



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **J. G. s. r. o., IČO X**
sídlem N. P. 1047/17, P. 1
zastoupena advokátem Mgr. Zdeňkem Machem
sídlem Dr. Skaláka 10, Přerov

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 10. 2017, č. j. 41572/17/5300-21442-711359, č. j. 41574/17/5300-21442-711359 a č. j. 41575/17/5300-21442-711359

takto:

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

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

A) Vymezení věci

1. Žalobkyni byla vyměřena, resp. dodatečně doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Důvodem vyměření, resp. doměření daně žalobkyni byl závěr Finančního úřadu v Přerově (dále jen „správce daně“), že žalobkyně porušila § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), když neprokázala, že se zdanitelná plnění uskutečnila tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech, na jejichž základě žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH.
2. Správce daně ve věci vydal 5 platebních, resp. dodatečných platebních výměrů, o nichž rozhodl žalovaný třemi rozhodnutími o odvolání. Ve věci následně rozhodoval zdejší soud, jakož i Nejvyšší správní soud a po kasaci původních rozhodnutí rozhodl žalovaný opětovně třemi rozhodnutími. Žalobkyně se nyní domáhá jednou žalobou zrušení všech tří nově vydaných rozhodnutí žalovaného.

Zdaňovací období IV. čtvrtletí 2009

3. Dodatečným platebním výměrem ze dne 21. 9. 2012, č. j. 171111/12/393911806373 správce daně doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období IV. čtvrtletí roku 2009 ve výši 83 980 Kč a stanovil penále ve výši 16 796 Kč. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně v rozporu s § 73 odst. 1 ZDPH neprokázala přijetí zdanitelných plnění od společnosti D. p., s. r. o. (dále jen „D.“) v souladu s předloženými daňovými doklady, a to fa č. 2009004 ze dne 16. 12. 2009 za skladovací služby za 2. pololetí 2009 ve výši celkem 107.100 Kč, a fa č. 2009006 a 2009007 ze dne 18. 12. 2009 za grafické práce (skládačky) ve výši celkem 418 880 Kč, tj. neprokázala, že se předmětná zdanitelná plnění uskutečnila tak, jak bylo na daňových dokladech deklarováno.
4. Žalovaný rozhodnutím ze dne 28. 1. 2014, č. j. 2169/14/5000-14304-711359 částečně změnil a ve zbytku potvrdil odvoláním napadený dodatečný platební výměr. Změnil však právní hodnocení jednání žalobkyně, neboť dospěl k závěru, že žalobkyně mohla, resp. měla vědět, že se svým jednáním účastní podvodu na DPH.
5. Rozsudkem ze dne 27. 4. 2016, č. j. 65 Af 1/2014 - 46, zdejší soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Zdejší soud dospěl k závěru, že žalovaný dostatečně neobjasnil, proč měl dle žalovaného správce daně věc nesprávně kvalifikovat a proč žalovaný volil kvalifikaci odlišnou. Dle závěru soudu z napadeného rozhodnutí sice zřetelně vyplynulo, že došlo k daňové ztrátě (nesplněním daňové povinnosti společnosti D.), avšak nebylo žalovaným vysvětleno, v jakých skutkových okolnostech měl vůbec spočívat daňový podvod, kterého se měla žalobkyně účastnit, ani jak dospěl žalovaný k závěru, že žalobkyně mohla, resp. měla vědět, že její dodavatel neodvede DPH. Rozhodnutí bylo proto jako nepřezkoumatelné zrušeno. Správnost závěrů zdejšího soudu posléze potvrdil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016-32.
6. Po vrácení věci vydal žalovaný nové rozhodnutí o odvolání žalobkyně dne 5. 10. 2017, č. j. 41574/17/5300-21442-711359 (dále jen „napadené rozhodnutí I.“), jímž předmětný dodatečný platební výměr částečně změnil (toliko v části výroku, týkající se specifikace bankovního účtu správce daně) a ve zbytku potvrdil.

Zdaňovací období březen, srpen a září 2010

7. Dne 3. 9. 2012 doměřil správce daně žalobkyni DPH dodatečným platebním výměrem č. j. 167298/12/393911806373 za zdaňovací období březen 2010 ve výši 85 800 Kč a stanovil

penále ve výši 17 160 Kč; dále dodatečným platebním výměrem č. j. 167305/12/393911806373 za zdaňovací období srpen 2010 ve výši 10 420 Kč a stanovil penále ve výši 2 084 Kč; a dále dodatečným platebním výměrem č. j. 167306/12/393911806373 za zdaňovací období září 2010 ve výši 13 020 Kč a stanovil penále ve výši 2 604 Kč. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně v rozporu s § 73 odst. 1 ZDPH neprokázala přijetí zdanitelných plnění od společnosti D. v souladu s předloženými daňovými doklady, a to fa. 2010001 ze dne 8. 3. 2010 za grafiku na částku 244 800, fa č. 2010002 ze dne 8. 3. 2010 za pronájem reklamního banneru na budově na částku 135 000 Kč a pronájem skladovacích prostor na částku 90 000 Kč, za výrobu grafických návrhů fa č. 2010025 ze dne 31. 8. 2010 na částku 62 520 Kč, a fa č. 2010032 ze dne 27. 9. 2010 na částku 78 120 Kč, tj. neprokázala, že se předmětná zdanitelná plnění uskutečnila tak, jak bylo na daňových dokladech deklarováno.

8. Žalovaný rozhodnutím ze dne 10. 2. 2014, č. j. 3554/14/5000-14304-711359 částečně změnil a ve zbytku potvrdil odvoláními napadené dodatečné platební výměry. Změnil však právní hodnocení jednání žalobkyně, neboť dospěl k závěru, že žalobkyně mohla, resp. měla vědět, že se svým jednáním účastní podvodu na DPH.
9. Rozsudkem ze dne 27. 4. 2016, č. j. 65 Af 2/2014 - 49, zdejší soud stejně jako v případě věci sp. zn. 65 Af 1/2014 zrušil žalobou napadené rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení z důvodu nepřezkoumatelnosti závěrů žalovaného o daňovém podvodu a účasti žalobkyně na něm. Správnost závěrů zdejšího soudu posléze potvrdil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 19. 1. 2017, č. j. 6 Afs 148/2016-30.
10. Po vrácení věci vydal žalovaný nové rozhodnutí o odvoláních žalobkyně dne 5. 10. 2017, č. j. 41575/17/5300-21442-711359 (dále jen „napadené rozhodnutí II.“), jímž předmětné dodatečné platební výměry částečně změnil (toliko v částech výroků, týkajících se specifikace bankovního účtu správce daně) a ve zbytku potvrdil.

Zdaňovací období říjen 2010

11. Platebním výměrem ze dne 3. 9. 2012, č. j. 167348/12/393911806373 správce daně vyměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období říjen 2010 ve výši 6 627 Kč, neboť oproti žalobkyní nárokovanému odpočtu z přijatých zdanitelných plnění ve výši 164 370 Kč vyměřil odpočet daně toliko ve výši 133 906 Kč při vyměření daně na výstupu ve výši 127 279 Kč. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně v rozporu s § 73 odst. 1 ZDPH neprokázala přijetí zdanitelných plnění od společnosti D. v souladu s předloženou fakturou č. 2010036 ze dne 31. 10. 2010 za grafické práce na částku 182 800 Kč., tj. neprokázala, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak bylo na daňovém dokladu deklarováno.
12. Žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 2. 2014, č. j. 3567/14/5000-14304-711359 částečně změnil a ve zbytku potvrdil odvoláním napadený platební výměr. Změnil však právní hodnocení jednání žalobkyně, neboť dospěl k závěru, že žalobkyně mohla, resp. měla vědět, že se svým jednáním účastní podvodu na DPH.
13. Rozsudkem ze dne 27. 4. 2016, č. j. 65 Af 3/2014 - 36 zdejší soud stejně jako v případě věci sp. zn. 65 Af 1/2014 a 65 Af 2/2014 zrušil žalobou napadené rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení z důvodu nepřezkoumatelnosti závěrů žalovaného o daňovém podvodu a účasti žalobkyně na něm. Správnost závěrů zdejšího soudu posléze potvrdil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28.

14. Po vrácení věci vydal žalovaný nové rozhodnutí o odvolání žalobkyně dne 5. 10. 2017, č. j. 41572/17/5300-21442-711359 (dále jen „napadené rozhodnutí III.“), jímž odvolání zamítl a platební výměr potvrdil. Žalovaný se v novém rozhodnutí opět ztotožnil s právním hodnocením správce daně.
15. Žalovaný se ve všech třech nových rozhodnutích, jež jsou napadena touto žalobou, ztotožnil s právním hodnocením správce daně a vyslovil závěr, že důvodem neuznání nároku na odpočet DPH byla v posuzovaném případě skutečnost, že žalobkyně neprokázala soulad faktického stavu se stavem formálně právním. V případě skladovacích služeb dle žalovaného přetrvaly důvodné pochybnosti, zda byly pro žalobkyni vůbec uskutečněny, v případě grafických prací přetrvaly důvodné pochybnosti, zda byly tyto pro žalobkyni uskutečněny na fakturách deklarovaným dodavatelem.

B) Žaloba

16. Žalobkyně v žalobě uvedla, že by se jedná o různá zdaňovací období, týkají se všechna rozhodnutí neuznaných daňových dokladů za skladovací služby a grafické práce od společnosti D. a žalobou napadená rozhodnutí jsou argumentačně shodná, proto i žalobní body zformulovala shodně vůči všem třem napadeným rozhodnutím. Žalobní body směřují výlučně proti hodnocení důkazů správními orgány.
17. Ve vztahu ke skladovacím službám žalobkyně namítla, že:
 - svědci dosvědčili, že žalobkyně využívala skladovací prostory v S. Žalobkyně výslech těchto svědků sama navrhla v domněnku, že podpoří její tvrzení. O nesrovnalostech, které vyšly najevo (z počátku neexistující pan K. starší a modrý Renault – nakonec se obojí našlo, chyby v knihách jízd společnosti T. – G. s. r. o.), nemohla žalobkyně vědět a nemohl je nijak ovlivnit, proto nelze důkazy hodnotit způsobem, jakým to učinily správní orgány. Tyto rozpory nicméně neoslabují průkaznost svědeckých výpovědí ve vztahu k tvrzeným skladovacím službám;
 - žalovaný nepravdivě uvádí, že žalobci nebyly k tíži kladeny okolnosti týkající se třetích osob. Uvede-li totiž svědek, že nějakým vozidlem někam vezl zboží, je tato skutečnost prokázána a nemůže na tom nic změnit zjištění, že předmětné vozidlo není v majetku konkrétní společnosti nebo má nedostatečně vedenou knihu jízd. Jiná situace by nastala, pokud by bylo např. zjištěno, že svědkem označené vozidlo neexistuje, svědek nemá řidičské oprávnění a nikdy vozidlo neřídil, nebo pokud by svědek mluvil velmi obecně. Povinnost daňového subjektu nemůže jít tak daleko, aby byl nucen zkoumat všechny tyto okolnosti před objednáním služby. Nadto přeprava do skladu v S. nebyla předmětem tohoto daňového řízení. Věrohodnost svědecké výpovědi nelze zpochybnit poukazy na nesplnění nějakých administrativních či zákonných povinností. Věrohodnost výpovědi svědka o tom, že byl na určitém místě, nezpochybňuje poukaz na to, že byl na místě cizím autem, autem bez řádně vedené knihy jízd apod. To jsou marginálie, které na věrohodnost svědka nemají vliv. Jiná situace by nastala, pokud by svědek nebyl schopen uvést, jakým vozidlem na místě byl, nebo pokud by vypovídal příliš obecně. Pokud svědci jednoznačně uvedli, že zboží do a ze skladu v S. vozili, je zcela irrelevantní jakým vozidlem, v jakém bylo stavu, kdo jej vlastnil, zda mělo knihu jízd apod.;
18. Ve vztahu ke grafickým pracím žalobkyně namítla, že:

- svědci dosvědčili, že žalobkyni prostřednictvím společnosti D. poskytovali grafické služby. O nesrovnalostech, které vyšly najevo (existence počítače s programem, pracovní poměr pana M., výpověď pana S. atd.), nemohla žalobkyně vědět a nemohl je nijak ovlivnit, proto nelze důkazy hodnotit způsobem, jakým to učinily správní orgány, a dospět k závěru že vše při posouzení v souvislostech nesvědčí o tom, že se dodání grafických prací uskutečnilo a že jsou výpovědi nevěrohodné;

- nesouhlasí se závěrem žalovaného, že žalobkyně dle všech okolností nejednala s péčí řádného hospodáře a tím pádem se účastnila podvodu na DPH, neboť mohla a měla vědět, že její dodavatel D. daň na výstupu neodvede;

- uvedl-li sám žalovaný, že bylo dožádáním zjištěno, že se společnost D. stala nekontaktní až na konci roku 2010, jak mohla žalobkyně v roce 2009 a v průběhu roku 2010 vědět, že si D. na konci roku přestane plnit své povinnosti.

19. Závěrem žalobkyně ve vztahu ke skladovacím službám a grafickým pracím uvedla, že striktní závěry žalovaného a správce daně nejsou opřeny o žádné dokumenty, nýbrž jen o obecné konstatování o hodnocení důkazů. Není to tedy žalobkyně, kdo nesplnil svou důkazní povinnost, ale správce daně a žalovaný, kteří neunesli důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“), čímž porušili povinnost správně zjistit a stanovit daň ve smyslu § 1 odst. 2 d. ř.

C) Stanovisko žalovaného

20. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby, přičemž odkázal na zprávu o daňové kontrole a odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.
21. Ve vztahu ke skladovacím službám žalovaný shrnul, že ze spisového materiálu je zřejmé, že správce daně prověřil možnost faktického uskutečnění deklarovaného plnění dle servisní smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a společností D. (příjem a výdej zásob ze skladu, manipulaci se zásobami a uskladnění přijatých zásob tak, aby nebyly poškozeny, tj. respektovat fyzické vlastnosti zásob - tonáž, dodržení požadovaných teplotních ukazatelů, zabezpečení skladových prostor proti biologickým škůdcům, zabezpečení prostor proti přírodním vlivům). Skutečnostmi, které založily důvodné pochybnosti ohledně uskutečnění zdanitelných plnění korporací D. lze zahrnout: jednatel společnosti D. byl pro správce daně nekontaktní osobou s adresou trvalého bydliště na ohlašovně, platby byly uskutečněny na bankovní účet náležející osobě odlišné od společnosti D., společnost D. nepodala přiznání k dani z příjmu a v posuzované věci příjem od žalobkyně tak nepřiznala, sídlo společnosti D. bylo pouze formální, při místním šetření v provozovně společnosti D. v obci S. nebyla zjištěna existence uskladněných zásob či materiálu, ani existence kancelářských prostor či vybavení k výkonu deklarovaných grafických prací atd. Správce daně tedy mel na základě výše uvedeného pochybnosti ohledně věrohodnosti předložených daňových dokladů. Žalovaný setrvává na svém závěru, že žalobkyní předložené důkazní prostředky neprokázaly, že skladovací služby byly skutečně realizovány. Dále poukázal na postupně měněná tvrzení žalobkyně ohledně osoby, která měla do a ze skladu v obci S. zboží vozit. Svědkové J. S., A. K. a M. P. sice v obecné rovině potvrdili uskutečnění skladovacích služeb, avšak v jejich výpovědích byly značné rozpory, které narušily jejich věrohodnost. Svědci nedokázali identifikovat osoby, od kterých zboží přebírali, ani osoby, kterým zboží v S. předávali. Důkazní prostředky je třeba posuzovat ve vzájemné souvislosti, což žalovaný v rozhodnutích o odvolání učinil.

22. Ve vztahu ke grafickým pracím žalovaný shrnul, že žalobkyně ani na výzvu neprokázala, že grafické práce byly uskutečněny právě korporací D.. Svědci J. S. a D. M. sice v obecné rovině potvrdili uskutečnění grafických služeb pro žalobkyni, avšak v jejich výpovědích byly značné rozpory, které podlomily jejich věrohodnost. Ohledne počítače, na kterém měly být grafické práce prováděny, svědci nedokázali uvést, o jaký typ počítače se jednalo, od koho byl počítač zakoupen atd. Svědecké výpovědi byly navíc rozporné se zjištěním správce daně, když např. bylo tvrzeno, že počítač byl pořízen v roce 2008, avšak správce daně zjistil, že společnost D. nepořídila v roce 2008 žádný majetek, nebo bylo tvrzeno, že se počítač nachází v provozovně v Sobiškách, avšak dle místního šetření správce daně se jedná o objekt neudržovaný, nezabezpečený proti vniknutí, ve kterém nejsou kancelářské prostory ani vybavení atd. Svědek M. navíc nebyl schopen přesně označit počítačový program, ve kterém grafické práce prováděl a rozpory vznikly i v tvrzeních ohledně odměny za tyto práce. Svědecké výpovědi tak pro svou rozporuplnost a nepřesnosti nebyly osvědčeny jako důkazní prostředek, jenž by jednoznačně prokázal uskutečnění grafických prací deklarovaným dodavatelem. Žalobkyní předložené důkazní prostředky tudíž neprokázaly, že grafické služby byly uskutečněny dodavatelem uvedeným na daňových dokladech.

D) Posouzení věci krajským soudem

23. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). V souladu s § 51 s. ř. s. rozhodl krajský soud o žalobě bez jednání.
24. Dne 9. 2. 2011 byla správcem daně u žalobkyně zahájena daňová kontrola DPH za zdaňovací období I. – IV. čtvrtletí 2009. Kontrola byla ukončena 19. 9. 2012 projednáním zprávy o daňové kontrole č. j. 166511/12/393932803351. Dne 21. 2. 2011 byla správcem daně u žalobkyně zahájena daňová kontrola DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2010. Kontrola byla ukončena 22. 8. 2012 projednáním zprávy o daňové kontrole č. j. 162761/12/393410802589.
25. V obou zprávách o daňové kontrole správce daně podrobně popsal svá skutková zjištění k jednotlivým fakturám, na jejichž základě uplatňovala žalobkyně nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění, a to zvlášť ke skladovacím službám a zvlášť ke grafickým pracím. Zjištění správce daně a hodnocení důkazů správcem daně krajský soud zevrubně popsal již v kapitolách D) rozsudků ze dne ze dne 27. 4. 2016, č. j. 65 Af 1/2014 – 46, č. j. 65 Af 2/2014 – 49 a 65 Af 3/2014 – 36, a na tyto narativní části uvedených rozsudků plně odkazuje.
26. Žalovaný v žalobou napadených rozhodnutích nejprve shrnul skutečnosti, jež založily primární pochybnost, že společnost D. skutečně realizovala na fakturách deklarovaná plnění, a to: na konci roku 2010 se stal jediným společníkem a jednatelem společnosti D. bezdomovec R. T. a od té doby se stala společnost nekontaktní pro místně příslušného správce daně a nebyly dohledány žádné její účetní doklady; úhrada faktur byla provedena nikoli na bankovní účet společnosti D., nýbrž na účet bratra jednatele této společnosti; společnost D. nepřiznala prověřované příjmy od žalobkyně, neboť v roce 2010 nepodala přiznání k dani z příjmů právnických osob; společnost nikdy nesídlila v sídle zapsaném ve veřejném rejstříku; při místním šetření v provozovně společnosti D. v hospodářské budově

v S., nebylo nalezeno zázemí, jež by činilo tuto provozovnu způsobilou k výkonu činností, jež byly předmětem zdanitelných plnění deklarovaných na fakturách (kancelářské vybavení nutné k uskutečňování grafické činnosti) a nebyly zde nalezeny ani žádné uskladňované zásoby žalobkyně.

27. Dále žalovaný rovněž přehledně ve vztahu ke skladovacím službám i grafickým pracím shrnul, které skutečnosti vyvracejí průkaznost a věrohodnost důkazních prostředků uplatněných odvolatelem ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) d. ř.
28. Ve vztahu ke skladovacím službám akcentoval tyto: a) žalobkyně postupně měnila svá vyjádření ohledně osoby, která měla zboží z a do Sobíšek vozit; b) významné nesrovnalosti ve výpovědích svědků J. S., A. K. a M. P., kteří sice v obecné rovině uskutečnění skladovacích služeb potvrdili, avšak současně jim nebyly známy skutečnosti, které by jim, jakožto osobám přímo se podílejícím na skladovacím procesu, známy být měly, a to jak ve vztahu k přepravě skladovaného zboží, tak v vztahu k průběhu skladování samotného; c) pravdivost výpovědi svědka M. o uskutečnění nakládky zboží žalobkyně uskladněného v S. dne 3. 5. 2010 byla vyvrácena absencí záznamů o provozu vozidla, jež mělo být k této přepravě užito; d) nesrovnalosti v předložených knihách jízd; e) žalobkyně nepředložila žádnou skladovou evidenci, neexistovala žádná předávací dokumentace. V podrobnostech soud odkazuje na jednotlivá žalobou napadená rozhodnutí, v nichž jsou tyto nesrovnalosti podrobně rozvedeny.
29. Ve vztahu ke grafickým pracím akcentoval tyto: a) rozpory mezi výpověďmi svědků M. a S. o podstatných okolnostech týkajících se realizace grafických prací, včetně absence počítače v majetku společnosti D. a nenalezení počítače v objektu v S.; b) výpověď svědka K. neprokázala, že pan M. vystupoval jako osoba jednající jménem společnosti D. ani to, zda a jaké grafické návrhy měly být předány na jím převzatém disku; c) absence jakéhokoli „hmátatelného“ důkazu. V podrobnostech soud odkazuje na jednotlivá žalobou napadená rozhodnutí, v nichž jsou tyto nesrovnalosti podrobně rozvedeny.
30. Dále žalovaný ve všech třech žalobou napadených rozhodnutích k odvolacím námitkám podrobně popsal své úvahy, jimiž byl při hodnocení provedených důkazů a zjištěných skutečností veden.
31. Krajský soud uvádí, že důkazní povinnost daňového subjektu v daňovém řízení byla opakovaně vyložena judikaturou NSS, lze odkázat např. na rozsudek ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, ze kterého vyplývá, že daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat, co sám tvrdí. V rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publikovaném pod č. 1572/2008 Sb. NSS, uvedl NSS, že *„daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně.“*
32. Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124).

33. Ve vztahu k DPH uvedl Nejvyšší správní soud v bodě 42 rozsudku ze dne 5. 9. 2012, č. j. 1 Afs 58/2012 – 12: „z konstantní judikatury Ústavního soudu vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Důkaz daňovým dokladem (ve smyslu § 73 odst. 12 zákona o dani z přidané hodnoty) je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu [srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99 (N 73/22 SbNU 131), <http://nalus.usoud.cz>].“
34. Odpovědností daňového subjektu je, aby transakce mající vliv na výši DPH nebo jejího odpočtu prováděl zodpovědným způsobem tak, aby jejich uskutečnění mohl zpětně (v časovém období stanoveném zákonem) spolehlivě prokázat. Žalovaný tedy správně poukázal na to, že daňové doklady samy o sobě k prokázání uskutečnění zdanitelných plnění nestačí.
35. Je-li daňový subjekt vyzván k prokázání faktického uskutečnění zdanitelných plnění, z nichž uplatňuje nárok na odpočet DPH, je oprávněn použít jakýchkoli důkazních prostředků, jež nebyly získány v rozporu se zákonem (viz § 93 odst. 1 d. ř.).
36. Na straně druhé je správce daně oprávněn ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti daňovým subjektem předložených důkazních prostředků. V tomto ohledu však správce daně již tíží důkazní břemeno, a to 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. rozsudek sp. zn. 2 Afs 24/2007 - 119, již citovaný shora). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené dokumenty, či jiné důkazní prostředky (např. výpovědi svědků) jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 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.
37. Postup správce daně i žalovaného v posuzovaných věcech věci zcela popsáním judikturním závěrům odpovídal. Žalobkyně předložila k uplatněným nárokům na odpočet DPH daňové doklady, které správce daně hodnotil jako formálně bezvadné, avšak správce daně měl k dispozici informace o smluvním partnerovi žalobkyně – společnosti D. p. s. r. o., která DPH z předmětných transakcí s žalobkyní neodvedla a stala se nekontaktní. Jelikož dotyčná společnost měla žalobkyni poskytovat řadu plnění různých druhů (skladovací služby, grafické práce, reklamu), přičemž ze všech těchto plnění uplatnila žalobkyně nárok na odpočet DPH, zahájil správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu. V průběhu daňové kontroly vyzval správce daně žalobkyni k prokázání faktické realizace předmětných zdanitelných plnění. Jelikož žalobkyně kromě samotných daňových dokladů a smluv nedisponovala prakticky žádnými doklady (dle vlastního tvrzení nevedla skladovou evidenci, až na výjimky si nearchivovala dokumentaci

realizovaných grafických prací ani elektronickou korespondenci s dodavatelem prací), prokazovala faktické uskutečnění předmětných zdanitelných plnění zejména výpověďmi svědků.

38. Aby byl správce daně schopen vyhodnotit, zda jsou výpovědi jednotlivých svědků věrohodné, popř. zda jsou věrohodní samotní svědkové, prověřoval údaje těmito svědky sdělované, a to způsobem, který je popsán v narativních částech prvních rozsudků krajského soudu a pochopitelně také srovnával výpovědi jednotlivých svědků vzájemně, jakož i komparoval výpovědi svědků s tvrzeními žalobkyně, resp. výpověďmi jejího jednatele o podrobnostech jednotlivých obchodních případů. Své hodnotící úvahy správce daně detailně ve zprávě o daňové kontrole vylíčil a popsal, proč pochybnosti o pravdivosti tvrzení žalobkyně přetrvávají. Stejně podrobně se pak témuž k odvolacím námitkám věnoval žalovaný v žalobou napadených rozhodnutích.
39. Právě vysvětlování a popisování hodnotících úvah je podstatou myšlenkového procesu, jenž se nazývá hodnocení důkazů (viz § 8 odst. 1 d. ř.: 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.).
40. Správce daně v posuzovaných věcech unesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. právě tím, že zevrubně a zcela v mezích § 8 odst. 1 d. ř. zprostředkoval žalobkyni své úvahy o tom, proč hodnotí výpovědi žalobkyní navržených svědků jako nevěrohodné a nedostatečné pro prokázání skutečností uvedených žalobkyní v daňových přiznáních. Správce daně není povinen opřít své pochybnosti o dokumenty, neboť plně postačuje, pokud srozumitelným a logickým způsobem odůvodní, proč jsou důkazy žalobkyně nevěrohodné či nedostatečné.
41. Skutečnost, že žalobkyně nemohla předvídat obsah výpovědí jí navržených svědků, nezabývá správce daně podrobit tyto výpovědi kritickému hodnocení. Nelze se proto domáhat odhlédnutí od nesrovnalostí ve výpovědích svědků pouze z důvodu, že se jedná o svědky navržené daňovým subjektem. Krajský soud přitom souhlasí s žalovaným, že nesrovnalosti, které žalobkyně v žalobě výslovně zmiňuje (neexistující pan K. starší a modrý Renault – nakonec se obojí našlo, chyby v knihách jízd T. – G. s.r.o., existence počítače s programem, pracovní poměr pana M.), nebyly správcem daně vytknuty žalobkyni, nýbrž tyto skutečnosti hodnotil správce daně jako skutečnosti nasvědčující nevěrohodnosti výpovědi jednotlivých svědků o ostatních okolnostech jimi tvrzených. Zjednodušeně řečeno, nemluví-li svědek či žalobkyně sama pravdu o skutečnosti A, není důvod jim věřit ani ohledně tvrzení B a je na místě výpovědi kriticky hodnotit. Na hodnotících úvahách správce daně a žalovaného krajský soud neshledává nic vadného ani nepřesvědčivého.
42. Výpovědi svědků i jednatele žalobkyně hodnotili správce daně i žalovaný zcela korektně a lze uzavřít, že žalobkyně neprokázal, že zdanitelná plnění, uvedená na jím předložených daňových dokladech byla pro ni realizována v rozsahu, v cenách a způsobem popsáným v těchto dokladech a smlouvách, na jejichž základě byly doklady vystaveny, a že tato plnění fakticky uskutečnila společnost D. p. s. r. o., jakožto vystavitel předmětných daňových dokladů, v případě skladovacích služeb, že se tyto uskutečnily vůbec. Svědecké výpovědi pro řadu popsáných vzájemných rozporů nelze považovat za věrohodné (svědkové M. či S.), popř. jejich vypovídací hodnota vzhledem k okolnostem, které měly

prokázat, byla natolik nízká (svědkové P. či K.), neboť vypovídali zcela obecně, že nelze dopět k závěru, že by pochybnosti o důvěryhodnosti obchodních transakcí žalobkyně se společností D. rozptýlily a nahradily chybějící dokumentaci. Správce daně měl proto dostatek důvodů k tomu, aby ve smyslu § 92 odst. 7 postupem posoudil důkazy žalobkyně jako nedostatečné pro prokázání skutečností uvedených žalobkyní v daňových přiznáních, přičemž zpětně přenesenému důkaznímu břemenu žalobkyně již jednoznačně nedostála, když konkretizované pochybnosti správce daně neodstranila.

E) Závěr a náklady řízení

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

Poučení:

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

Olomouc 31. ledna 2019

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu