
29. **V pátém žalobním bodě** žalobkyně namítla, že protokolu ze dne 27. 2. 2014, č. j. 1195426/14/2004-05404-110087 nebylo možné použít jako důkazního prostředku, neboť se jednalo o důkazní prostředek získaný v rozporu se zákonem. K tomu uvedla, že v rámci jednání dne 27. 2. 2014 se Z. T. byly této osobě kladeny otázky, což lze však provádět pouze v rámci výsledku svědka dle ust. § 96 daňového řádu. Správce daně v rozporu se zákonem prováděl skrytý výslech svědka, čímž bylo znemožněno klást svědkovi otázky ze strany žalobkyně za situace, kdy mu v rámci dožádání nebo jiného

řízení tyto otázky kladeny byly, ať už ústně či písemně. Takový postup je v rozporu s § 96 odst. 5 daňového řádu. K tomu žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2009, sp. zn. 9 Afs 27/2009.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

30. Žalovaný navrhl, aby byla žaloba zamítnuta. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobní námitky korespondují s odvolacími námitkami, případně je rozvíjejí, a proto v podrobnostech odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí.
31. Ke zdaňovacímu období za měsíc květen a červenec roku 2013 uvedl, že je nesporné, že žalobkyně předložila celou řadu listinných důkazních prostředků, avšak v celém daňovém řízení se zaměřila výlučně na prokázání formálně-právního stavu věci. V této souvislosti žalovaný zdůraznil, že existence daňových dokladů a dalších předložených písemností bez dalšího neprokazuje, že byly dané obchodní transakce realizovány tak, jak jsou daňovými doklady, smlouvami a dalšími písemnostmi deklarovány. V dané souvislosti citoval usnesení Ústavního soudu ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04, kde se uvádí, že *„[d]ůkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně-právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně-právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.“*
32. Pro účely naplnění cíle správy daní je irelevantní počet předložených listinných důkazních prostředků, nýbrž podstatný je fakt, zda tyto důkazní prostředky jsou v souladu s faktickým stavem. V procesu dokazování při správě daní není postačující, prokáže-li daňový subjekt formální aspekt daného obchodního případu, neboť v rámci daňového řízení musí daňový subjekt prokázat i materiální aspekt, tj. že obchodní případ (transakce) byl skutečně realizován, a to tak, jak je deklarováno. V předmětné věci nelze důkazní sílu předložených písemností přeceňovat, neméně pak z důvodu, že tyto listinné důkazní prostředky, posuzovány ve vzájemných souvislostech, přináší zásadní rozpory.
33. K zdaňovacímu období září a říjen roku 2013 žalovaný uvedl, že v rámci odvolacího řízení došlo ve smyslu § 115 daňového řádu k doplnění dokazování - provedení dalších svědeckých výpovědí, a to Z. T., statutárního orgánu korporace WELD & WORK LTD., S. K., zmocněnce korporace K-INDUSTRIES CZ s.r.o., a J. F., zaměstnance korporace STAVOSTEEL. Podle svědka Z. T. bylo laserové pálení prováděno na pronajatém pálícím stroji zaměstnanci korporace WELD & WORK LTD., a svědek sám dohlížel na výkon prováděných prací, přičemž korporace WELD & WORK LTD., poskytovala pouze práce a nedodávala materiál. Svědek J. F. naopak vypověděl, že práce pro žalobkyni prováděl on sám jako zaměstnanec korporace STAVOSTEEL, kdy nikdo jiný krom něj na pálícím stroji, který je ve vlastnictví korporace STAVOSTEEL, nepracoval; pokyny dostával od jednatele žalobkyně, J. P., a zboží bylo také kontrolováno právě J. P..
34. Žalovaný se k prokázání skutečností tvrzených jednatelem korporace K-INDUSTRIES CZ s.r.o., S. K. dotázal Okresní správy sociálního zabezpečení Kladno, kdy z odpovědi

vyplývalo, že korporace K-INDUSTRIES CZ s.r.o., neměla v roce 2013 žádné zaměstnance. S ohledem na skutečnost, že svědecká výpověď S. K. byla v rozporu se svědeckou výpovědí J. F. i odpovědí OSSZ Kladno, nebyla svědecká výpověď S. K. shledána žalovaným jako důkaz prokazující poskytnutí prací korporací K-INDUSTRIES CZ s.r.o., ve prospěch žalobkyně. V řízení nebyly krom daňových dokladů, dodacích listů a rámcové smlouvy předloženy žádné objednávky, ačkoliv toto ukládala rámcová smlouva, ani žádné doklady o zaplacení. Stejně tak nebyla dohledána úhrada faktur na bankovních účtech předmětných korporací (bankovní účet uvedený na vystavených fakturách korporací K-INDUSTRIES CZ s.r.o., byl zrušen už v roce 2009).

35. Jelikož tak žalobkyně pochybnosti správce daně ohledně neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění deklarovanými dodavateli (STAVOSTEEL, WELD & WORK LTD. a K-INDUSTRIES CZ s.r.o.) předložením listinných důkazních prostředků ani navržením důkazních prostředků (výsledky svědků) nevyvrátila v řízení před správcem daně ani v řízení odvolacím, neunesla své důkazní břemeno podle ust. § 92 odst. 3 daňového řádu a neprokázala faktické přijetí služeb od deklarovaných dodavatelů, čímž neprokázala oprávněnost nároku na odpočet daně ve smyslu ust. § 72 a § 73 zákona č. 235/2004, o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“).
36. Ohledně nesprávného hodnocení důkazů žalovaný uvedl, že správcem daně i žalovaným bylo v rámci hodnocení důkazů postupováno zcela v souladu s ust. § 8 odst. 1 daňového řádu. Žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Žalovaný zopakoval, že na základě zjištění učiněných v daňovém řízení nebyl nárok žalobkyně na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů, korporací STAVOSTEEL, WELD & WORK LTD. a K-INDUSTRIES CZ s.r.o., uznán na základě neprokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění deklarovanými dodavateli, kdy správce daně ve zprávě o daňové kontrole a v úředních záznamech nad rámec uvedl, že přijatá zdanitelná plnění jsou součástí podvodu na DPH. Žalovaný poté uvedl, že jednak u některých plnění nebylo prokázáno faktické uskutečnění zdanitelných plnění a u dalších plnění nebylo prokázáno přijetí od deklarovaných dodavatelů uvedených na daňových dokladech, a tím pádem i formální správnost daňového dokladu. Podrobné hodnocení důkazů provedl správce daně především v úředních záznamech a ve zprávě o daňové kontrole a žalovaný pak v rámci seznámení žalobkyně s vyhodnocením důkazů a v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.
37. Ohledně námitky, že nebyly provedeny další žalobkyní navržené důkazní prostředky (výsledky svědků), žalovaný konstatoval, že odmítnutí provedení těchto výsledků v napadeném rozhodnutí odůvodnil a uvedl, že neshledal důvod k provedení těchto výsledků, neboť I. O. ani pan R. P., ačkoliv měli podle tvrzení žalobkyně za korporace STAVOSTEEL a K-INDUSTRIES CZ s.r.o., provádět pro žalobkyni deklarované práce, nebyli v předmětných zdaňovacích obdobích vůbec zaměstnanci výše uvedených obchodních korporací. V případě provedení výsledku V. V. shledal žalovaný s odkazem na svědecké výpovědi Z. T. a J. F. tuto svědeckou výpověď za nadbytečnou. K možnosti správce daně odmítnout provedení navržených důkazních prostředků žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyšší správní soud ze dne 21. 4. 2016, č. j. 5 Afs 16/2005 – 88.

38. Ohledně údajného neoprávněného výsledku svědka Z. T. žalovaný uvedl, že ze správního spisu vyplývá, že tento svědek coby jednatel korporace WELD & WORK LTD., byl správcem daně vyzván výzvou ze dne 21. 1. 2014, č. j. 285518/14/2004-05404-110087 v souladu s ust. § 57 a ust. § 78 daňového řádu k poskytnutí informací ohledně obchodního vztahu se žalobkyní. Z. T. se ke správci daně dostavil dne 27. 2. 2014, o čemž byl sepsán protokol o ústním jednání č. j. 1195426/14/2004-5405-110087. Při tomto ústním jednání bylo správci daně sděleno, že korporace WELD & WORK LTD., od žalobkyně v předmětných zdaňovacích obdobích nepřijala žádné daňové doklady, a ani pro ni žádné daňové doklady nevystavila. Dané jednání nebylo správcem daně vedeno jako výslech svědka, proto námitka, že žalobkyni bylo odepřeno její právo být přítomna výsledku Z. T. coby svědka, je podle žalovaného nedůvodná. Z. T. jako svědek byl správcem daně vyslýchán až dne 25. 8. 2015, přičemž tohoto výsledku se žalobkyně účastnila (protokol o výsledku svědka č. j. 5610238/15/2004-60564-110087).
39. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně uvedla, že z napadeného rozhodnutí není zřejmé, zda žalovaný zpochybňoval faktické uskutečnění plnění od předmětných dodavatelů či zda nárok na odpočet nebyl uznán z důvodu účasti na daňovém podvodu. Obojí skutková podstata není dle žalobkyně možná. Zejména v této skutečnosti spatřovala žalobkyně nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, neboť není jasné, jaké důvody vedly žalovaného k tomu, že nárok na odpočet z předmětných plnění žalobkyni neuznal.
40. Dále žalobkyně uvedla, že provedení prací potvrdili všichni svědci. V této věci, tedy ve věci prokázání faktických dodání předmětných plnění, navrhovala žalobkyně další svědky, kdy přesně uvedla, v jaké věci svědecké výpovědi navrhuje a co by měly tyto svědecké výpovědi objasnit či prokázat. Žalovaný však tyto výsledky svědků neuskutečnil, což mohlo mít za následek zásadní pochybení v rámci dokazování dle ust. § 92 daňového řádu. Správce daně nemohl předem předjímat, jak budou svědci vypovídat, jaký bude obsah svědecké výpovědi a zejména v situaci, kdy správce daně nepovažuje všechny skutečnosti za prokázané, nebylo možné takovým způsobem postupovat. Sám žalovaný tvrdil, že předmětná plnění byla zasažena daňovým podvodem. Taková argumentace však byla možná pouze v případě, že by bylo bez jakýchkoliv pochyb potvrzeno, že k faktické realizaci plnění došlo. I z tohoto tvrzení žalovaného lze podle žalobkyně spolehlivě dovodit, že o faktické realizaci plnění předmětnými dodavateli nepochybuje ani žalovaný.
41. Ve věci daňového podvodu neuvedl žalovaný žádný vědomostní test, který by prokazoval, že žalobkyně věděla nebo vědět mohla, že se účastní řetězce, ve kterém došlo k podvodu na dani. Argumentace žalovaného, že dodavatelé žalobkyně dlužili na daních velké částky, ukazuje jediné na to, že žalovaný porušil mlčenlivost ve věci daňových povinností dodavatelů žalobkyně, a že sám žalovaný svou nečinností dopustil, aby takto velké dluhy vůči správci daně vznikly, nikoliv na to, že žalobkyně věděla nebo vědět mohla, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH. Ostatně dva subjekty zcela jistě řetězec podle žalobkyně netvoří. Ani jeden z dodavatelů nebyl uveden jako nespolehlivý plátce, takže skutečnosti tvrzené žalovaným o těchto subjektech si nemohla žalobkyně žádný způsobem ověřit.
42. Na tuto repliku žalobkyně ještě reagoval žalovaný podáním, v němž uvedl, že pokud žalobkyně až v replice namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, jedná se o

zcela nový žalobní bod, který však byl uplatněn až po lhůtě pro podání žaloby a soud by tak k němu neměl přihlížet.

IV. Posouzení věci soudem

43. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, a to v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán [§ 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002, soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“)], přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí.
44. Pro řešení věci je stěžejní posouzení skutečnosti, zda žalobkyně prokázala faktické provedení prací korporacemi STAVOESTEEL, WELD & WORK LTD., a K-INDUSTRIES CZ s.r.o. (třídění kovového odpadu, laserové pálení na stroji Bystronic Bysprint 3015, zámečnické práce a práce na opracovaných dílech), za jejichž provedení žalobkyně údajně zaplatila a následně uplatnila nárok na odpočet daně na vstupu.
45. **V prvním žalobním bodě** žalobkyně namítala, že došlo k nesprávnému vyhodnocení důkazů, konkrétně obsahu svědeckých výpovědí, pokud výpovědi svědků S. K. a Z. T. žalovaný odmítl z důvodu jejich rozporu s výpovědí svědka J. F..
46. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu *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.*
47. Podle § 102 odst. 4 daňového řádu *v odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, správce daně dále uvede, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce.*
48. Jak uvádí odborná literatura, „*důkazy představují přímé poznatky získané za pomoci důkazních prostředků z pramene důkazů o právně relevantních skutkových okolnostech, které jsou předmětem dokazování (Hendrych 2003). Vypoví-li tak konkrétní osoba při svědecké výpovědi, že určitého dne osobně předala zboží daňovému subjektu, je pramenem důkazu svědek sám. Důkazním prostředkem je jeho svědecká výpověď, jejíž provedení je náležitě upraveno daňovým řádem. Tvzení svědka je důkazem toho, že existuje zboží, které bylo určitého dne předáno daňovému subjektu. Tento důkaz pak bude správcem daně hodnocen při samotném dokazování. Na základě zásady volného hodnocení důkazů tedy správce daně hodnotí jednotlivé důkazy (tj. přímé poznatky získané za pomoci důkazních prostředků), kdy těmto přiřazuje různý stupeň věrohodnosti na straně jedné a významnosti na straně druhé. U významnosti je třeba rozlišovat zejména, co důkazy prokazují (zda přímo povinnost daňového subjektu či pouze jeho méně významnou okolnost) a zda se jedná o důkazy přímé či nepřímé (kdy i nepřímé důkazy mohou za určitých okolností postačovat k prokázání požadované skutečnosti). Právě tato myšlenková činnost správce daně se nazývá dokazování. Výsledkem dokazování je deklarace skutkového děje a stavu, který se má za prokázaný a tudíž uskutečněný, a v řízení se z něj vychází“ (cit. LICHNOVSKÝ, O. a kol. Daňový řád. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016.) Při dokazování tak správce daně sám určuje, nakolik je pramen důkazů věrohodný a důkaz z něj získaný významný. K námitce žalobkyně tak soud přezkoumal, zda žalovaný postupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, a sice zda získané důkazy hodnotil z hlediska jejich věrohodnosti, zda je hodnotil jednotlivě i ve*

vzájemných souvislostech. Dospěl přitom k závěru, že postup žalovaného byl zcela v souladu se zákonnými předpisy.

49. Svědek J. F. dle protokolu ze dne 17.2.2016, č. j. 894450/16/2004-60564-110087 zejména uvedl, že je zaměstnancem STAVOSTEEL a pracoval jako obsluha pálicího stroje (laser) na strojích pro JIP INDUSTRIES s. r. o. (žalobkyni). Svědek byl zaměstnán u STAVOSTEEL od 1.2.2013 na hlavní pracovní poměr a neměl stálou pracovní dobu. Práce na pálicím stroji prováděl sám, pokud tam však pracoval někdo v jeho nepřítomnosti, to svědek nevěděl. Práce na pálicím stroji prováděl na základě dokumentace, kterou přinesl buď J. P. (z JIP INDUSTRIES s.r.o.) nebo byla připravena u stroje. Pokyny k práci dostával od paní G. Ch. či J. P., který mu předával práci. Majitelem pálicího stroje byla STAVOSTEEL a stroj byl umístěn v Holešově. Výrobky, které vypálením vznikly, byly ze železa a nerez, přičemž jich bylo někdy sto kusů, jindy i pět tisíc a záleželo na velikosti plechu a na práci. Následně po vypálení výrobky svědek umístil na paletu a někdy si je přišel převzít J. P., někdy se to nechalo na místě a svědek nevěděl, co se s výrobky dělo dál. Předání zboží vyrobeného na pálicím stroji odběratelům potvrzoval na dodacích listech někdy i svědek, který však neví, kým byl zpracovaný materiál nakoupen. Na kvalitu výrobků a samotnou výrobu dohlížel pro žalobkyni J. P.. Svědek dále uvedl, že předsedou STAVOSTEEL je paní G. Ch., která chodila do provozu, a svědek měl za to, že STAVOSTEEL řídila právě ona.
50. Svědek Z. T. jakožto statutární zástupce WELD & WORK LTD., dle protokolu ze dne 25. 8. 2015, č. j. 5610238/15/2004-60564-110087 zejména uvedl, že tato korporace spolupracovala s žalobkyní při provádění laserového pálení a zpracovávání kovového odpadu. Za WELD & WORK LTD., toto pálení prováděli vlastní zaměstnanci na stroji umístěném v Holešově, který je majetkem Hennenberry Inventions a.s. Tento stroj má WELD & WORK LTD., v pronájmu. Vyjma laserového pálení WELD & WORK LTD., prováděla také zámečnické práce a zpracovávala vlastními zaměstnanci kovový odpad. Konkrétní jména si však svědek již nepamatoval. Dále svědek uvedl, že WELD & WORK LTD., podávala daňová přiznání, daň přiznávala, ale daň byla placena pozdě z důvodu dlužných částek od odběratelů z minulosti. WELD & WORK LTD., si v roce 2013 vedla sama účetnictví a měla bankovní účet, který však z důvodu exekuce neužívala. Sídlo měla v Praze, na internetových stránkách se neprezentovala. S žalobkyní korporace uzavřela rámcovou smlouvu a další spolupráce probíhala na základě dílčích objednávek. WELD & WORK LTD., měla v roce 2013 pronajatý prostor v Holešově, skladové prostory neměla a zboží bylo skladováno krátkodobě v hale, kde byl umístěn laserový pálicí stroj. Svědek uvedl, že zná S. K., jednatele K-INDUSTRIES CZ s.r.o. K prvnímu kontaktu s žalobkyní došlo na základě osobního jednání s J. P., jednatelem žalobkyně, kdy za WELD & WORK LTD., jednal Z. T. a za žalobkyni J.P.. Žalobkyně měla poptávat provedení služeb, po dohodnutí na konkrétní zakázce byly předány konkrétní plány výpalků, ze kterých se vytvořil program zadaný do stroje. Cena byla sjednávána dohodou dle konkrétní dodávky, platby probíhaly v hotovosti a vše bylo uhrazeno. Žalobkyně si zboží vyzvedávala v hale u pálicího stroje, přičemž WELD & WORK LTD., prováděla pouze práce vlastními zaměstnanci, nikoliv dodání materiálu. S. K. Z. T. zplnomocnil k zastupování K-INDUSTRIES CZ s.r.o., a to z důvodu pobytu svědka Z. T. v Praze. Svědek pak dohlížel na poskytované služby, kvalitu kontrolovali zaměstnanci, přičemž nebyly žádné reklamace. Příjmy od žalobkyně Z. T. používal na chod WELD & WORK LTD., Převzetí zboží na dodacích listech za WELD & WORK LTD., potvrzoval zaměstnanec provádějící

laserové pálení, přičemž byly předávány Z. T. a následně byly zpracovány účetnictvím (fakturovány). WELD & WORK LTD., měla i jiné odběratele, ale konkrétní si svědek nepamatoval. S každým odběratelem se sjednávaly podmínky individuálně, dle požadavku odběratele a možností dodavatele. Žalobkyně byla jedním z odběratelů, její podíl činil 20 až 30 %.

51. Svědek S. K. jakožto jednatel K-INDUSTRIES CZ s.r.o., dle protokolu ze dne 3.9.2015, č. j. 5938135/15/2004-60564-110087 uvedl, že k zániku jeho funkce jednatele došlo ke dni 8. 6. 2015, a to z důvodu prodeje K-INDUSTRIES CZ s.r.o. Korporaci prodal paní G. Ch.. Účetnictví K-INDUSTRIES CZ s.r.o., vedl svědek, v době prodeje korporace neměla bankovní účet. O finančních platbách taktéž rozhodoval svědek. V roce 2013 se korporace zabývala strojírenskou nebo kovodělnou výrobou, která byla vykonávána většinou tam, kde byla získána zakázka. Sídlo K-INDUSTRIES CZ s.r.o., bylo v Praze s ohledem na velký rozsah zakázek v minulosti v tomto městě. V minulosti se korporace prezentovala na webových stránkách a obchodovala se vším, co se týkalo železa. Svědek uzavíral písemné smlouvy a v roce 2013 měla korporace 3 až 5 zaměstnanců na hlavní pracovní poměr. K-INDUSTRIES CZ s.r.o., měla příležitostně pronajaté prostory dle rozsahu zakázek a v roce 2013 si nepronajímala žádné skladové prostory. Svědek znal J. P. ze základní školy, přičemž se domníval, že k prvnímu obchodnímu kontaktu s žalobkyní došlo před nákupem korporace K-INDUSTRIES CZ s.r.o. Za K-INDUSTRIES CZ s.r.o., jednal svědek a za žalobkyni J. P.. Průběh obchodů byl dle svědka standardní, kdy přišla zakázka, domluvila se cena a vyrobilo se zboží, které se vyfakturovalo. Objednávka vypadala podle poptávaného zboží, kdy cena byla sjednávána na základě cenové kalkulace. Placeno bylo v hotovosti a vše bylo uhrazeno. Finanční prostředky od žalobkyně použil svědek na zajištění chodu korporace, aby daň mohl zaplatit později, jak se dělo i v minulosti. Svědek nezajišťoval dopravu, pouze výrobu. Materiál byl dodáván bezprostředně před zahájením výroby, tudíž nebyl skladován. K-INDUSTRIES CZ s.r.o., měla všeobecně známé dodavatele na webových stránkách dle sortimentu. O dodavatelích svědek neměl veskrze žádné reference. Za K-INDUSTRIES CZ s.r.o., objednával materiál vždy on a za dodavatele neví, jednalo se o zaměstnance dodavatelů. Z. T. svědek zná dlouhou dobu a zplnomocnil ho k zastupování K-INDUSTRIES CZ s.r.o., z důvodu špatného psychického rozpoložení po dvojnásobném úmrtí v rodině, nemoci a celkovém vyčerpání. Svědek dohlížel vždy na kvalitu zboží (v oboru kovovýroby se pohybuje od 18 let). Dluhy na dani svědek vysvětlil celkovým pádem ekonomiky v roce 2008, kdy K-INDUSTRIES CZ s.r.o., přišla o 99 % zakázek a toto se vleklo a přeneslo až do roku 2015. Daňová přiznání podával svědek s úmyslem daň zaplatit. Přepravu materiálu poskytoval dodavatel. Převzetí zboží na dodacích listech potvrzoval za K-INDUSTRIES CZ s.r.o., svědek, který je následně připojil do šanonů. Přijaté daňové doklady byly většinou v hotovosti, protože v té době měl svědek obstavené některé účty. Jinými odběrateli kromě žalobkyně byly drobné zámečnické firmy, přičemž i s těmito odběrateli měla K-INDUSTRIES CZ s.r.o., velmi podobné nebo stejné podmínky dodání a plateb. Žalobkyně byla jedním z mnoha odběratelů. Žalobkyni poskytovala K-INDUSTRIES CZ s.r.o., kovoobrábění, zpracování materiálu na určitý výrobek a laserové pálení. Laserové pálení probíhalo na stoji Bystronic Byspet 115 umístěném v Holešově, tento stroj měla K-INDUSTRIES CZ s.r.o., v pronájmu od Hennenberry Inventions a.s., a K-INDUSTRIES CZ s.r.o., dodávala služby včetně materiálu.

52. Na základě shora uvedeného a dalších listin založených ve správním spise lze přisvědčit žalovanému, potažmo správci daně, že svědci Z. T. a S. K. jsou nevěrohodní. V dané věci tito svědci tvrdili, že jejich společnosti měly přístroj na pálení pronajatý od společnosti Henneberry Inventions a.s. I když Z. T. tvrdil, že na přístroji pracovali na výrobcích pro žalobkyni zaměstnanci WELD & WORK LTD., nebyl schopen správnímu orgánu sdělit jména konkrétních zaměstnanců. Jméno osoby, která na stroji pracovala na zakázkách za K-INDUSTRIES CZ s.r.o., nesdělil ani S. K.. Ve spisovém materiálu se taktéž nenachází listina, která by prokazovala tvrzení svědků o tom, že si zájmový pálicí přístroj skutečně od Henneberry Inventions a.s., pronajímali.
53. Důvodné pochybnosti o pravdivosti tvrzení svědků umocňuje i ta skutečnost, že se výpovědi svědků Z. T. a S. K. zásadně rozcházejí, když například svědek Z. T. uvádí, že jej S. K. zplnomocnil k zastupování K-INDUSTRIES CZ s.r.o., z toho důvodu, že Z. T. pobývá v Praze, avšak S. K. jako důvod zplnomocnění uvádí špatný zdravotní stav a problémy v rodině. Výpověď S. K. je nevěrohodná i v té části, kdy uváděl, že jeho korporace K-INDUSTRIES CZ s.r.o., měla v roce 2013 tři až pět zaměstnanců, avšak ze zprávy Okresní správy sociálního zabezpečení Kladno vyplývá, že K-INDUSTRIES CZ s.r.o., v rozhodném období žádné zaměstnance neměla.
54. Z rámcových smluv, které žalobkyně uzavřela s WELD & WORK LTD. (ze dne 20. 12. 2012) a K-INDUSTRIES CZ s.r.o. (ze dne 20. 12. 2012), vyplývá, že *„Předmětem této smlouvy je provádění dělení ocelových technologií laserového pálení na stroji BYSPRINT 3015., na základě objednávky, přesné specifikace a technické dokumentace, která bude předána objednatelem.“* Žalobkyně však správci daně nepředložila krom daňových dokladů, dodacích listů a těchto rámcových smluv žádné objednávky, ačkoliv rámcové smlouvy existenci objednávek výslovně předpokládaly a požadovaly; stejně tak nebyly správci daně předloženy doklady o zaplacení. I toto potvrzuje závěry správních orgánů o tom, že údajně objednané a uhrazené práce nebyly nikdy provedeny, a vyvrací tak tvrzení výše uvedených svědků.
55. Jak uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, ve vztahu k fakturám vystaveným korporací K-INDUSTRIES CZ s.r.o. (např. faktura č. 213029 vystavená dne 28. 5. 2013, faktura č. 213031 vystavená dne 31. 5. 2013, faktura č. 213051 vystavená dne 25. 7. 2013, faktura č. 213058, vystavená dne 31. 7. 2013, ad.) lze vyčíst bankovní číslo účtu dodavatele (K-INDUSTRIES CZ s.r.o.) č. 4200099488/6800 (Peněžní ústav Volksbank CZ, a.s.). Ze zprávy Sberbank CZ, a. s. (*Volksbank CZ, a.s. změnila svůj název na Sberbank CZ, a.s.*) ze dne 26. 5. 2014 je však patrné, že výše uvedený běžný účet byl založen dne 14. 11. 2006 a zrušen dne 16. 7. 2012, tedy rok předtím, než K-INDUSTRIES CZ s.r.o., vystavila žalobkyni předmětné faktury, kde toto číslo účtu uváděla. Ze zprávy Komerční banky ze dne 26. 5. 2014 pak vyplývá, že další z bankovních účtů korporace K-INDUSTRIES CZ s.r.o. (č. 0000271914320267) byl zrušen ke dni 21. 9. 2009.
56. Rozpory mezi předloženými důkazy pak žalovaný podrobně vymezil v bodech 24-39 napadeného rozhodnutí, a popsány jsou také v obou rozhodnutích správce daně, kdy hodnocení důkazů správce daně pečlivě provedl na straně 9 a násl. platebního výměru za květen 2013 ze dne 20.3.2015, č. j. 1785402/15/2004-52523-104113 a na str. 8 a násl. platebního výměru za červenec 2013 ze dne 20. 3. 2015, č. j. 1796469/15/2004-52523-104113. Z důvodu stručnosti soud na toto hodnocení odkazuje, neboť má za to, že správní

orgán prvního stupně náležitě svou úvahu a hodnocení důkazů v rozhodnutích náležitě odůvodnil a žalovaný pak jeho rozhodnutí aproboval a připojil k němu i svou vlastní úvahu, se kterou se soud zcela ztotožňuje.

57. Ze shora uvedeného tak vyplývá, že výpověď svědků Z. T. a S. K. byla v rozporu nejen s výpovědí svědka J. F. (který i vzhledem ke své pracovní pozici řadového zaměstnance společnosti STAVOSTEEL neměl žádný zájem uvádět zkreslené či nepravdivé údaje), ale i v rozporu s listinnými důkazy založenými ve spise. Žalobkyně byla opakovaně vyzvána k doložení listinných důkazů, jež by prokázaly její tvrzení, a také svědek Z. T. přislíbil, že správci daně doloží listiny, jež by případně mohly potvrzovat jeho výpověď, avšak takto plně neučinil, a nevyvrátil tak pochybnosti o přijetí zdanitelných plnění žalobkyní od WELD & WORK LTD., a jejich použití pro ekonomickou činnost. Tyto pochybnosti potvrzuje i výsledek postupu k odstranění pochybností provedený finančním úřadem u společnosti WELD & WORK LTD.
58. Na základě výše uvedeného tak správce daně, potažmo i žalovaný, správně dospěli k závěru, že výpovědi svědků Z. T. a S. K. nejsou věrohodné, resp. že tito svědci vypovídali účelově tak, aby potvrdili tvrzení žalobkyně. K takovému jednání měli tito svědci zjevnou motivaci - oba svědci a korporace, jejichž byli zástupci, měli důvodný zájem na tom, aby se neprokázala neexistence faktického uskutečnění zdanitelných plnění pro žalobkyni ze strany korporací, které svědci zastupují.
59. Jak uvádí Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 14. 6. 2007, č. j. 5 Afs 104/2006-73, „[z]ásada volného hodnocení důkazů mimo jiné znamená, že jednotlivým důkazům je přisuzována určitá hodnota závažnosti (důležitosti), hodnota zákonnosti a hodnota pravdivosti (věrohodnosti).“ Správce daně, potažmo žalovaný, tak postupovali zcela ve smyslu této zásady, tedy ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu, resp. § 102 odst. 4 daňového řádu, kdy svůj postup a úvahu řádně odůvodnili. První žalobní námitka je tak vzhledem k výše uvedenému nedůvodná.
60. **Ve druhém žalobním bodě** žalobkyně namítala, že nebyl proveden výslech jí navrhaných svědků, kteří se na straně dodavatelů účastnili prací pro žalobkyni, a to konkrétně V. V. (WELD & WORK LTD.), R. P. (STAVOSTEEL) a I. O. (K-INDUSTRIES CZ s.r.o.).
61. Podle § 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. Není-li návrhu vyhověno, správce daně o tom vyrozumí daňový subjekt s uvedením důvodu.* Smyslem uvedeného ustanovení je poskytnout správci daně prostor rozhodnout se, zda vůbec navrhaný důkaz v podobě výsledku třetí osoby (typicky svědka) provede. V posuzované věci správce daně rozhodl, že navrhané svědky nevyslechné a důvody jasně formuloval v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí tak, že navrhaní svědci nebyli zaměstnanci uvedených korporací, resp. že nemohli vykonávat práci na pálícím přístroji (viz níže).
62. Již k předcházející právní úpravě zákona o správě daní a poplatků zaujal Nejvyšší správní soud konstantní názor, vyjádřený např. v rozsudku ze dne 2. 3. 2011, č. j. 8 Afs 19/2010-

125, že „správce daně není povinen provést všechny daňovým subjektem navrhované důkazy, a to zvláště za situace, kdy takové důkazy nejsou schopny prokázat sporné skutečnosti nebo se mají vyjádřit k již zjištěným a správcem daně nezpochybňovaným skutečnostem. Musí však daňovému subjektu přezkoumatelným způsobem vyložit důvody, pro které určitý důkazní návrh odmítne.“ Obdobně Nejvyšší správní soud v rámci recentní judikatury uvedl v rozsudku ze dne 9. 7. 2014, č. j. 2 Afs 83/2012-48, že „k tzv. opomenutému důkazu dojde tehdy, jestliže není navržený důkaz proveden, a současně není ani přesvědčivě vyloženo, proč je provedení tohoto důkazu irrelevantní, případně nadbytečné.“

63. Žalobkyně chtěla výsledkem jmenovaných svědků potvrdit skutečnosti rozhodné pro správné posouzení daně, avšak již nekonkretizovala, k čemu konkrétně by ten který svědek měl vypovídat, a co by mělo či mohlo být zjištěno. Žalobkyně se omezila na prostý výčet svědků, s uvedením jejich kontaktních adres a korporace, za kterou se měli účastnit prací, která následně měla být vyfakturována žalobkyni, avšak již neuvedla, jak konkrétně se měli prací za danou společnost zúčastnit, jakými vědomostmi by mohli disponovat, resp. co by mohlo být jejich výpovědi zjištěno, a neuvedla ani to, jaký byl jejich vztah ke korporaci, za kterou se měli prací účastnit. Žalobkyně tak nesplnila jednu z povinností podle § 92 odst. 6 daňového řádu, a sice povinnost uvést informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí těchto třetích osob prokázat.
64. Žalovaný v napadeném rozhodnutí také přiléhavě vysvětlil, z jakého důvodu navrhované svědky nevyslechl, a to zcela ve smyslu zákona i rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 12. 2017, č. j. 10 Afs 393/2017-54 který dovodil, že správce daně není povinen provádět všechny navržené důkazy, pokud je přesvědčen, že zjistil skutkový stav dostatečně, a že další důkazy již nemohou přinést nic nového.
65. Žalovaný uvedl, že ze zprávy získané od Okresní správy sociálního zabezpečení Kladno zjistil, že I. O. nemohl být zaměstnancem K-INDUSTRIES CZ s.r.o., v předmětné době, jelikož pracovní poměr u této korporace ukončil už v roce 2017. Ani R. P. nebyl v předmětné době zaměstnancem STAVOSTEEL. Z toho důvodu k jejich výsledku žalovaný nepřistoupil, jelikož bylo prokázáno, že nebyli u předmětných společností zaměstnáni. Ohledně V. V. pak žalovaný uvedl, že pokud měla jeho výpověď prokázat uskutečnění prací (laserového pálení) korporací WELD & WORK LTD., tak ze svědecké výpovědi J. F. vyplynulo, že zájmový přístroj na laserové pálení obsluhoval pouze svědek J. F. a ani jednatel korporace WELD & WORK LTD., osobu V. V. nezmínil v souvislosti s tím, že by měl přístroj obsluhovat. Z toho důvodu žalovaný nepřistoupil k provedení svědecké výpovědi této osoby.
66. V posuzované věci již správce daně zřetelně a srozumitelně formuloval důvody, pro které považoval výslech navržených svědků za nadbytečný, a soud, stejně jako žalovaný, tomuto hodnocení přisvědčuje. Ačkoliv mohli uvedení svědci být účastni dodávání služeb nikoliv jako přímí zaměstnanci korporací, jak v žalobě namítá žalobkyně, tak z výpovědi svědka Z. T. vyplývá, že se na práci podíleli zaměstnanci korporace WELD & WORK LTD. Navrhovaný svědek V. V., který v předmětné době již zaměstnán u společnosti nebyl, tak nemohl práci (laserové pálení) provádět. Ze svědecké výpovědi J. F. vyplývá, že za STAVOSTEEL práci na stroji prováděl on. Skutečnost, že byl u korporace v předmětné době zaměstnán, prokazuje i zpráva Okresní správy sociálního zabezpečení Kladno ze dne 14.1.2014, kdy naopak další navrhovaný svědek, R. P., u této korporace

zcela zřejmě zaměstnán nebyl, a vzhledem k tomu, že práci na stroji nevykonával, tak není zřejmé, co by mohlo být jeho výpovědí zjištěno. Pokud pak žalobkyně svědka navrhla vyslechnout z toho důvodu, že mohl potvrdit třídění šrotu, tak důvěryhodnost takového svědka, kterého žalobkyně navrhla vyslechnout až dodatečně, by byla značně nevěrohodná, a to právě z toho důvodu, že v rozhodné době neměl žádný známý pracovněprávní či obdobný vztah ke STAVOSTEEL, a není tak zřejmé, z jakého titulu by mohl dosvědčit zájmové skutečnosti, tedy že STAVOSTEEL pro žalobkyni údajně objednanou práci reálně uskutečnila. Další navrhovaný svědek I. O. ukončil pracovní poměr u K-INDUSTRIES CZ s.r.o., již dne 1. 10. 2007, stejně jako většina dalších zaměstnanců, kdy v předmětné době společnost žádné zaměstnance neměla. Ohledně zaměstnanců K-INDUSTRIES CZ s.r.o., uvedl zástupce této korporace S. K. pouze to, že na hlavní poměr zaměstnával v daném období 3 až 5 osob, aniž by se zmínil se o tom, že by případnou práci vykonávala další osoba (např. OSVČ), přičemž i jeho tvrzení o počtu zaměstnanců je vyvráceno zprávou Okresní správy sociálního zabezpečení, jak soud vysvětlil již výše. Lze tak uzavřít, že výsledkem navrhovaných svědků by nebylo možné relevantně prokázat spornou skutečnost, tedy že pro žalobkyni skutečně byly předmětnými korporacemi provedeny údajně objednané a uhrazené práce. Žalovaný tedy zcela v souladu se zákonem výslech těchto svědků odmítl provést a své rozhodnutí v tomto směru řádně odůvodnil. Soud tak shledal i druhou žalobní námitku žalobkyně nedůvodnou.

67. **Ve třetí žalobní námitce** žalobkyně uvedla, že výzvy, kterými správce daně zahájil postup k odstranění pochybností za měsíc květen a červenec 2013, byly zcela v rozporu se zákonem.
68. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 – 52 má postup k odstranění pochybností *„sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně (§ 148 odst. 3 daňového řádu z roku 2009)“*. Správce daně má tedy v okamžiku, kdy rozpozná, že se postup k odstranění pochybností začíná svým rozsahem vymykat zákonným mantinelům tohoto procesu, proces ukončit a přejít do režimu daňové kontroly (shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2015, č. j. 2 Afs 174/2014 – 31). *„Zákonodárce současnou úpravou postupu k odstranění pochybností sleduje důsledné stanovení na sebe těsně navazujících kroků, které je správce daně povinen činit, pokud k prověření daňové povinnosti tento nástroj sám zvolil. Na sebe navazující úkony musí být činěny ve stmelené časové posloupnosti tak, aby byl smysl a cíl postupu naplněn. Tím je bezesporu rychlé odstranění pochybností, které ještě brání správci daně v tom, aby mohl přistoupit k vyměření daně“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 76/2015-58; shodně viz také např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 – 52, ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013-61 nebo ze dne 28. 1. 2015, č. j. 2 Afs 174/2014 – 31).
69. Z výše uvedeného tedy lze shrnout, že postup k odstranění pochybností je specifickým procesním institutem, který správce daně používá, pokud má pochybnosti o daňovém tvrzení, avšak na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly jej používá pouze k objasnění konkrétních pochybností a jako prostředek

k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňové povinnosti. Hranice postupu k odstranění pochybností jsou dány vlastním legislativním rámcem tohoto postupu, vyplývajícím z § 89 odst. 1, § 90 odst. 1 a 2 daňového řádu. Tato ustanovení vytyčují způsob použití postupu k odstranění pochybností tak, aby tento postup trval co nejkratší dobu a nebyl zbytečně ani jednou ze stran prodlužován (srov. též rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 1. 2017, č. j. 11 Af 41/2016-46).

70. Podle § 89 odst. 1 daňového řádu *má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.*
71. Podle § 89 odst. 2 daňového řádu *ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.*
72. Po prostudování spisového materiálu, zejména výzvy k odstranění pochybností ze dne 22. 7. 2013, č. j. 4045191/13/2004-24903-107669 (zdaňovací období květen 2013) a výzvy k odstranění pochybností ze dne 19. 9. 2013, č. j. 4736428/13/2004-24903-107669 (zdaňovací období červenec 2013), dospěl soud k závěru, že žalovaný dostatečně žalobkyni ozřejmil svou pochybnost, zda žalobkyni vznikl nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění od plátců daně z přidané hodnoty, resp. zda vůbec došlo k faktickému uskutečnění žalobkyní vykázaných zdanitelných plnění.
73. Správce daně výzvy za obě zdaňovací období odůvodnil obdobně, a to tak, že poměr uskutečněných a přijatých plnění činil v daňovém přiznání za toto období pouze 0,9632 (květen 2015), resp. 0,9538 (červenec 2013), takže existovaly obavy, že přijatá plnění žalobkyně nepoužila při uskutečňování ekonomické činnosti. Z údajů uvedených v přiznání sice vyplynulo, že žalobkyně uskutečňovala ekonomickou činnost, avšak přijatá plnění přesahovala plnění uskutečněná. Pochybnosti tak vznikly jak o oprávněnosti nároku na odpočet daně podle § 72 zákona o DPH, zejména pak o použití přijatých zdanitelných plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti, tak i o správnosti daně přiznané na výstupu podle § 21 zákona o DPH, resp. osvobození od daně bez nároku na odpočet daně podle § 51 a násl. zákona o DPH nebo osvobození od daně s nárokem na odpočet daně podle § 63 a násl. zákona o DPH. V daňovém přiznání dále žalobkyně vykazala v režimu přenesení daňové povinnosti (§ 92a zákon o dani z přidané hodnoty) hodnoty, které představují značnou část zdanitelných plnění žalobkyně. S přihlédnutím na požadovaný nadměrný odpočet ve výši 159 332 Kč (květen 2013), resp. 149 615 Kč (červenec 2013) bylo třeba tato tvrzení doložit doklady, které byly podkladem k vyplnění daňového přiznání za období květen 2013, resp. červenec 2013.
74. Jak žalobkyně správně uvedla v podané žalobě, obsahové náležitosti výzvy vydané podle § 89 daňového řádu, zejména co do konkrétnosti pochybností, je třeba posoudit v souladu s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, byť se jeho závěry původně vztahovaly k vytýkácímu řízení dle předchozí právní úpravy. Rozšířený senát zdůraznil, že existence konkrétních pochybností je nezbytnou podmínkou pro zahájení vytýkácího řízení (resp. dnes postupu k odstranění

pochybnosti). Pokud správce daně přesně určitelné pochybnosti nemá, podmínky pro zahájení vytykácího řízení nejsou dány. Pouze ty subjekty, ve vztahu k nimž existuje pochybnost o jejich daňových tvrzeních, mohou být povinny nést případné negativní následky nesplnění povinnosti podat řádné vysvětlení a vyjádření a doložit požadované skutečnosti.

75. K tomu soud považuje za vhodné citovat z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6.4.2017, č. j. 3 Afs 119/2016-23: *„Existence pochybností musí být opřena o skutkové důvody, tj. o důvody objektivně existující a nespočívající pouze v úsudku a vůli příslušných pracovníků správce daně. Jen tak lze přezkoumat, zda správce daně skutečně pochybnost o tvrzeních daňového subjektu měl, anebo zda požadoval vysvětlení a prokazování tvrzených skutečností pouze na základě zákonem nedovoleného náhodného výběru či dokonce na základě libovůle. Pochybnost nemusí být jistotou, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá, ale musí existovat důvodné podezření, tzn. podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně nebo na jeho analýzách opřených o skutkové důvody. V každém případě musí jít o poznatky či analýzy mající skutkový základ vztahující se k daňově relevantní činnosti daňového subjektu a opírající se o logickou a racionální úvahu. Poznatky mohou mít například charakter informací o obchodní činnosti dalších daňových subjektů obchodujících s prověřovaným subjektem, jsou-li v rozporu s tvrzeními prověřovaného subjektu. Analýzy mohou být založeny například na sledování výše daňové povinnosti příslušného daňového subjektu nebo toku finančních prostředků mezi ním a jinými daňovými subjekty.*
76. *Lze shrnout, že předmět vytykácího řízení (například na rozdíl od daňové kontroly) je podle rozšířeného senátu vymezen a omezen právě pochybnostmi správce daně – jen v rámci okruhu skutečností vztahujících se k jeho pochybnostem je správce daně oprávněn vyzývat daňový subjekt k vysvětlení a daňový subjekt je povinen na tyto výzvy reagovat, resp. snášet negativní procesní důsledky nevyhovění těmto výzvám. Nepostačí proto, vyzve-li správce daně daňový subjekt pouze k vysvětlení údaje na určitém řádku či řádcích daňového přiznání. Taková výzva postrádá uvedení konkrétních skutkových důvodů, na nichž jsou pochybnosti založeny. (...)*
77. *Požadavek na konkrétnost výzvy souvisí také se smyslem a účelem předmětného postupu při správě daní. Na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly slouží postup k odstranění pochybností pouze k objasnění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených, které brání řádnému stanovení daně. Jedná se o procesní prostředek sloužící k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem. Hranice postupu k odstranění pochybností jsou dány jeho vlastním legislativním rámcem, vyplývajícím z § 89 a § 90 daňového řádu. Zákonodárce současnou úpravou postupu k odstranění pochybností sleduje důsledné stanovení na sebe těsně navazujících kroků, které je správce daně povinen činit, pokud k prověření daňové povinnosti tento nástroj sám zvolil. Na sebe navazující úkony musí být činěny ve stmelené časové posloupnosti tak, aby byl smysl a cíl postupu naplněn. Tím je bezesporu rychlé odstranění pochybností, které ještě brání správci daně v tom, aby mohl přistoupit k vyměření daně (viz např. rozsudky ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 - 52, č. 2729/2013 Sb. NSS, ze dne 25.6.2014, č. j. 1 Aps 20/2013 - 61, č. 3091/2014 Sb. NSS, nebo ze dne 28. 1. 2015, č. j. 2 Afs 174/2014).*

78. *Výše popsané charakteristiky podstatně odlišují postup k odstranění pochybností od daňové kontroly, která je klasickým daňovým mechanismem, s jehož pomocí má správce daně právo kdykoliv (v průběhu prekluzivní lhůty) prověřit ve vymezeném rozsahu splnění daňových povinností daňových subjektů a okolnosti rozhodné pro stanovení daně. Správce daně může zahájit daňovou kontrolu i tehdy, nemá-li žádné pochybnosti a zamýšlí pouze namátkově prověřit informace uvedené v daňových tvrzeních (viz např. rozsudek ze dne 10. 9. 2014, č. j. 1 Afs 107/2014 - 26, č. 3175/2015 Sb. NSS, srov. také stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, č. 368/2011 Sb.). Postup k odstranění pochybností proto nesmí být volně zaměňován s daňovou kontrolou (viz rozsudek ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013 - 61, č. 3091/2014 Sb. NSS).“*
79. V nyní posuzované věci dospěl soud k závěru, že pravomoc správce daně byla aplikována prostřednictvím výše uvedených výzev v souladu se shora vytyčenými kritérii. Obě výzvy zcela jasně identifikovaly daňová tvrzení, o nichž měl žalovaný pochybnost (obavy, že přijatá plnění nejsou používána při uskutečňování ekonomické činnosti), jednoznačně identifikoval i povahu pochybnosti správce daně (přijatá plnění přesahují plnění uskutečněná), kdy správce daně poukázal i na nedostatečnou průkaznost tvrzení, a tím i zpochybnění jejich správnosti, resp. pravdivosti, a vyzval žalobkyni k doložení tvrzení uvedených v daňovém přiznání, doklady, které byly podkladem k jejich vyplnění. Obě výzvy tak odpovídaly i na otázku, jaká konkrétní okolnost nebyla prokázána.
80. Zároveň je také třeba poukázat na ust. § 92 odst. 3 daňového řádu, které daňový subjekt zatěžuje důkazním břemenem ve vztahu ke všem skutečnostem, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení. Tomu předchází povinnost stanovená správcí daně v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Pokud tedy správce daně chce při snaze o správné zjištění a stanovení daně (§ 1 odst. 2 daňového řádu) vést detailní dokazování nad rámec údajů plynoucích z účetních záznamů či obdobných evidencí daňového subjektu, je povinen nejdříve sdělit, proč podle jeho názoru taková evidence není dostačující – potud lze tedy požadovat i vyjádření ve výzvě k odstranění pochybností, hodlá-li správce daně jít cestou postupu k odstranění pochybností (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2017, č. j. 3 Afs 119/2016-23).
81. Takto lze také chápat požadavek vymezený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 76/2015 - 58, „že z výzvy musí být zřejmé skutkové okolnosti, z nichž vyplývá, proč pochybnosti vznikly a v čem spočívají. Povinnost uvádět, proč správcí daně pochybnost vznikla (natožpak dokonce, kdy mu vznikla), totiž přímo z § 89 daňového řádu nevyplývá, ustanovení § 89 odst. 2 pouze klade důraz na to, aby daňový subjekt z výzvy mohl bez obtíží zjistit, co se po něm žádá a v jakém směru má napnout svoji procesní aktivitu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2017, č. j. 3 Afs 119/2016-23).
82. Na základě výše uvedeného Městský soud v Praze konstatuje, že správce daně postupoval při vydání výzev správně, neboť v nich uvedl konkrétní pochybnosti, a to takovým způsobem, který umožnil daňovému subjektu se k nim vyjádřit, neúplné údaje doplnit, nejasnosti vysvětlit, nepravdivé údaje opravit nebo pravdivost údajů prokázat a předložit důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností [§ 89 odst. 2 daňového řádu]. Uvedenému závěru pak svědčí i ta skutečnost, že žalobkyně nikterak neurčitost

výzvy v řízení před správním orgánem nenamítala, naopak na základě výzvy za období květen 2013 a na základě emailové dohody se domluvila se správcem daně na ústním jednání, kde žalobkyni zastupoval v této věci daňový poradce. I třetí žalobní námitku proto soud vyhodnotil jako nedůvodnou.

83. **Ve čtvrtém žalobním bodě** žalobkyně namítala, že důkazní břemeno na její stranu doposud nemohlo přejít, neboť žalovaný unesení svého důkazního břemene založil pouze na smyšlenkách.
84. K tomu je nutno uvést, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Daňový subjekt podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje *všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Daňový subjekt je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66).
85. Jak shrnul Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, „[s]vá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. 8 Afs 14/2012 – 65, ze dne 30. 1. 2008, č. 2 Afs 24/2007 – 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. 1 Afs 57/2009 – 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. 1 Afs 39/2010 – 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. cit. rozsudek č. 2 Afs 24/2007 – 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. 9 Afs 30/2008 – 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS č. 1 Afs 39/2010 – 124, či č. 2 Afs 24/2007 – 119).“
86. Jak již bylo uvedeno shora, správci dani vznikly při přezkoumání přiznání k DPH zdaňovací období měsíce červenec 2013 květen 2013 pochybnosti o jeho správnosti. Na základě těchto pochybení správce daně výzvou ze dne 22. 7. 2013, č. j. 4045191/13/2004-24903-107669 a výzvou ze dne 19. 9. 2013, č. j. 4736428/13/2004-24903-107669 zahájil postup k odstranění pochybností za zdaňovací období měsíce květen 2013 a červenec 2013, přičemž v obou případech vyzval žalobkyni, aby tvrzení uvedená v předmětných daňových přiznáních doložila. Žalobkyně reagovala tak, že si vyžádala ústní jednání, přičemž do protokolu ze dne 6. 8. 2013, č. j. 4264228/13/2004-05404-110087 (květen 2013) uvedla, že nadměrný odpočet vznikl ze stavební činnosti, neboť vstupy do stavební

činnosti byly zatíženy DPH, stejně tak jako ostatní režijní vstupy, avšak veškerá tato plnění podléhala na výstupu režimu přenesené daňové povinnosti. Stejně tomu bylo u obchodu s kovovým odpadem, kdy nepoměr mezi přijatým a uskutečněným plněním namítaný ve výzvě vznikl tím, že náklady na stavební činnosti vznikaly průběžně, ale fakturace byla prováděna až po dokončení díla. K tomuto tvrzení žalobkyně předložila evidenci pro daňové účely k DPH za zdaňovací období květen 2013, přijaté a vydané daňové doklady za toto období a knihu vydaných faktur.

87. Dne 13. 9. 2013 správce daně pod č. j. 4831587/13/2004-05404-110087 vyzval korporaci STAVOSTEEL, aby předložila evidence pro daňové účely vedené dle ustanovení § 100 zákona o DPH za zdaňovací období květen 2013, včetně přiznání k DPH za zdaňovací období květen 2013 a výpisů z evidence pro daňové účely vedené podle § 92a ZDPH; informace o uskutečněných zdanitelných plněních pro JIP INDUSTRIES s.r.o., ve zdaňovacím období květen 2013, v rozsahu minimálně: datum uskutečnění zdanitelného plnění, rozsah a předmět zdanitelného plnění, základ daně, sazba daně, evidenční číslo a datum vystavení daňového dokladu, resp. vystavené daňové doklady za uskutečněná zdanitelná plnění pro JIP INDUSTRIES s.r.o., ve zdaňovacím období květen 2013; informace o smluvních vztazích, resp. písemné smlouvy v platném znění (tj. včetně všech dodatků), pokud byly s výše uvedenou společností uzavřeny, informace, zda služby byly JIP INDUSTRIES s.r.o., ve zdaňovacím období květen 2013 poskytnuty vlastními zaměstnanci nebo dodavatelsky, resp. písemné smlouvy s dodavateli služeb, pokud byly uzavřeny; informace resp. další doklady potvrzující uskutečnění výše uvedených zdaňovacích plnění (stavební deníky, jmenný seznam zaměstnanců včetně pracovních smluv, výkazy práce, pokud byly služby poskytnuty vlastními zaměstnanci apod.); informace o přijatých zdanitelných plněních, resp. přijaté daňové doklady o nákupu služeb, které byly následně poskytnuty JIP INDUSTRIES s.r.o., ve zdaňovacím období květen 2013; informace resp. doklady o úhradách výše uvedených přijatých a vydaných daňových dokladů. Tuto výzvu zaslal správce daně korporaci STAVOSTEEL prostřednictvím poštovní služby, ačkoliv měla zřízenou datovou schránku (k tomu viz níže).
88. Dne 15. 11. 2013 pod č. j. 5655772/13/2004-05404-110087 správce daně vyzval žalobkyni, aby doložila jiné důkazní prostředky než daňové doklady vystavené společností STAVOSTEEL, o tom, že došlo k přijetí zdanitelného plnění deklarovaného doklady, a to přijetí od plátce v předmětu a rozsahu zdaňovacího plnění uvedeného na daňových dokladech, a že toto bylo použito ke konkrétní ekonomické činnosti. Správce daně dále uvedl, že STAVOSTEEL je nekontaktní (zásilka se vrátila jako nedoručená s tím, že adresát nemá schránku) a nelze u něj ověřit uskutečnění zdanitelných plnění. Požadované měla žalobkyně správci daně sdělit do 15 dnů od doručení výzvy (dne 19. 11. 2013).
89. Na tuto výzvu žalobkyně reagovala dne 2. 12. 2013 tak, že na výzvu zaslala vyjádření společnosti STAVOSTEEL, ve kterém je uvedena tabulka s částkami, jež jí za provedené práce vyfakturovala žalobkyně, přičemž společnost reagovala i na skutečnost uvedenou ve výzvě ze dne 15. 11. 2013 adresovanou žalobkyni, že je nekontaktní. Z tohoto vyjádření mělo dle žalobkyně jednoznačně vyplývat, že správce daně nekonal ve věci postupu k odstranění pochybností žádné úkony a pokud vůbec nějaké úkony konal, tak zcela opožděně. Ve výzvě bylo uvedeno, že správce daně kontaktoval STAVOSTEEL písemně poštou, ovšem takový úkon byl dle žalobkyně zcela nesmyslný, protože subjekt vlastní

datovou schránku. Úkon, který zmiňoval správce daně ve výzvě, však není zřejmý ze seznamu úkonů, takže se nejspíše jedná o fabulaci ze strany správce daně. Dle seznamu úkonů správce daně, který byl získán při nahlížení do spisu, bylo podle žalobkyně zjištěno, že správce daně žádné úkony vedoucí ke správnému stanovení daně neprováděl a i přes toto zjištění dosud postup k odstranění pochybností doposud neukončil.

90. Na základě shora uvedeného správce daně vyzval dne 10. 1. 2014 opět korporaci STAVOSTEEL, aby předložila evidence pro daňové účely vedené dle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty, za období leden - listopad 2013, včetně přiznání k DPH za období leden - listopad 2013 a výpisů z evidence pro daňové účely vedené podle § 92a ZDPH; informace o uskutečněných zdanitelných plnění pro JIP INDUSTRIES s.r.o., v období leden - listopad 2013, v rozsahu minimálně: datum uskutečnění zdanitelného plnění, rozsah a předmět zdanitelného plnění, základ daně, sazba daně, evidenční číslo a datum vystavení daňového dokladu, resp. vystavené daňové doklady za uskutečněná zdanitelná plnění pro JIP INDUSTRIES s.r.o., v období leden - listopad 2013; informace o smluvních vztazích, resp. písemné smlouvy v platném znění (tj. včetně všech dodatků), pokud byly s výše uvedenou společností za období leden - listopad 2013 uzavřeny; informace resp. doklady potvrzující uskutečnění výše uvedených plnění (stavební deníky, jmenný seznam zaměstnanců včetně pracovních smluv, jmenný seznam družstevníků a jejich identifikaci, výkazy práce za služby poskytnuté vlastními zaměstnanci a družstevníky apod.); informace o přijatých zdanitelných plněních, resp. přijaté daňové doklady o nákupu služeb, které byly přijaty od JIP INDUSTRIES s.r.o., v období leden - listopad 2013; informace, resp. doklady o úhradách výše uvedených přijatých a vydaných daňových dokladů. Na toto odpověděla společnost STAVOSTEEL podáním doručeným správci daně dne 28. 1. 2014 tak, že mu zaslala faktury vystavené dodavatelem STAVOSTEEL odběrateli JIP INDUSTRIES s.r.o. (žalobkyně), a to za období od 31. 1. 2013 od 31. 10. 2013.
91. Dne 20. 1. 2014 vyzval správce daně pod č. j. 287468/13/2004-05404-110087 žalobkyni, aby mu doručila důkazy týkající se obchodní spolupráce se společnostmi STAVOSTEEL, WELD & WORK LTD., K-INDUSTRIES CZ s.r.o., a to: účetní knihy podle § 13 zákona č. 563/1991, o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (požadované již ve výzvách č. j. 4736428/13/2004-24903-107669 a č. j. 4045191/13/2004-24903-107669); písemné smlouvy v platném znění (pokud byly uzavřeny) včetně všech dodatků, objednávek, předávacích protokolů, dodacích listů, příloh k fakturám a dalších písemností s výše uvedenými dodavateli a odběrateli uvedenými na dokladech předložených za červenec a květen 2013; doklady potvrzující uskutečnění plnění uvedených na dokladech předložených za červenec a květen 2013 (stavební deníky, jmenný seznam zaměstnanců včetně pracovních smluv v případě realizace vlastními zaměstnanci, výkazy práce za služby poskytnuté vlastními zaměstnanci, stavební povolení, dodavatelské smlouvy v případě plnění dodavatelskými společnostmi a pod.); doklady o úhradách přijatých a vydaných daňových dokladů u výše uvedených společností předložených za červenec a květen 2013. Požadované měla žalobkyně správci daně sdělit do 15 dnů od doručení výzvy (dne 21. 1. 2014).
92. Dne 21. 1. 2014 vyzval pod č. j. 285518/14/2004-05404-110087 správce daně korporaci WELD & WORK LTD., aby mu poskytla evidence pro účely daně z přidané hodnoty vedené dle ustanovení § 100 zákona o DPH za zdaňovací období červenec a září 2013, včetně přiznání k DPH za zdaňovací období červenec a září 2013 a výpisů z evidence pro

daňové účely vedené podle § 92a ZDPH; informace o uskutečněných zdanitelných plnění pro JIP INDUSTRIES s.r.o., ve zdaňovacím období červenec a září 2013, v rozsahu minimálně: datum uskutečnění zdanitelného plnění, rozsah a předmět zdanitelného plnění, základ daně, sazba daně, evidenční číslo a datum vystavení daňového dokladu, resp. vystavené daňové doklady za uskutečněná zdanitelná plnění pro odběratele služeb nakoupených od JIP INDUSTRIES s.r.o., ve zdaňovacím období červenec a září 2013; informace o smluvních vztazích, resp. písemné smlouvy v platném znění (tj. včetně všech dodatků), pokud byly s odběratelem služeb nakoupených od JIP INDUSTRIES s.r.o., za zdaňovací období červenec a září 2013 uzavřeny; informace, resp. doklady potvrzující uskutečnění výše uvedených plnění pro odběratele tj. stavební deníky, jmenný seznam zaměstnanců včetně pracovních smluv, výkazy práce za služby poskytnuté vlastními zaměstnanci apod.; informace resp. doklady o úhradách výše uvedených přijatých a vydaných daňových dokladů. Na základě této výzvy bylo domluveno ústní jednání s jednatelem korporace panem Z. T. (viz shora).

93. Na základě výzvy ze dne 20. 1. 2014 bylo dne 25. 2. 2014 zahájeno ústní jednání s žalobkyní, kdy žalobkyně na výše uvedenou výzvu předložila účetní deníky za měsíc červenec a květen roku 2013 a další listiny (viz protokol ze dne 25. 2. 2014, č. j. 1120851/14/2004-05404-110087), další listiny pak předložila v rámci ústního jednání ze dne 5. 6. 2014 (viz č. j. 3673975/14/2004-05404-110087).
94. V rámci své vyhledávací činnosti zaslal správce daně žádosti o poskytnutí informací ohledně korporací STAVOSTEEL (ze dne 4. 9. 2013, č. j. 4592579/13/2004-5404-110087) a WELD & WORK LTD (ze dne 4. 9. 2013, 4592580/13/2004-05404-110087, ze dne 21. 1. 2014, č. j. 2747777/14/2004-05404-110087, ze dne 2. 6. 2014, č. j. 4127485/14/2004-05404-110087), a to příslušným územním pracovištěm Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, na které bylo řádně odpovězeno. V rámci vyhledávací činnosti a k ověření důkazních prostředků uvedených korporací STAVOSTEEL zaslal správce daně výzvu k poskytnutí údajů České správě sociálního zabezpečení a dále byly v rámci vyhledávací činnosti odeslány i další výzvy k poskytnutí údajů bankám, kdy pro přehled soud odkazuje z důvodu stručnosti pouze na listiny založené ve spisovém materiálu, a to konkrétně: č. j. 204145/14/2004-05404-110087 (ČSOB), č. j. 203315/14/2004-05404-110087, č. j. 209512/14/2004-05404-110087 (Sberbank CZ, a. s.), č. j. 204282/14/2004-05404-110087 (Komerční banka a. s.). Na tyto výzvy banky odpověděly v podáních zaevidovaných pod č. j. 742586/14/2004-05404-110087 (ČSOB), č. j. 321028/14/2004-05404-110087, č. j. 321460/14/2004-05404-110087 (Sberbank CZ, a. s.), č. j. 3481002/14/2004-05404-110087 (Komerční banka a. s.)
95. Z obsahu spisového materiálu vyplývá, že k přijatým dokladům od korporace STAVOSTEEL žalobkyně nedoložila žádné další doklady prokazující přijetí zdanitelného plnění, přestože k tomu byla samostatně vyzvána. Ani STAVOSTEEL na výzvu správce daně neposkytla další doklady potvrzující uskutečnění zdanitelných plnění. Žalobkyně i korporace STAVOSTEEL správci daně zaslaly pouze totožný přehled faktur údajně vystavených společností STAVOSTEEL za období leden až září 2013. Nebyly předloženy žádné smlouvy, předávací protokoly ani doklady o zaplacení. Ani ve výpisu z účtu, který je správci daně znám a který získal vyhledávací činností (viz dotazy bankovním institucím shora), nebyla žádná úhrada za předmětné faktury dohledána. Faktury č. 113026, č. 113025 a č. 113024 žalobkyně předložila opakovaně, a to v rámci ústního jednání dne 6. 8. 2013,

pak při ústním jednání dne 25. 2. 2014 a ještě jednou opět z vlastní iniciativy dne 5. 6. 2014, tentokrát společně s dodacími listy a zjišťovacími protokoly. Tento postup ze strany žalobkyně utvrdil pochybnosti správce daně, se kterými se soud ztotožnil, a sice že formálně bezvadné listiny v podobě dodacích listů a zjišťovacích protokolů byly „vytvořeny“ dodatečně. Dodací listy a zjišťovací protokoly totiž žalobkyně předložila až dne 5. 6. 2014 a ne v době, kdy k tomuto byla opakovaně vyzývána.

96. Ani k přijatým dokladům od korporace WELD & WORK LTD., žalobkyně nedoložila žádné další doklady prokazující přijetí zdanitelného plnění s výjimkou výše uvedené rámcové smlouvy o dílo č. 3003/12, přestože k tomu byla znovu samostatnou výzvou opakovaně vyzvána. Žalobkyně nedoložila ani žádné úhrady těchto dokladů. Ani ve výpisu z účtů, které byly správcem daně známy a které získal vyhledávací činností (viz dotazy bankovním institucím shora), nebyla žádná úhrada za předmětné faktury dohledána. Při ústním jednání se Z. T. byly teprve předloženy výdajové pokladní doklady o údajných hotovostních úhradách čtyř dokladů. Svědek Z. T. však k tomu nepředložil další doklady o jejich zaúčtování ani další důkazní prostředky, k jejichž předložení se v protokolu o ústním jednání zavázal. Výdajové doklady předložené svědkem byly vystaveny v červenci 2013, s výjimkou jednoho, který byl vystavený koncem června. Žalobkyně nicméně nepředložila žádné doklady o úhradách v hotovosti a ani ve výpisech z běžného účtu žalobkyně nebo korporace WELD & WORK LTD., nebyla uvedena jejich platba. Z účetních dokladů žalobkyně nevyplývalo, že by došlo k zaúčtování úhrad za tyto faktury. Taktéž byl prozkoumán účetní deník žalobkyně, a to ke dni 31. 7. 2013, a nebylo tam nalezeno zaúčtování těchto hotovostních plateb, které předložil svědek Z. T.. Správce daně proto oprávněně konstatoval, že nebyly odstraněny pochybnosti o přijetí zdanitelných plnění od WELD & WORK LTD., ani jejich použití pro ekonomickou činnost.
97. K přijatým dokladům od K- INDUSTRIES CZ s.r.o., žalobkyně taktéž nedoložila žádné další doklady prokazující přijetí zdanitelného plnění – frézování výpalků, opracování dílců, laserové pálení, s výjimkou výše uvedené rámcové smlouvy o dílo č. 3004/12 a dodacích listů, přestože k tomu byla znovu samostatnou výzvou opakovaně vyzvána. Žalobkyně nedoložila ani úhrady těchto dokladů. Nebyly doloženy žádné objednávky ke každé dílčí zakázce, jak ukládá předložená rámcová smlouva, ani doklady o zaplacení. Ani ve výpisu z účtů, které byly správcem daně známy a které získal vyhledávací činností (viz dotazy bankovním institucím shora), nebyla žádná úhrada za předmětné faktury dohledána. Na výzvy k poskytnutí údajů k účtům, které byly správcem daně známy, dostal správce daně od banky odpověď, že účet č. 4200099488/6800, vedený u Sberbank CZ, a. s., byl zrušen dne 16. 7. 2012 a účet č. 271914320267, vedený u Komerční banky a.s., byl zrušen již dne 21. 9. 2009. Na všech čtyřech květnových fakturách byl uveden účet č. 4200099488/6800 pod hlavičkou peněžního ústavu Volksbank CZ, a.s. který dnes patří Sberbank CZ, a. s., a který byl již v té době téměř rok zrušen. Uvedení téměř rok zrušeného bankovního účtu na zmíněných fakturách potvrzuje oprávněně pochybnosti správce daně, zda došlo k uskutečnění zdanitelných plnění ve prospěch žalobkyně. Z výše uvedeného je totiž zřejmý nestandardní postup při vystavení daňových dokladů plátcem a podvodné chování jak plátce, který vystavil doklad, tak i příjemce těchto dokladů. Mimoto nelze přehlédnout, že správce daně doručil korporaci K- INDUSTRIES CZ s.r.o., výzvu k doložení dokladů o uskutečnění zdanitelných plnění pro daňový subjekt a k předložení dalších jiných důkazních prostředků k potvrzení uskutečnění zdanitelných plnění uvedených na

vystavených daňových dokladech, nicméně zplnomocněný zástupce Z. T. na tuto výzvu nereagoval. Žalobkyně pak předložila pouze daňové doklady a dodací listy vystavené společností K-INDUSTRIES CZ s.r.o., ale nepředložila jiné důkazní prostředky o přijetí zdanitelných plnění. Současně ani K-INDUSTRIES CZ s.r.o., nedoložila na výzvu důkazní prostředky o uskutečnění zdanitelných plnění ve prospěch žalobkyně. Žalobkyně neodstranila pochybnosti ani o použití zdanitelných plnění údajně přijatých od K-INDUSTRIES CZ s.r.o., pro ekonomickou činnost, tj. neodstranila pochybnosti o splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně dle ustanovení § 72 a násl. zákona o DPH. Výše nastíněný postup správce daně je řádně vysvětlen a odůvodněn již v úředním záznamu o vyhodnocení postupu k odstranění pochybností na DPH ze dne 20. 2. 2015, č. j. 1012242/15/2004/60564-110087, resp. v prvostupňovém rozhodnutí správce daně.

98. Na základě uvedeného lze tedy jednoznačně konstatovat, že žalobkyně postupovala tak, že na výzvy správce daně neodpovídala zprvu věcně, nýbrž se v odpovědích snažila pouze zpochybnit postup správce daně, aby následně při ústním jednání některé z požadovaných listin doplnila, případně je předložila opakovaně. Žalobkyně předkládala podklady k doložení svých tvrzení v daňových přiznáních postupně, nikoliv ve lhůtě jí stanovené, a činila tak až po opakované výzvě, resp. s velkým odstupem od první výzvy. Z takového postupu správce daně dovedl důvodné podezření, že doklady byly účelově vytvářeny až posléze, a to právě z důvodu učiněné výzvy správcem daně, kdy navíc údajná přijatá plnění žalobkyně neodpovídala plněním společností, které měly pro žalobkyni vykonávat práce, resp. kdy tato údajná plnění nebyla v rámci účetních dokladů potvrzena.
99. Lze shrnout, že vyvstala-li správci daně v souvislosti s některými předloženými podklady a zjištěnými skutečnostmi pochybnost, vždy žalobkyni vyzval k jejímu vyvrácení, přičemž žalobkyně byla vyzývána toliko k prokázání toho, co sama uváděla. Žalobkyně však svá tvrzení prokazovala buď předložením dalších neúplných či nedostatečných podkladů, případně dokladů s nízkou hodnotou důvěryhodnosti. Prokazování daňově uznatelného výdaje je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66).
100. Důkazní prostředky předložené žalobkyní, i ty, které si správce daně opatřil sám, správce daně hodnotil jednotlivě i ve vzájemné souvislosti a dospěl k závěru, že tvrzení žalobkyně neprokazují, resp. nejsou ani schopny prokázat z důvodu jejich neúplnosti či nevěrohodnosti. S jejich průběžným hodnocením žalobkyni vždy seznámil a ta měla opakovaně možnost je po celou dobu trvání daňové kontroly vyvracet, příp. doplnit. Správce daně vždy uvedl konkrétní důvody svých pochybností o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví žalobkyně a sdělil jí, co je potřeba doložit, aby byly tyto pochybnosti rozptýleny. Jestliže i poté žalobkyně opět předložila neúplné či nevěrohodné doklady, nebyl to správce daně, kdo neunesl své důkazní břemeno, ale sama žalobkyně.
101. Jak vyplývá ze shora uvedeného, žalobkyně nemohla legitimně očekávat, že správce daně, resp. žalovaný, ji budou neustále vyzývat k předložení dalších a dalších důkazních

prostředků, resp. že budou vyslýchat stále nové svědky, ačkoliv důvod jejich výsledku žalobkyně přesvědčivě neuvedla, do té doby, než se nakonec tvrzení žalobkyně podaří prokázat. Bylo v zájmu žalobkyně, aby na výzvu předložila úplné doklady prokazující její tvrzení, což však neučinila. Za daných okolností tedy lze uzavřít, že námitky týkající se neunesení důkazního břemene správcem daně jsou nedůvodné. Zároveň lze konstatovat, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí v dostatečném rozsahu vypořádal se všemi námitkami žalobkyně a vysvětlil, z jakého důvodu správce daně postupoval tím způsobem, jakým postupoval. Byla to nakonec právě žalobkyně, na níž břemeno důkazní spočinulo. Neunesení tohoto břemene nemůže být přičítáno k tíži správce daně.

102. **V pátém žalobním bodě** žalobkyně namítala nezákonnost protokolu ze dne 27. 2. 2014, č. j. 1195426/14/2004-05404-110087, resp. jeho použití jako důkazního prostředku.

103. Podle § 96 odst. 5 má daňový subjekt *právo být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností. O provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení.*

104. Ohledně této žalobní námitky lze konstatovat, že v rámci ústního jednání svědek Z. T. správci daně předložil některé listinné důkazy, o které byla žádána korporace WELD & WORK LTD., výzvou ze dne 21. 1. 2014, č. j. 285518/14/2004-05404-110087, a k dalším požadovaným listinám pouze uvedl, že korporace WELD & WORK LTD., nepřijala od žalobkyně žádné daňové doklady, ani je nevystavila. Nicméně pak správce daně pokládal svědkovi Z. T. další otázky, a to za účelem zjištění dalších případných důkazů, jimiž by mohla předmětná korporace disponovat.

105. Jak správně poznamenala žalobkyně, podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2009, č. j. 9 Afs 27/2009-170 je zcela v souladu se zákonem, pokud správce daně požadoval předložení listinných podkladů týkajících se vztahu daňového subjektu a jeho dodavatele, „[v] žádném případě však nebylo možné těmito výzvami zavazovat třetí osoby k poskytnutí odpovědí na položené otázky, podání různých vyjádření či sdělení konkrétních skutečností, neboť to zákon o správě daní a poplatků neumožňuje.“ Nejvyšší správní soud již v rozhodnutí ze dne 26. 7. 2006, č. j. 7 Afs 1/2006–48 vyslovil závěr, který lze aplikovat i na aktuální případ a aktuální právní úpravu, dle něhož výzva správce daně třetí osobě k prokázání jiných skutečností než předložení listinných či jiných věcných důkazů je v rozporu se zákonem.

106. Pokud tedy správce daně v rámci ústního jednání nejen že převzal listiny, jež výzvou po korporaci WELD & WORK LTD., požadoval, ale navíc svědkovi začal klást další doplňující dotazy vztahující se k potenciálním dalším důkazům, jimiž by mohla společnost disponovat, aniž o tomto informoval žalobkyni, pak de facto prováděl výslech svědka, avšak s tím rozdílem, že daňovému subjektu v rozporu s ustanovením 96 odst. 5 daňového řádu neumožnil se tohoto výsledku účastnit a klást mu otázky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.9.2009, sp. zn. 9 Afs 27/2009).

107. Soud se dále zabýval tím, zda uvedené procesní pochybení mohlo mít za následek vydání nezákonného rozhodnutí, a dospěl k závěru, že nikoli. Z charakteru otázek pokládaných správcem daně a získaných odpovědí lze dojít k závěru, že takto zjištěné skutečnosti v dalším správním řízení správce daně ani žalovaný nevyužili a nikterak s nimi

v prvostupňovém ani v napadeném rozhodnutí neargumentovali. Svědek Z. T. byl totiž následně dne 25. 8. 2015 řádně vyslechnut jako svědek, a to i za účasti zástupce žalobkyně (viz protokol č. j. 5610238/15/2004-60564-110087). Správce daně a potažmo i žalovaný následně argumentovali v rozhodnutích pouze na základě takto procesně řádným způsobem zjištěných skutečností, a nikoliv na základě skutečností zjištěných při ústním jednání se svědkem Z. T. ze dne 27. 2. 2014 (protokol č. j. 1195426/14/2004-5404-110087).

108. V daném případě tedy správce daně postupoval v rozporu se zákonem, resp. v rozporu s § 96 odst. 5 daňového řádu, nicméně tato vada řízení nebyla natolik závažná, aby zkrátila žalobkyni na jejích právech, resp. aby měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
109. Ve vztahu k argumentaci žalované, že námitka nepřezkoumatelnosti byla žalobkyní uplatněna až po lhůtě pro podání žaloby, soud podotýká, že nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí je vadou, k níž soud přihlíží z úřední povinnosti, tedy i bez návrhu. Takovou vadou však napadené rozhodnutí netrpí, neboť je z něj jasné seznatelné, jakým způsobem žalovaný rozhodl, z jakých skutkových zjištění při rozhodování vyšel a jak tyto právně posoudil, a konečně i to, jak se vypořádal s jednotlivými odvolacími námitkami žalobkyně.

V. Závěr a náklady řízení

110. Protože soud nepřisvědčil žádné z uplatněných žalobních námitek, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl. Učinil tak bez jednání, neboť s tímto postupem účastníci řízení souhlasili (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
111. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalovanému, který byl ve věci úspěšný, žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti v řízení nevznikly.

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 23. července 2019

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu