



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **Ing. I. L.**
bytem H. Ú. 56, V.
zastoupená **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s. r. o., IČO
26879411
sídlem Jiráskova 1284, Vsetín
proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 1. 2016, č. j. 247/16/5300-21441-703172,
ve věci doměření daně z přidané hodnoty

takto:

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

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

1. Žalobkyně v rámci své podnikatelské činnosti obchodovala s dřevní hmotou, resp. kulatinou. Za zdaňovacím obdobím listopad 2011 uplatnila žalobkyně nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 80 120 Kč z faktury č. X, vystavené dodavatelem K. V., s. r. o. za „zprostředkování bukové kulatiny“ v období leden až listopad 2011 na celkovou částku 480 720 Kč s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 25. 11. 2011. Finanční úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) žalobkyni dodatečným platebním výměrem ze dne 27. 5. 2014, č. j. 1191310/14/3102-05301-801115 doměřil za předmětné zdaňovací období DPH ve výši 80 120 Kč a vyčíslil penále ve výši 16 024 Kč. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak je na této faktuře deklarováno, tj. v rozsahu a obsahu uvedeném na faktuře (neprokázala, že došlo k poskytnutí zprostředkování společností K. V., s. r. o. v období 1-11 2011), proto předmětný nárok na odpočet DPH vyhodnotil jako uplatněný v rozporu s § 72 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), a vyloučil jej z přijatých zdanitelných plnění v částce základu daně 400 600 Kč a daň 20 % ve výši 80 120 Kč. Správce daně dále uvedl, že ani žalobkyní předložené pokladní doklady č. X a X nemohou být dokladem potvrzujícím naplnění podmínek nároku na odpočet DPH, neboť vypovídají toliko o tocích finančních prostředků, nikoli již o předmětu a rozsahu plnění, o datu jejich uskutečnění a jeho faktické přijetí žalobkyní. Dále správce daně uvedl, že neprokázala, v jakém předmětu a rozsahu přijala od společnosti K. V., s. r. o. plnění, na které byla jménem této společnosti vystavena předmětná faktura s datem uskutečnění zdanitelného plnění 25. 11. 2011. Dle správce daně tak nebyla prokázána věcná a časová opodstatněnost předložené faktury od společnosti K. V., s. r. o., a to zejména v náležitostech dle § 28 odst. 2 písm. f) a h) ZDPH, a tato faktura tedy není řádným daňovým dokladem způsobilým prokázat nárok na odpočet daně. Žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a rozhodnutí správce daně potvrdil.
2. Žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného. V žalobě uvedla, že pan K. V. jí v roce 2011 pomáhal při nákupu, konkrétně při přebírkách od prodávajících zařazoval jednotlivé kusy do kvalitativních kategorií dřevní kulatiny, tuto práci však fakturoval ze své obchodní společnosti K. V., s. r. o. nesprávně jako zprostředkování. Žalobkyně nepopírá, že k naplnění zprostředkování ve smyslu pojmových znaků tohoto smluvního typu nedošlo. Žalobou napadenému rozhodnutí vytýkala, že:
 - a) žalovaný konstatoval, že nedošlo k naplnění smlouvy o zprostředkování, resp. že žalobkyni nebyly společností K. V., s. r. o. poskytnuty služby ve formě zprostředkování. Nezabýval se však tím, že byly ze strany společnosti K. V., s. r. o. provedeny pro žalobkyni jiné práce, a to kvantitativní a kvalitativní přejímka dřevěné kulatiny, což potvrdili svědci Ing. Z. a Ing. D., jakož i samotný K. V., který uvedl, že fakturoval práci za cenu 200 Kč za metr kubický, z čehož vyplývá, jakým způsobem byla cena stanovena. Ačkoli se tedy jednalo pouze o nesprávné nazvání fakturovaných služeb, správce daně nárok na odpočet DPH z faktury za tyto služby v plné výši vyloučil. Správce daně a potažmo i žalovaný tak vedli dokazování pouze formálně bez snahy zjistit skutečný stav věci, přičemž stav formální zcela nadřadily stavu skutečnému;

- b) skutečnost, že se na realizaci předmětných služeb se podílela osoba K. V., jasně ukazuje na to, že tyto služby dodala společnost K. V. s.r.o., neboť K. V. byl jediným společníkem a rovněž i jediným jednatelem této společnosti a jako fyzická osoba v té době neměl a ani dosud nemá živnostenské oprávnění. Nemohl tedy tyto služby fakturovat jinak, než jako služby poskytnuté společností K. V. s.r.o. Nikdo ze svědků nemohl mít k dispozici takové znalosti či indicie, podle kterých by mohl posoudit, že pan K. V. vykonával svou práci jako fyzická osoba, nikoliv jako jednatel obchodní korporace K. V. s.r.o., přesto žalovaný tvrdí, že svědek D. tuto skutečnost uvedl. Jedná se tak o zcela nepravdivé tvrzení;
- c) správce daně vytkl žalobkyni, že neprokázala poskytnutí předmětných služeb, přesto neprovedl výslech zástupců dalších dodavatelů žalobkyně, a to 4 slovenských společností, které sám v napadaném rozhodnutí uvádí;
- d) správce daně nesprávně hodnotil výpověď K. V., neboť nepřihlédl ke značnému časovému odstupu. Po svědkovi nelze spravedlivě žádat, aby si pamatoval do detailů veškeré podrobnosti uzavírání a realizace kontraktů, naopak by bylo podezřelým, kdyby si takové detaily pamatoval. Drobné rozpory ve výpovědích nemohou způsobit, že bude na jejich základě celá výpověď svědka hodnocena jako nevěrohodná;
- e) správce daně svévolně odmítl důkazy ve prospěch žalobkyně, zejména svědecké výpovědi Ing. D. a Ing. Z. Svévolná selekce důkazů je v přímém rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů dle § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“). Svědeckou výpověď nelze odmítnout pouze s odkazem na nepodstatné rozpory a pro věrohodnost svědecké výpovědi nedůležité okolnosti. Správce daně dostal žalobkyni do neřešitelné situace, když jí vytkl neprokázání jejích tvrzení, na straně druhé však k důkazům, které tvrzení žalobkyně prokazují, odmítl přihlídnout a na základě nepodložených domněnek dospěl k závěru o jejich nevěrohodnosti;
- f) správce daně postupoval v rozporu s pravidly pro přenos důkazního břemene v daňovém řízení. Žalobkyně primárně předložila bezvadné účetní doklady (faktury, doklady o úhradě) a jejich evidenci. Správce daně tyto zpochybnil skutečnostmi zjištěnými u jiných subjektů, čímž přešlo důkazní břemeno zpět na žalobkyni. Ta je však následně unesla tím, že dodání předmětných služeb potvrdil nejen dodavatel (K. V.) sám, nýbrž i další dva svědci, čímž přešlo důkazní břemeno zpět na správce daně, který se však omezil jen na konstatování, že svědci nepotvrdili dodání služeb zprostředkovatelských, aniž by však zkoumal skutečný stav věci. Žádné jiné důkazní prostředky vyvracející tyto výdaje však správce daně v rozporu s § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. nepředložil. Správce daně a potažmo i žalovaný tak své důkazní břemeno neunesli. Žalovaný tak proti dvěma svědectvím, z nichž plyne, že K. V. pro žalobce pracoval, staví pouhou nekontaktnost společnosti K. V., s. r. o.;
- g) žalovaný se snaží přičíst k tíži žalobkyně běžnou praxi související se změnou právního zástupce, aby podpořil svá tvrzení o nedůvěryhodnosti jejích argumentů. V rámci odvolacího řízení došlo u žalobkyně ke změně právního zástupce. Nový právní zástupce po prostudování spisu a na základě skutečností plynoucích ze svědeckých výpovědí dospěl k závěru, že došlo k poskytnutí jiných služeb, než služeb zprostředkovacích, a to služeb spočívajících v kvantitativní a kvalitativní přejímce kulatiny. Tato skutečnost však vyplývala i z doposud zjištěného skutkového stavu. Není vůbec neobvyklé, že se

změnou právního zastoupení dochází i ke změně argumentace, navíc se jedná o zcela přirozenou reakci na nově zjištěné skutečnosti v rámci svědeckých výpovědí.

- h) žalovaný se v napadeném rozhodnutí odvolává na výpověď svědka Ing. K., ačkoli se tento neúčastnil žádných obchodů s žalobkyní a nemůže o jejích obchodech nic vědět, takže tato svědecká výpověď je v projednávané věci zcela nepoužitelná. Žalovaný tak činí z důvodů, aby rovněž vytvořil negativní obraz o celé transakci a zpochybnil tvrzení žalobce.

3. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl, přičemž k jednotlivým žalobním bodům uvedl:

ad a) není pravda, že by se v napadeném rozhodnutí nezabýval tím, zda lze na základě shromážděných důkazních prostředků dospět k závěru, že společnost K. V., s. r. o. vykonávala kvalitativní kontrolu a přejímku zboží. Žalovaný se touto verzí zabýval, avšak dospěl k závěru, že důkazní prostředky (zejména výsledky svědků) tento závěr neosvědčují. Dále žalovaný ocitoval konkrétní pasáže napadeného rozhodnutí, v nichž jsou úvahy o K. V. jako kvalitáři obsaženy. Dále žalovaný s odkazem na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 11. 2013, č. j. 1 Afs 78/2013-38 uvedl, že žalobkyně neposkytla takový přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci, aby mohlo dojít k uznání nároku na odpočet, přestože žalobkyně tvrdila, že došlo k jinému zdanitelnému plnění, než jaké je popsáno na daňovém dokladu;

ad c) správce daně nemá povinnost aktivně vyhledávat důkazy svědčící ve prospěch daňového subjektu. Žalobkyně v průběhu daňového řízení nenavrhovala provedení výsledku těchto svědků, pročť správce daně ani žalovaný neměli zákonnou povinnost se s takovým návrhem vypořádat, a to buď ve formě provedení výsledků či odůvodněným odmítnutím provedení výsledků. Nadto správní orgán I. stupně i žalovaný zjišťovali skutkové okolnosti týkající se nákupu zboží žalobkyní, nebylo proto na místě předpokládat, že k takovému ověření bude nutné zjistit okolnosti týkající se druhé strany dodavatelsko-odběratelských vztahů žalobkyně. K prověřování odběratelů žalobkyně by bylo přistoupeno jen ve výjimečných případech, kteréžto by musely být žalobkyní náležitě odůvodněny, což se ovšem nestalo, neboť žalobkyně provedení předmětných důkazů nenavrhla a návazně tak správním orgánům neposkytla relevantní důvody podmiňující potřebu provedení výsledků jejich odběratelů;

ad d) po uplynutí několika let již není možné po svědkovi požadovat uvedení nejmenších detailů zkoumaných událostí, nicméně i po uplynutí delšího časového úseku lze presumovat znalost základních rysů předmětných otázek. K. V. však nebyl schopen správci daně ozřejmit ani tyto základní rysy. K. V. si nepamatoval ani jakou činnost pro žalobkyni činil, neboť potvrdil, že šlo o zprostředkování, kdy žalobkyně nyní uvádí, že ve skutečnosti šlo o přebírku a kontrolu zboží;

ad f) k přenosu důkazního břemene na žalovaného vůbec nedošlo, neboť není pravdou, že by bylo svědeckými výpověďmi najisto postaveno, že společnost K. V., s.r.o. poskytla žalobkyni nějaké služby. V žádném případě pak nebylo prokázáno, jaký byl rozsah, povaha a další rozhodné vlastnosti daných služeb;

ad h) Ing. K., jehož výslech byl proveden v odvolacím řízení, byl v rozhodné době obchodním zástupcem společnosti K. l., s.r.o., tedy dodavatele žalobkyně. Je tak dle žalovaného zřejmé, že měl mít povědomí o tom, zda se nákupů a prodejí mezi žalobkyní a společností K. l., s.r.o. účastnila i obchodní společnost K. V., s.r.o.

4. V replice k vyjádření žalovaného ze dne 6. 6. 2016 žalobkyně zdůraznila, že se žalovaný dopouští přepjatého formalismu, pokud poukazuje stále pouze na nenaplnění institutu zprostředkování. V řízení bylo prokázáno, že K. V. prováděl pro žalobkyni práce spočívající v kvantitativní a kvalitativní přejímce kulatiny od jejích dodavatelů, a to za částku 200 Kč za kubický metr. K. V. nikoho pro žalobkyni neoslovoval za účelem zprostředkování obchodu, tudíž si ani nemohl pamatovat názvy všech dodavatelů. Jelikož byl s nimi v kontaktu pouze z důvodů přebírky kulatiny, bylo mu lhostejno, s kým jednal. Pro svědka bylo nadto dle žalobkyně velmi obtížné odpovídat na otázky správce daně zaměřené na zprostředkování, když žádné neprováděl. Dále žalobkyně namítla ve vztahu k hodnocení významu výpovědi svědka Ing. K., že tento nepracuje ve společnosti K. l., s. r. o. jako obchodní ředitel, nýbrž jako obchodní zástupce, tudíž není samozřejmostí, aby měl přehled o všech obchodních partnerech společnosti, jež v posuzované době zaměstnávala 180 osob. S ohledem na skutečnost, že svědek uvedl, že nezná ani žalobkyni, nemohl mít logicky žádné povědomí o tom, zda byl u obchodů s ní přítomen K. V.
5. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že dne 5. 9. 2013 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období let 2010 a 2011, a dále daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen až prosinec 2010 a leden až prosinec 2011. Správce daně při kontrole dokladů zjistil, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH z přijatého zdanitelného plnění deklarovaného fakturou č. 20112511 jako zprostředkování bukové kulatiny v celkové částce 480 720 Kč. Faktura byla vystavena společností K. V., s. r. o. s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 25. 11. 2011. Z odpovědi na dožádání u místně příslušného správce daně dodavatele bylo zjištěno, že společnost K. V., s. r. o. změnila obchodní firmu na M., s. r. o., přičemž se jedná o nekontaktní daňový subjekt, který podal poslední přiznání k dani z příjmu právnických osob dne 29. 3. 2012 za zdaňovací období 2011 a poslední přiznání k dani z přidané hodnoty dne 30. 10. 2012 za 3. čtvrtletí 2012. Dne 19. 11. 2013 proto vyzval správce daně žalobkyni k prokázání toho, že k realizaci plnění popsanému na předmětném daňovém dokladu skutečně došlo. Žalobkyně na výzvu reagovala sdělením z dne 17. 12. 2013, v němž uvedla, že K. V., v té době K. V., s. r. o., zprostředkoval bukovou kulatinu na základě faktur, které označila číslem a názvem dodavatele, přičemž tyto faktury přijaté od třetích subjektů k podání připojila. Jako dodavatel uvedla: Q. s. r. o., L. D., K. l. s. r. o., C., s. r. o., obec J., M. T., s. r. o. a O. l., s. r. o. Dále žalobkyně uvedla, že faktura č. X byla K. V. uhrazena ve dvou splátkách, a sice dne 25. 11. 2011 ve výši 250 000 Kč a dne 28. 11. 2011 ve výši 230 720 Kč. Příjmové doklady žalobkyně doložila. Dále žalobkyně ve vyjádření uvedla, že pokud není přiložen doklad o dopravě, byla kulatina přepravena vozidlem žalobkyně. V podání ze dne 14. 2. 2014 navrhla žalobkyně vyslechnout K. V. k prokázání skutečností, za jakých pro ni na základě smlouvy pracoval, potvrzení výše finančních prostředků, které za svou práci obdržel, a způsobu jejich vyplacení. Výslech svědka K. V. provedl správce daně dne 31. 3. 2014. Dne 26. 5. 2014 projednal správce daně s žalobkyní zprávu o daňové kontrole, v jejímž závěru správce daně uvedl, že žalobkyně neprokázala, že se předmětné zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak je na faktuře č. 20112511 deklarováno, tj. v rozsahu a obsahu na faktuře uvedeném, proto nárok na odpočet DPH vyhodnotil jako uplatněný v rozporu s § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH. Dne 27. 5. 2014 vydal správce daně výše specifikovaný dodatečný platební výměr.
6. V odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru žalobkyně napadala způsob, jakým byl dotazován svědek K. V. Zdůraznila, že svědek vypověděl, že nákup bukové kulatiny zprostředkoval a rovněž si vzpomněl na dodavatele jménem D., přičemž svědek navíc

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

uvedl i jednotlivé varianty nákupu. K naplnění smlouvy o zprostředkování dle žalobkyně přitom stačí to, že u dodavatele zajistí konkrétní obchodní případ pro zájemce. Dle žalobkyně navíc svědek správně uvedl, že se jednalo o kulatinu na židle, což prokazovalo, že svědek musel vědět, jakou kulatinu má v rámci zprostředkování zajistit. Správce daně tak dle žalobkyně tak neunesl své důkazní břemeno, neboť neuvedl konkrétní skutečnosti, které by odůvodňovaly jeho pochybnosti o tom, že uvedená transakce proběhla tak, jak žalobkyně a svědek uvedli. Dále žalobkyně uvedla, že zjištění správce daně o nekontaktnosti společnosti M., s. r. o. nelze brát v potaz, neboť zprostředkování nákupu bukové kulatiny bylo prokázáno svědectvím jednatele společnosti, která zprostředkování zajišťovala. Nekontaktnost dodavatele a skutečnost, že osoby odlišné od žalobkyně nesplnily svoji zákonnou povinnost a nepodaly daňová přiznání, nemůže být důvodem pro závěr o neunesení důkazního břemene žalobkyní. K těmto závěrům uvedla (stejně jako v žalobě) rozsáhlé citace judikatury. Závěrem žalobkyně namítla porušení řady procesních ustanovení.

7. Žalovaný v odvolacím řízení pověřil správce daně doplněním dokazování. Tento v rámci odvolacího řízení provedl výslech svědka S. Č., obchodního zástupce společnosti C., s. r. o., dále svědka L. D. a svědka Ing. V. D., jednatele společnosti K. l., s.r.o. Dne 31. 3. 2015 seznámil žalovaný žalobkyni s nově zjištěnými skutečnostmi a vyzval ji k vyjádření se v rámci odvolacího řízení. Žalobkyně v podání ze dne 16. 4. 2015 odkázala na výpověď svědka D., který měl potvrdit, že se K. V. pohyboval u všech obchodů, které probíhaly mezi ním a žalobkyní. Dále uvedla, že K. V. platila za to, aby pro ni přebíral a kontroloval dřevo. Pokud K. V. zároveň předával informace o kvalitě bukové kulatiny i panu D. jako podklad pro jeho fakturaci, pak to žádným způsobem nevyvrací skutečnost, že K. V. pracoval pro žalobkyni. Viděl-li svědek pana V. při uvedených úkonech vykonávaných pro žalobkyni, je tím potvrzeno, že K. V. tyto práce pro žalobkyni prováděl. Dále žalobkyně uvedla, že pokud by správce daně v rámci dokazování zjistil, že K. V. pro žalobkyni sice aktivně pracoval, avšak fakturoval tuto práci nesprávně jako zprostředkování, bylo by zpochybnění nároků na odpočet DPH základě uvedené skutečnosti přepjatým formalismem. Dále namítla, že správce daně po zjištění, že se svědek Ing. D. obchodování s žalobkyní sám neúčastnil, měl vyslechnout osoby, které tyto obchody v rámci obchodní společnosti K. l., s.r.o. s žalobkyní zajišťovaly. Jedině jejich výslech mohl zásadním způsobem situaci ohledně působení K. V. objasnit. K výzvě žalovaného navrhla a označila žalobkyně jako svědky Ing. Z. a Ing. K., zaměstnance společnosti K. l., s. r. o., kteří byli posléze vyslechnuti. Dne 7. 8. 2015 seznámil žalovaný žalobkyni opětovně se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení a jejich hodnocením a vyzval ji k vyjádření. Žalovaný konstatoval, že po doplnění dokazování v odvolacím řízení nebyly zjištěny skutečnosti, které by měly za následek změnu právního závěru ve věci oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH.
8. Žalobkyně ve vyjádření ze dne 23. 8. 2015 uvedla, že z výpovědi svědka D. plyne, že se K. V. na nákupu dřeva podílel a že zajišťoval pro žalobkyni nákup dřevěné kulatiny, kontrolu její kvality a množství, přičemž předával-li informace z této kontroly i svědku D. jako podklad pro jeho fakturaci nevyvrací skutečnost, že K. V. pracoval pro žalobkyni. Informace o kvalitě a množství kupovaného zboží jsou stěžejní pro kupujícího, nikoli prodávajícího, proto je nelogický závěr žalovaného, že K. V. zajišťoval zařazení dřeva do tříd po prodávajícího, který bezpochyby ví, co prodává. Je pravdou, že vyjádření svědka D. nebylo úplně jasné, avšak nelze je vyložit tak nelogicky, jak to učinil žalovaný. Společnost K. V., s. r. o. tedy prostřednictvím svého jednatele a jediného společníka K. V. pro

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

žalobkyni pracovala a za tuto práci dostávala odměnu. Bezpochyby žalobkyně a společnost K. V., s. r. o. uzavřeli na tuto práci chybnou smlouvu, neboť práce dodavatele – společnosti K. V., s. r. o. pro žalobkyni zcela jistě klasickým zprostředkováním nebyly. Nutno ovšem vycházet ze skutečného stavu, kdy společnost K. V., s. r. o. své služby žalobkyni nesporně poskytovala, což dva svědci zcela jednoznačně potvrdili. Žalobkyně proto uzavřela, že charakter uzavřené smlouvy nemůže mít daňovou uznatelnost tohoto výdaje žádný vliv, pokud byla dodávka služeb prokázána a pokud absentují skutečnosti, které by faktické dodání těchto služeb vyvracely, obzvláště pokud Nejvyšší správní soud dlouhodobě judikuje, že absolutní neplatnost smluv žádným způsobem do systému daní nedopadá. Žalovaný dle žalobkyně nevyvrátil, že K. V., jednatel společnosti K. V., s. r. o. pro žalobkyni skutečně pracoval a že poskytoval služby spočívající ve fyzické přejímce kulatiny, kontrole její kvality a jejího množství. Jednalo se o inomínatní smlouvu. K. V. neměl živnostenské oprávnění, tudíž bylo v souladu se zákonem, pokud svou práci fakturoval prostřednictvím společnosti K. V., s. r. o. Žalovaný nastoluje absurdní situaci, kdy vylučuje daňový náklad jen na základě skutečnosti, že je smlouva pojmenována jinak, než byl její skutečný obsah.

9. Dne 8. 1. 2016 vydal žalovaný žalobou napadené rozhodnutí. Uvedl, že od zahájení do ukončení daňové kontroly opírala žalobkyně oprávněnost svého nároku na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění, které deklaruje daňový doklad č. X, o zprostředkování. V průběhu odvolacího řízení však žalobkyně službu zprostředkování ze strany K. V. sama zpochybnila, resp. zcela popřela a začala nárok na odpočet daně opírat o provedenou výpověď svědka L. D. a následně také o výpovědi Ing. Z. a Ing. K., přičemž se domáhala uplatnění zásady materiální pravdy a upřednostnění skutečného stavu před stavem formálně právním. Žalovaný však uvedl, že výpovědi uvedených svědků hodnotí odlišně od žalobkyně, zvláště pak za situace, kterou v odvolacím řízení sama nastolila novým tvrzením o obsahu a povaze přijaté služby a vyvolala tak základní pochybnost v určení, které ze dvou předestřených tvrzení, a zda vůbec jedno či druhé z nich, má pro posuzovaný případ odpovídající relevanci. K výpovědi svědka L. D. žalovaný uvedl, že vzhledem ke skutečnosti, že svědek v roce 2011 žalobkyni znal již z předchozí spolupráce, jeví se zcela nelogické a nadbytečné, aby k nákupu bukové kulatiny využil v rozhodné době K. V. coby zprostředkovatele. Dále zdůraznil, že z výpovědi L. D. také vyplynulo, že to byl svědek, který měl zájem o zprostředkování („potřeboval jsem sehnat odbyt na bukovou kulatinu“), a dále také informace, že K. V. jednal sám za sebe, nikoliv za společnost K. V., s. r. o. Dále žalovaný uvedl, že ze svědkem předložených faktur vydaných pro žalobkyni za roky 2010 a 2011 vyplynulo, že jak v roce 2010, tak i v roce 2011 odebírala bukovou kulatinu kvality A, B, C i D, což je v rozporu s výpovědí svědka K. V., který uvedl, že u dodávek pro žalobkyni se muselo jednat o super kvalitu. Z předložených vydaných faktur dále vyplývá, že charakter dodávek, kvalita bukové kulatiny ani jejich průběh se v roce 2011 oproti roku 2010 téměř nelišily. Meziročně se tedy kvalita odebraného dřeva žalobkyní neměnila (odebírány byly všechny jakostní druhy kulatiny, nikoliv jen super kvalita). Žalovaný poté uzavřel, že výpověď L. D. nelze na straně jedné zařadit mezi důkazy svědčící pro původní tvrzení žalobkyně, tedy pro zprostředkování bukové kulatiny K. V. v roce 2011, na straně druhé samotným touto výpovědí nelze zcela vyloučit účast K. V. při kontrole kvality dřeva nakupovaného žalobkyní od L. D. Účast K. V. při kontrole kvality dřeva nakupovaného žalobkyní od pana D. však dle žalovaného není, s ohledem na rozpory s ostatními podanými tvrzeními a důkazy (např. předmětná faktura č. X a příjmové doklady č. X a c. X, účetní deník

žalobkyně a evidence pro daňové účely za rok 2010, rozpory ve výpovědích K. V. a L. D.), jednoznačným důkazem svědčícím pro dodatečné tvrzení žalobkyně ohledně role K. V. při obchodech žalobkyně s třetími osobami. Žalovaný uvedl, že z logiky věci vyplývá, že by bylo možno roli „kvalitáře“ K. V. vztáhnout stejně jen na obchodní případy zrealizované v rozhodné době mezi žalobkyní a L. D., výlučně však bez ohledu na ostatní zjištěné či tvrzené skutečnosti. Dále žalovaný hodnotil výpověď svědka Ing. Z. tak, že tato sice nevyloučila možnost nějaké participace K. V. při přejímce bukové kulatiny, avšak sama o sobě a už vůbec ve spojení s ostatními svědeckými výpověďmi, tvrzeními a zjištěnými skutečnostmi neprokázala, že K. V. prováděl jménem společnosti K. V. s. r. o. činnost, na základě které by žalobkyně měla možnost se společností K. l. s. r. o. uzavřít smlouvu na dodávky bukové kulatiny. Nebylo tedy prokázáno tvrzení, že společnost K. V. s. r. o. zprostředkovala nákup bukové kulatiny pro žalobkyni. Výpověď Ing. Z. však dle žalovaného nebylo současně jednoznačně prokázáno, že by K. V. v rozhodné době prováděl na základě inominační smlouvy, nesprávně označené jako smlouva o zprostředkování, vlastním jménem nebo na účet žalobkyně činnost osoby zodpovědné za kvalitu a jakost přebírané bukové kulatiny. Toliko nelze výlučně na základě výpovědi tohoto svědka druhou variantu skutkového děje jednoznačně vyloučit. Dále žalovaný poukázal na skutečnost, že další z vyslechnutých zástupců společnosti K. l., s. r. o., Ing. K., v rozhodné době obchodní zástupce jmenované společnosti, jakoukoli participaci společnosti K. V., s. r. o., event. fyzické osoby K. V. při obchodech nepotvrdil. Dále žalovaný hodnotil výpověď svědka Ing. D. jako indiferentní ve vztahu k rozhodným skutečnostem. Dále žalovaný hodnotil výpověď svědka S. Č., jednatele společnosti C. s. r. o., ve věci obchodní spolupráce obchodní korporace, který uvedl, že nikdy nejednal při obchodování s žalobkyní (které trvá již od roku 2010) s K. V. ani společností K. V., s. r. o. V odvolacím řízení nově přdestřené tvrzení žalobkyně poté žalovaný posoudil v kontextu provedeného doměřovacího a odvolacího řízení jako účelové, v konečném důsledku nepochybně svědčící v neprospěch daňového subjektu, neboť důkazní nouzi žalobkyně jenom prohloubilo. Žalobkyně se dle žalovaného prostřednictvím dodatečně podávané argumentace snaží obhájit neobhajitelný názor, že v režimu ZDPH je zcela lhostejné, o jaký druh služby se jedná, podstatné je, že nějaká služba je poskytnuta, že je nerozhodný smluvní typ ujednání, od kterého se daná služba odvíjí, v důsledku čehož je zcela nerozhodné, jaký předmět a rozsah plnění (srov. § 28 odst. 2 písm. f) ZDPH) je uveden na daňovém dokladu, obdobně je nerozhodné, jaké je relevantní datum uskutečnění zdanitelného plnění jako povinná náležitost daňového dokladu ve smyslu § 28 odst. 2 písm. h) ZDPH ve spojení se ZDPH vymezeným dnem uskutečnění zdanitelného plnění při poskytnutí služby ve smyslu § 21 odst. 5 a 6 ZDPH. Z podané argumentace žalobkyně lze dle žalovaného také vysledovat, že je nerozhodné prokazovat v průběhu daňové kontroly konkrétní druh služby a následně v odvolacím řízení tvrdit, že došlo k poskytnutí zcela jiné služby, která však není podpořena ani smlouvou ani předloženou fakturou a je v rozporu zejména s výpovědí nejvýznamnějšího svědka, který tuto v odvolacím řízení odvolatelem jinak nadefinovanou službu měl v rozhodné době uskutečnit, neboť tento ji jednoznačně označil za zprostředkování. Žalobkyně dle žalovaného neozřejmila, proč by K. V. coby osoba mající status jakéhosi kontrolora jakosti a množství odvolatelem nakupované kulatiny od třetích osob, měla tyto třetí osoby vyhledávat, a proč by měla mít společnost K. V., s. r. o. nějaké náklady se zprostředkováním (srov. výpověď svědka K. V.). Dovolává-li se žalobkyně upřednostnění zásady materiální pravdy, opomíjí dle žalobkyně základní fakt, že v daném kontextu za podáním skutečného stavu nese prvořadou

odpovědnost sama včetně podání důkazu o souladu stavu faktického s vykázaným stavem formálně právním. Dále zdůraznil, že finančním orgánům ze zákona nesvědčí povinnost vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu, zvláště pak za situace, kdy odvolatel nahradí dosud prokazované tvrzení tvrzením jiným. Uzavřel tudíž, že žalobkyně soulad vykázaného stavu formálně právního se stavem skutkovým neprokázala a svoji důkazní nouzi v odvolacím řízení pouze a jenom prohloubila, v důsledku čehož nemohla naplnit podmínky, s nimiž ZDPH nárok na odpočet daně spojuje. Poté se žalovaný vypořádal s odvolacími námitkami. Závěrem žalovaný zdůraznil, že průběh doměřovacího i odvolacího řízení svědčí pro souladný postup dle § 92 odst. 2 d. ř., neboť ze strany správce daně i žalovaného bylo za účelem správného zjištění a stanovení daně učiněno zrealizovanými správními úkony maximum možného.

10. 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 odst. 1 s. ř. s. rozhodl bez jednání.
11. Žalobním bodem a) žalobkyně vytýkala žalovanému příliš formální přístup ke zjišťování skutečného stavu věci, kdy přestože bylo žalobkyní tvrzeno i prokazováno, že společnost K. V., s. r. o. pro ni prováděla službu v podobě kontroly množství a kvality kulatiny při její přejímce od dodavatelů, žalovaný stále argumentoval nenaplněním smlouvy o zprostředkování. Dle žalobkyně šlo přitom pouze o nesprávnost při fakturaci.
12. Předně je třeba zdůraznit, že to byla skutečně sama žalobkyně, která předložila fakturu, na níž byl uveden jako důvod fakturace částky 400 600 Kč + DPH „*zprostředkování bukové kulatiny v období 1-11 2011*“, dále že ve vyjádření ze 16. 12. 2013 uvedla, že K. V., s. r. o. *zprostředkoval* bukovou kulatinu na základě faktur, které předložila, a rovněž že jako právní důvod vystavení předmětné faktury označil i K. V. „*zprostředkování*“, přičemž uvedl: „*Domluvili jsme se s paní L., kolem 2000 kubíků. jestli je seženu v té kvalitě.* V průběhu daňové kontroly tedy žalobkyně nikdy netvrdila, že by údaje na předmětné faktuře uvedené neodpovídaly skutečnosti, tj. že by fakticky nedošlo k deklarovanému zprostředkování, jakožto vyvíjení činnosti směřující k tomu, aby měl zájemce příležitost uzavřít určitou smlouvu s třetí osobou za sjednanou provizi, nýbrž k činnosti zcela jiné, tj. službě spočívající v kontrole kvality a množství nakupované bukové kulatiny. Naopak na výzvu správce daně opětovně uvedla, že se jednalo o zprostředkování, stejně jako se neohradila vůči tvrzení svědka K. V., že se posuzovaná faktura týkala skutečně zprostředkování, byť tento uváděl, že obsah jeho obchodních vztahů s žalobkyní byl různý, přičemž kromě zprostředkování zmínil i přeprodávání kulatiny, kterou předtím koupil sám. Posuzovaná faktura se však dle jeho výpovědi týkala skutečně právě zprostředkování. Naopak 3 ze 7 žalobkyní položených otázek K. V. při jeho výsledku směřovaly k vyjasnění zprostředkování. Následně i v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru žalobkyně hovořila pouze o zprostředkování, bránila se vůči výtkám správce daně k chybějící písemné smlouvě, kdy obhajovala stanovisko, že smlouva o zprostředkování nemusí být písemná, a dovozovala, že výpověď svědka K. V. potvrdila, že se jednalo o zprostředkování, kdy si tento vzpomněl na jednoho z odběratelů a kdy tvrzení svědka o tom, že věděl, na co žalobkyně kulatinu potřebuje (výroba židlí), dosvědčuje, že věděl, jakou kulatinu má v rámci zprostředkování zajistit.
13. V tomto kontextu se proto nová skutková verze, kterou žalobkyně přinesla v odvolacím řízení, tj. tvrzení o tom, že skutečným obsahem závazku mezi žalobkyní a společností K.

V., s. r. o. byla kontrola kvality a množství kupované kulatiny u dodavatelů před jejím převzetím pro účely fakturace, jeví jako účelová. Jelikož správce daně vyjádřením odůvodněných pochybností o realizaci zprostředkování deklarovaného na žalobkyní předloženém dokladu unesl své důkazní břemeno formulované v § 92 odst. 5 d. ř., bylo na žalobkyni, aby buď setrvala na svých původních tvrzeních a doložila, že přes vzniklé pochyby se sporný obchodní případ udál tak, jak je deklarováno na dokladu, tedy dalšími důkazními prostředky prokázala soulad své evidence pro daňové účely a daňových dokladů se skutečností, tj. že oním přijatým zdanitelným plněním, které v rámci své ekonomické činnosti použila pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby, bylo skutečně zprostředkování, anebo aby naopak korigovala svá původní tvrzení, nabídla tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu předmětného dokladu se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázala. Žalovaný byl však zcela oprávněně vyhodnotil, zda s ohledem na dosavadní tvrzení žalobkyně a provedené důkazy nelze považovat změnu skutkové verze za účelovou. Krajský soud se pak s ohledem na výše popsany průběh daňové kontroly a obsah odvolání ztotožňuje se závěrem žalovaného, že tvrzení žalobkyně o nesprávném užití termínu „zprostředkování“ na faktuře a zcela nová tvrzení o obsahu činnosti K. V. se jeví být vykonstruovanou reakcí na procesní stav důkazní nouze, v níž se žalobkyně ocitla ve vztahu k deklarovanému zprostředkování, ve spojení s reakcí na skutečnosti uvedené svědky L. D. a Ing. Z., kteří uvedli, že se K. V. vyskytoval při přebírání dodávek dřeva pro žalobkyni a kontroloval jeho kvalitu a množství. Tato nová skutková verze je však v příkrém rozporu s tím, co o právním důvodu fakturace uvedl sám K. V.

14. Žalobní bod a) je však nedůvodný, neboť není pravdou, že by se žalovaný nově přdestřenou skutkovou verzí nezabýval. Výše citované pasáže odůvodnění rozhodnutí žalovaného, na něž upozornil i žalovaný ve svém vyjádření k žalobě, námitku žalobkyně spolehlivě vyvrací.
15. Pro úplnost krajský soud dodává, že tvrzení o skutečnostech rozhodných pro správné stanovení daně je primárně úkolem daňové subjektu, nikoli správce daně, který není povinen aktivně vymýšlet možné verze dějů, které se měly v minulosti uskutečnit, aby umožnil daňovému subjektu docílit pro něj nejvýhodnějšího řešení. Pokud si žalobkyně již nemohla na podrobnosti daného obchodního případu vzpomenout, nelze než uvést, že je odpovědností daňového subjektu, aby transakce mající vliv na výši DPH nebo jejího odpočtu prováděl zodpovědně tak, aby jejich uskutečnění mohl zpětně (v časovém období stanoveném zákonem) v případě jejich zpochybnění správcem daně spolehlivě prokázat. Přístup žalobkyně, která nevedla žádnou písemnou evidenci o podkladech pro fakturaci částky, již nelze považovat za zanedbatelnou, a zřetelně tak zaplatila K. V. částku 480 720 Kč aniž by disponovala jakýmkoli podklady k ověření oprávněnosti vystavení faktury na tuto částku, však za zodpovědný označit nelze, obzvláště pokud nemělo jít o jednorázové plnění, nýbrž o plnění poskytované po dobu 11 měsíců. Krajský soud tudíž nepovažuje za důvodnou výtku formálního přístupu žalovaného ke zjišťování skutkového stavu a žalobní bod a) hodnotí i z tohoto pohledu jako nedůvodný.
16. Dále krajský soud hodnotí jako lichý žalobní bod b), neboť z hlediska důvodu, pro který nebyl nárok žalobkyně na odpočet DPH uznán, tj. neprokázání faktického uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění vůbec, není závěr o tom, zda měla (neprokázaně) služby poskytnout společnost K. V., s. r. o. či osoba K. V., relevantní.

17. Výslech zástupců dodavatelů žalobkyně ze Slovenska (označených žalobkyní v podání ze dne 16. 12. 2013) žalovaný neprovedl s odůvodněním, že žalobkyně nikdy výslech těchto osob nenavrhovala. Krajský soud k tomu doplňuje, že s ohledem na změnu skutkových tvrzení ze strany žalobkyně v odvolacím řízení by již zřetelně výslech (neurčených) osob z těchto společností postrádalo smysl. Žalobkyně v průběhu daňové kontroly, kdy ještě setrvala na tvrzení o tom, že právním důvodem vystavení předmětné faktury společností K. V., s. r. o. bylo zprostředkování, uvedla seznam společností a faktur, které měly mít se zprostředkovatelskou činností společnosti K. V., s. r. o. souvislost. Poté, co žalobkyně změnila svá skutková tvrzení, však již netvrdila, že by právě v případě dříve označených společností ze Slovenska prováděla společnost K. V., s. r. o. přejímku kulatiny, natož aby uvedla, kdy a v jakém rozsahu v období 1 – 11 roku 2011 se tak mělo stát. S ohledem na skutečnost, že z předložených faktur vystavených těmito slovenskými subjekty žalobkyni na úhradu za dřevo jakákoli souvislost s činností K. V. či společnosti K. V., s. r. o. nevyplývala, nelze žalovanému vytknout, že by opominul důkaz, který měl k dispozici a u nějž bylo zřejmé, že bude mít vliv na správné stanovení daně. Žalobní bod c) je proto nedůvodný.
18. Žalobní body d) a e) směřovaly proti způsobu hodnocení výpovědí svědků. Podstatou myšlenkového procesu, jenž se nazývá hodnocení důkazů je vysvětlování a popisování hodnotících úvah - 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 přiblíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*
19. Po zjištění obsahu zprávy o daňové kontrole, sdělení, jimiž byla v průběhu odvolacího řízení žalobkyně seznámena s úvahami žalovaného, jakož i napadeného rozhodnutí, dospěl krajský soud k závěru, že správce daně i žalovaný dostáli jak své povinnosti hodnotit důkazy jednotlivě i v souvislostech, tak své povinnosti popsat své hodnotící úvahy a učinit je tak pro žalobkyni přezkoumatelnými.
20. Výpověď svědka K. V. žalovaný v napadeném rozhodnutí hodnotil. Žalovaný poukázal na neurčité a nejednoznačné odpovědi svědka na položené otázky, kdy na otázku „*V čem spočívalo zprostředkování bukové kulatiny pro paní L.?*“ odpověděl: „*Ono je to ošemetné zprostředkování. Buď tu kulatinu nakoupím já a prodám paní L., nebo jí to prodám se ziskem, nebo to risknu a zprostředkuji jí kulatinu a vezmu si za zprostředkování zisk.*“, přičemž následně na otázku: „*O jaký případ obchodu šlo dle jím vystavené faktury č. X?*“, svědek uvedl, že „*Šlo o zprostředkování*“. Žalovaný dále popsal, jak se správce daně pokoušel zjistit od svědka, v čem konkrétně zprostředkování v posuzované věci spočívalo, avšak nedostalo se mu konkrétní odpovědi, zjistil toliko, že k obsahu dohody mezi žalobkyní a K. V. není k dispozici žádný dokument vyjma předložené faktury a pokladních dokladů, že obsahem dohody bylo, že K. V. sežene žalobkyni 2000 kubíků kulatiny v super kvalitě potřebné pro výrobu židlí za cenu, kterou si stanovil částkou 200 Kč za kubík, podkladem pro vystavení faktury nebyly žádné listiny, jen osobní domluva, přičemž přebírka záležela na kvalitě a dodaném množství. Rovněž poukázal žalovaný na rozpor mezi tvrzení svědka o nutnosti výběru kulatiny prvotřídní kvality a obsahem faktur o dodávkách, z nichž vyplynulo, že žalobkyně odebírala kulatinu všech druhů a kvality.
21. Výpověď uvedeného svědka dle názoru soudu hodnotil žalovaný zcela korektně. Na hodnotících úvahách žalovaného krajský soud neshledává nic vadného či nepřesvědčivého a lze s žalovaným souhlasit, že výpověď K. V. neprokázala, že plnění, uvedené na jím vystavené faktuře realizoval v rozsahu, ceně a způsobem ve faktuře popsáním. Důkazní

hodnota výpovědi svědka K. V. byla vzhledem ke skutečnostem, které měla prokázat, natolik nízká, neboť svědek si žádné podrobnosti vztahující se k předmětné faktuře nepamatoval, že nebylo lze než dopět k závěru, že tato výpověď nijak pochybnosti o předmětném obchodním případě nerozptýlila a nenahradila chybějící dokumentaci. Není však pravdou, že by žalovaný hodnotil celou výpověď jako nevěrohodnou, tím méně pro rozpory, na které poukázal. Zda nebyl svědek s to popsat konkrétně průběh řešeného obchodního případu v důsledku plynutí času či z jiného důvodu, nebylo žalovaným hodnoceno, neboť takové hodnocení by nijak nemohlo změnit závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobkyní. Žalobkyně proto nedůvodně poukazuje na to, že je nemožné po svědkovi spravedlivě požadovat, aby si pamatoval detaily všech obchodních transakcí. Žalovaný totiž neučinil závěr o tom, že by svědek lhal, ani o tom, že by mezi žalobkyní a K. V. či společností K. V., s. r. o. neproběhla žádná forma obchodní spolupráce, nýbrž o tom, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, tj. svou procesní odpovědnost za prokázání jí tvrzeném splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH na základě faktury č. X. Žalobní bod d) je tudíž nedůvodný.

22. Výpovědi svědků Ing. Z. a Ing. D. žalovaný neodmítl ani neopomenul, jak vytýká žalobce, nýbrž i je podrobil hodnocení, a to jak ve vztahu k žalobkyní původně tvrzenému zprostředkování, tak k jí přdestřené nové skutkové verzi – viz citace z napadeného rozhodnutí uvedená v odst. 9 rozsudku. V případě svědka Ing. D. není soudu zřejmé, jak by jeho výpověď mohla být hodnocena ve prospěch žalobkyně, když svědek uvedl, že K. V. ani společnost K. V., s. r. o. nezná. Svědek Ing. Z. pak sice potvrdil přítomnost K. V. při přejímkách kulatiny od společnosti K. l., s. r. o. pro žalobkyni, avšak svědek neuvedl žádné skutečnosti, z nichž by bylo možné učinit jednoznačný závěr o konkrétních obchodních případech a rozsahu činnosti K. V. Nepodložené domněnky, jak žalobkyně označuje hodnocení výpovědí těchto svědků žalovaným, krajský soud v odůvodnění napadeného rozhodnutí neshledal.
23. K žalobnímu bodu, jímž žalobkyně vytýkala nesprávné užití procesních pravidel o přenosu důkazního břemene v daňovém řízení, krajský soud uvádí:
24. Podle § 92 odst. 3 a 4 d. ř. *prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.*
25. Podle § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. *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.*
26. Ze citovaných ustanovení d. ř. vyplývá, že důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně, neboť ten je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 d. ř. Primární důkazní povinnost nese na svých bedrech daňový subjekt, který je povinen prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňový řád tak vychází z právním řádem obecně sdílené zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Rozdíl oproti jiným druhům řízení spočívá pouze v tom, že není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti v daňovém řízení uvede či nikoliv, neboť ho v

něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 – 35).

27. Předmětem sporu mezi žalobkyní a správcem daně byla oprávněnost nároku na odpočet DPH dle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH.
28. Podle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH *je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.*
29. 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>].“*
30. Z uvedených závěrů vyplývá, že správce daně je oprávněn kdykoli v souladu s § 92 odst. 4 d. ř. vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, tj. v případě posuzování splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH dle § 73 odst. 1 ZDPH vyzvat daňový subjekt k prokázání toho, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno.
31. Jelikož v posuzované věci z předložené faktury č. 20112511, která nebyla doprovázena smlouvou ani jakýmkoli podklady relevantními pro stanovení výše částky uvedené na faktuře za zprostředkování, činil správce daně logické úkony k tomu, aby zjistil, zda byly pro přiznání nároku na odpočet DPH splněny zákonné podmínky, tj. mimo jiné, zda došlo fakticky k uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění. Dotázal se proto místně příslušného správce daně vystavitele faktury, od nějž se však dozvěděl, že je daný daňový subjekt nekontaktní. Následně proto správce daně v souladu s § 92 odst. 4 d. ř. vyzval žalobkyni k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, tj. pro posouzení oprávněnosti nároku na odpočet DPH dle podmínek stanovených v ZDPH. Žalobkyně následně ve svém kusém vyjádření setrvala na tvrzení, že se jednalo o zprostředkování, přičemž označila subjekty a konkrétní faktury, které měly „být zprostředkovány“, tj. měly mít souvislost s předloženou fakturou. Správce daně poté vyslechl svědka K. V. a na základě jeho výpovědi a v konfrontaci s listinami obsaženými (viz výše) ve spise dospěl k závěru, že nebylo prokázáno, že by se zdanitelné plnění deklarované na faktuře č. X fakticky uskutečnilo tak, jak je na tomto daňovém dokladu popsáno.
32. S ohledem na obsah odvolání provedl poté žalovaný rozsáhlé doplnění dokazování v odvolacím řízení, po němž však dospěl k závěru, že žalobkyně uskutečnění zdanitelného plnění, z něhož by plynul nárok na odpočet DPH neprokázala, jak je podrobně rozvedeno výše. Žalobkyně se tudíž mylí, tvrdí-li, že by důkazní břemeno, které po vyslovení

odůvodněných pochybností správcem daně přešlo na ni, přešlo následně zpět na správce daně jen proto, že žalobkyně označila další důkazní prostředky. Ke zpětnému přenosu důkazního břemene z žalobkyně na správce daně, resp. žalovaného v odvolacím řízení by totiž došlo toliko tehdy, pokud by provedené dokazování pochybnosti správce daně skutečně rozptýlilo. To se však v posuzované věci nestalo.

33. Jako zcela lichý hodnotí krajský soud žalobní bod g). Jakkoli totiž může být pravdivé tvrzení žalobkyně, že změna v osobě právního zástupce leckdy vede ke změně dosud volené právní argumentace, nelze přisvědčit žalobkyni, že by průvodním jevem změny právního zástupce byl zásadní obrat ve skutkových tvrzeních zastupovaného účastníka, jak k tomu došlo v posuzované věci. Nadto z obsahu napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by žalovaný dával jakkoli do souvislosti změnu v tvrzeních žalobkyně o skutkových okolnostech případu se změnou v osobě jejího zástupce v daňovém řízení. Žalovaný srozumitelně konfrontoval změnu skutkových tvrzení žalobkyně s jejím dosavadním postojem v řízení, jakož i s výsledky dokazování, zejména s výpovědí K. V. Není tedy zřejmé, v jakém smyslu měl žalovaný přičíst žalobkyni k tíži změnu v osobě zástupce pro řízení.
34. Poslední žalobní bod shledává krajský soud rovněž nedůvodným, neboť tvrzení žalovaného o tom, že svědek Ing. K. musel mít ze své pozice obchodního zástupce společnosti K. l., s. r. o. povědomí o průběhu obchodní transakce mezi žalobkyní a jím zastupovanou společností, není v napadeném rozhodnutí uvedeno. Význam výpovědi Ing. K. pro zjištění skutkového stavu je nadto zcela marginální, přičemž žalovaný jej zmiňuje pouze na str. 10 napadeného rozhodnutí, kde uvádí, že další z vyslechnutých zástupců společnosti K. l., s.r.o. pan Ing. T. K., v rozhodné době obchodní zástupce jmenované firmy, jakoukoli participaci společnosti K. V., s. r. o., eventuálně fyzické osoby K. V. při obchodech nepotvrdil.
35. Jelikož soud shledal všechny žalobní body nedůvodnými, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
36. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo, neboť procesně úspěšnému žalovanému dle obsahupisu v řízení žádné náklady jdoucí nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

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

Olomouc 27. února 2018

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