



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 soudkyň Mgr. Jany Volkové a Mgr. Barbory Berkové ve věci

žalobce: **Ing. J. H.**, DIČ: X
sídlem J. 1773/67, Š.
zastoupeného daňovou poradkyní Ing. Alenou Jendřejkovou
bytem Žižkova 16, 789 01 Zábřeh

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 2. 2016, č. j. 4752/16/5300-21444-705194,
ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

I. Žaloba **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

A) Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 2. 2016, č. j. 4752/16/5300-21444-705194(dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu

pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“), dodatečným platebním výměřům na daň z přidané hodnoty (dále také „DPH“) ze dne 17. 4. 2015:

- a. č. j. 884257/15/3109-50521-802525, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2011 ve výši 62 336 Kč a zároveň vznikla povinnost uhradit zákonné penále ve výši 12 467 Kč;
 - b. č. j. 884327/15/3109-50521-802525, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2011 ve výši 59 971 Kč a zároveň vznikla povinnost uhradit zákonné penále ve výši 11 994 Kč;
 - c. č. j. 884394/15/3109-50521-802525, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2011 ve výši 37 952 Kč a zároveň vznikla povinnost uhradit zákonné penále ve výši 7 590 Kč;
 - d. č. j. 884453/15/3109-50521-802525, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2011 ve výši 74 586 Kč a zároveň vznikla povinnost uhradit zákonné penále ve výši 14 917 Kč;
 - e. č. j. 884529/15/3109-50521-802525, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2012 ve výši 50 000 Kč a zároveň vznikla povinnost uhradit zákonné penále ve výši 10 000 Kč;
 - f. č. j. 885137/15/3109-50521-802525, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2012 ve výši 42 000 Kč a zároveň vznikla povinnost uhradit zákonné penále ve výši 8 400 Kč;
 - g. č. j. 885312/15/3109-50521-802525, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2012 ve výši 87 100 Kč a zároveň vznikla povinnost uhradit zákonné penále ve výši 17 420 Kč;
 - h. č. j. 885365/15/3109-50521-802525, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2012 ve výši 69 791 Kč a zároveň vznikla povinnost uhradit zákonné penále ve výši 13 958 Kč.
2. Správce daně měl pochybnosti o tom, zda byly splněny podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). V rámci daňové kontroly vyloučil z daňově uznatelných výdajů nákup kluzných vodičů a nosičů pro záhlubník od společnosti V. F. C. s. r. o. (dále jen „V. F. C.“), nákupy polotovarů a frýzy od společnosti K. c. s. r. o. (dále jen „K. c.“) a dále nákup destiček a nosičů obsahujících slinutý karbid od společnosti A. CZ spol. s r. o. (dále jen „A. CZ“).

B) Žalobní body

3. Žalobce požadoval, aby krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného a také správce daně zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V žalobě tvrdil, že napadené rozhodnutí je nezákonné, jelikož žalovaný věc neposoudil v celé šíři a nepostupoval v souladu s § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Namítal, že:
- a) správní orgány nesprávně hodnotily důkazy a plošně zpochybnilly důkazní prostředky předložené žalobcem a porušily zásady daňového řízení uvedené v § 8 odst. 1 daňového řádu, jelikož nehodnotily důkazy jednotlivě a ve vzájemné souvislosti, ale pouze selektivně a s cílem účelově vytvořit soubor důkazů svědčících v neprospěch žalobce. Správní orgány

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

také hodnotily důkazní prostředky jako nevěrohodné ještě před tím, než je provedly. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole zpochybnil veškeré důkazní prostředky, které svědčily ve prospěch žalobce, nebo je ve zprávě vůbec neuvedl, což bylo v rozporu s § 88 odst. 1 daňového řádu. Žalobce nesouhlasil s názorem žalovaného, že v rámci daňového řízení předložil pouze formální důkazy, které neprokázaly rozsah a existenci fakturovaných dodávek;

b) správní orgány nepřihledly v jeho prospěch k vyjádření pana R. A., který potvrdil nákupy polotovarů společností V. F. C. od společnosti Z. s. r. o. (dále jen „Z.“), i když se v podstatě jednalo o svědeckou výpověď, ke které nebyl žalobce přizván;

c) žalovaný neoprávněně k jeho tíži vyhodnotil nekontaktnost dodavatelů žalobce. Kontaktnost třetích subjektů v době daňové kontroly je přitom zcela irelevantní. Žalobce nebyl schopen ovlivnit jejich podnikatelskou činnost, obchodní aktivity ani podnikatelský záměr. V době obchodování s těmito subjekty neměl žádné negativní signály, které by vzbuzovaly pochybnosti o jejich dobré pověsti. Žalobce nemůže nést následky za to, že se správci daně v průběhu daňové kontroly nepodařilo tyto dodavatele kontaktovat;

d) pochybnosti daňové správy o transakcích v rámci celého obchodního řetězce jsou připisovány účelově a záměrně k tíži žalobce, přičemž pochybnosti o věrohodnosti obchodních transakcí jeho dodavatelů, kterých se on vůbec neúčastnil, byly využity pouze v jeho neprospěch. Žalobce přitom nemá povinnost ani zákonnou možnost kontrolovat doklady svých dodavatelů a ověřovat správnost vedení jejich účetnictví a plnění jejich daňových povinností;

4. e) správní orgány nesprávně dospěly k závěru, že výpověď svědka L. V., jednatele společností dodávajících žalobci zboží a provádějící úklidové práce, byla neurčitá a neprůkazná. Správce daně a žalovaný záměrně zlehčili a znevážili výpověď tohoto svědka, který však jednoznačně potvrdil, že žalobce skutečně realizoval předmětné nákupy a že dodávky byly v plném rozsahu dodavatelům řádně zaplacený. L. V. potvrdil provedení úklidových prací v souvislosti se smlouvou o dílo uzavřenou mezi žalobcem a společností S. M. Správní orgány nesprávně vycházely ze svědecké výpovědi A. K. a nezohlednily její následné sdělení zaslané správci daně. Dle žalobce měla být výpověď svědka V. relevantním důkazním prostředkem;

f) správní orgány nesprávně posoudily cenový rozpor mezi kluznými vodítky od J. P., DIČ: X, a od společnosti V. F. C., které byly 5-6krát dražší. Protože žalobce nebyl schopen z polotovarů dodaných od J. P. vyrobit zákazníkem požadovaný finální produkt, byl nucen polotovary nakupovat od jiného dodavatele. Za této situace byl ochoten zaplatit několikanásobně vyšší cenu za zboží, aby neohrozil obchodní vztah se svým dlouhodobým odběratelem. Žalobce považoval takové jednání za běžné; názor správce daně o neekonomickém hospodaření žalobce je irrelevantní, odporující § 8 odst. 1 daňového řádu;

g) správní orgány nevyslechly J. P. jako svědka. Žalobce kvůli nejasnostem týkajícím se dodávek od J. P. navrhl jeho výslech s cílem vyjasnit charakter dodávek od této osoby, jelikož místní šetření s J. P. jako daňovým subjektem nemohlo nahradit svědeckou výpověď. Správce daně ani žalovaný však k uvedenému návrhu žalobce nepřistoupili;

h) správní orgány nesprávně posoudily otázku časové nesouvislosti v dodávkách od společnosti V.F. C. s objednávkami společnosti F. M. (pozn. soudu: žalobce má na mysli společnost F.-M. F. P. a. s., dále jen „F. M.“), která byla odběratelem žalobce. Podle žalobce

byl časový rozdíl způsoben pouze formálním splněním písemné objednávky, faktické objednání mohlo proběhnout v ústní rovině;

i) správní orgány učinily nesprávný závěr ohledně nesouladu ve skladových zásobách, který dle jeho tvrzení může být jako jediný přičítán k jeho tíži. Poukázal na skutečnost, že je osobou v pokročilém věku a má prvotně na paměti výrobu jako takovou; není pro něj jednoduché vést v patrnosti veškeré formální náležitosti kladené na způsob vedení skladové evidence;

j) absenci evidence dodavatelů žalobce v knize návštěv areálu nelze považovat za důkaz. To, že bezpečnostní agentura objektu neevidovala vstup či vjezd dodavatelů žalobce, nemůže žalovaný zohlednit v jeho neprospěch. Místo dodání zboží nebylo konstantní a docházelo k dodávkám i mimo areál, což žalobce správci daně sdělil;

k) tvrzení správce daně o tom, že dodávky od J. P. a od společnosti V. F. C. jsou identické až na kluzná vodítka typu D1555200A, která dodával pouze J. P., je nesprávné. Podle žalobce nebyla sešrotována všechna kluzná vodítka od J. P. Žalobce také netvrdil, že by vodítka typu D1555200A mohla být užita k dalšímu prodeji společnosti F. M. Dodávky od J. P. a společnosti V. F. C. nejsou identické, liší se kvalitou. Dodávky od J. P. žalobce nemohl prodávat bez další úpravy; technickou úpravu však žalobce nemohl provést sám;

l) správní orgány dospěly k nesprávnému závěru týkajícímu se nesouladu v množství likvidovaného šrotu. Žalovaný zpochybnil důkaz předložený žalobcem o likvidaci 220 kg odpadu (podle žalobce kluzných vodítek od J. P.). Podle žalovaného z předloženého dokladu není zřejmé, co a v jakém množství žalobce likvidoval. Na dokladu je uvedeno větší množství šrotu, než vypočítal správce daně, což žalobce nezpochybňuje, protože mohl likvidovat i další odpad. Tato skutečnost ale nevylučuje, že žalobce likvidoval skutečně kluzná vodítka. Žalobce nezkoumal, jaké údaje obsahuje doklad prokazující likvidaci kluzných vodítek, což mu nemůže správce daně přičítat k tíži;

m) správce daně porušil zásadu součinnosti, jelikož v rámci místního šetření nevyslovil žádné pochybnosti o zjištěných skutečnostech a o pravdivosti tvrzení žalobce a nepovažoval ani za nutné provést ověření zásob na místě. Správce daně tak opomenul § 86 daňového řádu, podle něhož má daňový subjekt právo vyvracet pochybnosti, nemůže tak ale učinit v případě, že správce daně tyto pochybnosti nevyjádří nebo tak neučiní v okamžiku, kdy by na ně mohl daňový subjekt reagovat;

n) žalovaný nesprávně odmítl důkazní prostředek – písemnost označenou jako „spárování dokladů o nákupu a prodeji“ – jako nevěrohodný z důvodu pochybností správce daně o nákupech polotovarů. Žalobce k této věci ve svém vyjádření v rámci daňové kontroly sdělil, že je připraven podat k tomuto dokladu další podrobnější vysvětlení, čehož ovšem správní orgány nevyužily;

o) žalovaný se v rozhodnutí vůbec nezabýval nákupem brusky od společnosti V. F. C. Správce daně zpochybnil výši ceny za vřeteno s tím, že kupní cena vřetena odpovídala zcela novému vřetenu, nikoli použitému. K tomu žalobce uvedl, že potřeboval problém řešit operativně s ohledem na termínované dodávky výrobků pro společnost F. M.;

p) správní orgány jej poškodily tím, že nestanovily daň na základě pomůcek. Žalovaný zpochybnil průkaznost daňové evidence žalobce v masivním rozsahu a vyloučil nárok na odpočet z podstatné části (30 %) přijatých zdanitelných plnění žalobce a posoudil jako nevěrohodnou rovněž jeho skladovou evidenci. Správce daně tedy zpochybnil vypovídací

schopnost evidence žalobce pro účely daně z přidané hodnoty ve smyslu § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen zákon o DPH), a to minimálně v podstatné části. Dle žalobce se pak nabízí otázka, zda mohla být vůbec daňová povinnost stanovena na základě dokazování a zda správce daně neměl přistoupit ke stanovení daně za adekvátních pomůcek. Daň stanovená podle pomůcek by nebyla pro žalobce likvidační a byla by stanovena objektivněji.

C) Vyjádření žalovaného

5. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě zejména odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání. K jednotlivým námitkám se vyjádřil takto:

ad a) k namítanému porušení zásady volného hodnocení důkazů nedošlo. Nesouhlas žalobce s výsledky hodnocení důkazů neznamená, že správní orgány neprovedly dokazování správně, nebo že nevycházely ze skutečného stavu věci. Všechny závěry žalovaného mají svůj relevantní podklad ve správním spisu;

ad b) dožádaný správce daně (Finanční úřad pro Prahu 3) sepsal protokol, který je součástí odpovědi na dožádání č. j. 180134/12/3989311802312. Žalovaný tvrdil, že dle § 78 odst. 2 daňového řádu je správce daně oprávněn provádět vyhledávací činnost i bez součinnosti s daňovým subjektem. Pokud osoba odlišná od daňového subjektu v rámci místního šetření poskytne správci daně vyjádření, nejedná se o svědeckou výpověď. Jak vyplývá ze správního spisu, s R. A. nebyla vedena svědecká výpověď, proto procesní práva žalobce nemohla být neúčastí na daném úkonu nijak dotčena. Uvedené tvrzení lze vztáhnout rovněž k protokolu o místním šetření sepsanému za přítomnosti pana J. P., který je součástí odpovědi na dožádání č. j. 639269/13/3109-05401-803493, výsledek tohoto dožádání byl zhodnocen i ve zprávě o daňové kontrole.

ad c) z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne závěr, že daňový subjekt nemůže být postihován jenom za to, že je dodavatel nekontaktní nebo neplní své daňové povinnosti (rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, rozsudek ze dne 9. 10. 2007, č. j. 9 Afs 81/2007-60). Žalovaný ovšem dodal, že nemožnost kontaktovat dodavatele žalobce vzbuzuje u správce daně pochybnosti a vede jej k tomu, aby se transakcí více zabýval. Skutečnost, že dodavatele žalobce bylo možné kontaktovat, dle žalovaného nezanedbatelně zvyšuje důležitost jiných důkazních prostředků. Uvedl dále, že v řešeném případě však nedošlo k doměření DPH výhradně ani z podstatné části na základě skutečnosti, že byli dodavatelé nekontaktní.

ad e) v napadeném rozhodnutí na str. 13 až 15 je pečlivě odůvodněno, proč nelze osvědčit výpověď pana V. jako důkaz v předmětném řízení;

ad f) s námitkami ohledně kluzných vodítek (cenové rozpory, časový nesoulad, nesoulad skladových zásob, likvidace šrotu, absence dodavatelů v knihách návštěv areálu) se vyčerpávajícím způsobem vypořádal na str. 17 až 19 napadeného rozhodnutí. V této souvislosti dále poukázal na celou řadu nesrovnalostí, které vyplynuly v průběhu daňové kontroly a které v celkovém souhrnu vedly ke vzniku vážných pochybností správce daně, resp. žalovaného, o předmětných dodávkách (transakcích). Uvedl, že během celého řízení správce daně své pochybnosti žalobci sděloval, ten však neprokázal dostatečným způsobem svá tvrzení a pochybnosti správce daně nerozptýlil.

ad m) zásadu součinnosti správní orgány obou stupňů naplnily, s žalobcem byla vedena řada ústních jednání, v rámci nichž správce daně seznamoval žalobce se zjištěnými skutečnostmi, ke kterým se žalobce mohl vyjádřit, jak také učinil. Správní orgány žalobce také řádně seznámily s výsledky kontrolního zjištění;

ad p) daňový řád upřednostňuje stanovení daně dokazováním. Ke stanovení daně náhradním způsobem může dojít pouze za určitých okolností, a to především tehdy, nesplní-li daňový subjekt některou ze svých zákonem stanovených povinností při prokazování svých daňových tvrzení v takovém rozsahu, že výsledky provedeného dokazování neumožňují spolehlivě stanovit daň dokazováním (§ 98 odst. 1 daňového řádu) - viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2012, č. j. 7 Afs 69/2012-33. Žalovaný k namítanému zpochybnění vypovídací schopnosti masivní části daňové evidence žalobce uvedl, že toto tvrzení nemá oporu ve správním spise a nelze s ním souhlasit; v daném případě byla zpochybněna průkaznost pouze dílčí části daňové evidence. Nejednalo se tedy o neprůkaznost či nevěrohodnost podstatné části účetnictví daňového subjektu, a proto nebyly naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.

D) Relevantní skutečnosti vyplývající ze spisu

6. Správce daně dne 12. 11. 2012 zahájil u žalobce kontrolu daně z přidané hodnoty (dále také „DPH“) za všechna zdaňovací období roku 2010 a 2011. Dne 27. 5. 2013 byla daňová kontrola rozšířena o všechna zdaňovací období roku 2012. Správce daně měl pochybnosti o tom, zda došlo k plnění, která byla deklarovaná na fakturách vystavených společnostmi V. F. C., K. c. a A. Správce daně zaslal dožádání místně příslušným správcům daně těchto dodavatelů. Společnost A. nebylo možné kontaktovat, v místě sídla se nenacházela. Společnost K. c. se také nenacházela v místě svého sídla. Jednatel společnosti (do 11. 2. 2011 jím byl L. V.) T. F. nevěděl nic o aktivitách společnosti, nikdy se jich neúčastnil. Doklady předložené v průběhu daňové kontroly nevystavil.
7. Dožadovaný správce daně společnosti V. F. C. správci daně odpovědi ze dne 14. 12. 2012 sdělil, že předložené daňové doklady byly zahrnuty v evidenci pro daňové účely DPH a daň z přidané hodnoty byla z těchto plnění přiznána. Materiál uvedený na dokladech měla společnost V. F. C. koupit od společnosti Z. s. r. o. (dále jen „Z.“). V souvislosti s dodávkami kluzných vodičů a nosičů na záhlubník od společnosti V. F. C. zaslal správce daně dožádání místně příslušnému správci daně, tedy Finančnímu úřadu pro Prahu 3, ke zjištění skutečností souvisejících s konkrétními daňovými doklady. Součástí odpovědi na dožádání ze dne 12. 12. 2012 byl protokol o ústním jednání ze dne 7. 12. 2012, ve kterém na základě plné moci udělené společností V. F. C. jednal pan R. A. Dožadovaný správce daně se jej dotázal, zda došlo k uskutečnění zdanitelných plnění uvedených v předložených dokladech. R. A. odpověděl: „Ano“. Dále sdělil, že fakturované zboží pořídila společnost V. F. C. od společnosti Z. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole v této souvislosti uvedl, že z odpovědi na dožádání vyplynulo, že společnost V. F. C. nakoupila zboží dodávané žalobci od společnosti Z.
8. Ohledně daně z přidané hodnoty dožadovaný správce daně v odpovědi ze dne 15. 1. 2013, č. j. 72515/13/3109-0540, uvedl, že současný jednatel (M. S.) nemá účetní doklady k dispozici a požadované skutečnosti tak nemohly být ověřeny. Společnost Z. byla dne 3. 4. 2014 zrušena s likvidací.

9. Jak vyplývá z obchodního rejstříku, jednatelem společnosti V. F. C. byla od 29. 10. 2003 do 18. 1. 2013 K. V., od 18. 1. 2013 L. V. Z výsledku L. V. jako svědka v rámci daňové kontroly vyplývá, že na základě generální plné moci jednal ve věcech týkajících se společnosti V. F. C. za svou sestru, K. V. Jednatel společnosti Z. byl L. V. od 29. 6. 2011 do 13. 1. 2012, poté M. S.
10. Na základě dožádání provedl Finanční úřad pro Královéhradecký kraj, územní pracoviště v Rychnově na Kněžnou, místní šetření, jehož se zúčastnil J. P. Z odpovědi na dožádání ve zprávě o daňové kontrole vyplynulo, že J. P. zaslal žalobci čtyři dodávky kluzných vodítek v období mezi 25. 5. 2011 a 4. 1. 2012.
11. Správce daně v rámci daňové kontroly mimo jiné zpochybnil dodávky kluzných vodítek od společnosti V. F. C., a to, že L. V. prováděl u žalobce osobně úklidové práce. Kontrolní zjištění správce daně bylo obsaženo ve zprávě o daňové kontrole, kterou správce daně projednal s žalobcem dne 15. 4. 2015.
12. Správce daně rozhodnutími ze dne 17. 4. 2015 doměřil žalobci daň z přidané hodnoty. Proti těmto rozhodnutím správce daně brojil žalobce odvoláním, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

E) Posouzení věci krajským soudem

13. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (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 krajský soud bez nařízení jednání.
14. Podstatou sporu je otázka, zda správce daně a žalovaný prokázali skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost žalobcem předložených daňových dokladů, a v návaznosti na to posouzení, zda byly splněny podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobce neprokázal faktické uskutečnění dodávek, deklarovaných na předložených fakturách.
15. Princip DPH je postaven na nepřímém odvodu této daně ve prospěch státního rozpočtu prostřednictvím plátce daně. Tato daň je součástí ceny za jím nabízené a uskutečněné zdanitelné plnění. Zákon o DPH však za určitých podmínek dává možnost plátcovi daně tuto daň ze státního rozpočtu, do něj odvedenou jinými plátcí, získat zpět, a to formou odpočtu daně. Plátce má nárok na odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, pokud toto plnění použije v rámci své ekonomické činnosti. Odpočet DPH je veřejnoprávním nárokem, jehož uplatnění je možné pouze za zákonem stanovených podmínek (§ 72 a § 73 zákona o DPH). Plátce, který uplatňuje odpočet DPH, musí oprávněnost nároku, deklarovaného v daňovém přiznání, správci daně prokázat. „...nárok na odpočet daně z přidané hodnoty vzniká tehdy, pokud plátce použije přijaté zdanitelné plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti za splnění dalších zákonem vymezených podmínek (§ 72 a následující zákona o dani z přidané hodnoty). Daňový doklad proto per se není poukázkou na vznik nároku na odpočet daně: aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, musí věrně zobrazovat právě faktickou stránku věci - tj. přijetí zdanitelného plnění. Neodpovídají-li některé nebo dokonce všechny údaje uvedené na daňovém dokladu skutečnosti, nelze mechanismus předvídaný v § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty využít. Jinými slovy obecně sice samotné předložení formálně bezvadného

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

daňového dokladu postačuje k prokázání vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, avšak vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, ztrácí daňový doklad svoji důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem...“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71).

16. Základem sporu je posouzení otázky unesení důkazního břemene pro přiznání nároku na odpočet DPH. V této souvislosti považuje krajský soud za vhodné odkázat k otázce rozložení důkazního břemene na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2017, č. j. 1 Afs 277/2016 – 47, dle kterého rozložením důkazního břemene v daňovém řízení „se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval, postačí proto shrnout, že obecně v daňovém řízení platí zásada, že je to daňový subjekt, který nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti a břemeno důkazní ve vztahu k těmto tvrzením. Daňový subjekt splní svou povinnost zpravidla předložením účetnictví nebo jiných povinných evidencí a záznamů. Daňové a účetní doklady, příp. jiné listiny, mohou být ovšem dostatečným důkazem jenom v případě, kdy není pochyb o tom, že plnění bylo poskytnuto tak, jak daňový subjekt deklaroval. Existence účetních dokladů nebo faktur totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se transakce, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila“ (viz např. rozsudky ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 – 117, nebo ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 – 45).
17. Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozsudku vyslovil, že i přes předložení formálně bezvadných účetních dokladů proto mohou správci daně vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečností. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností [viz např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo náleží Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02; s ohledem na v podstatě totožné znění § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, účinného do 31. 12. 2010, je judikatura vztahující se k posledně citovanému ustanovení plně použitelná i pro dokazování podle daňového řádu]. V případě prokázání vážných a důvodných pochyb správce daně unese své důkazní břemeno, a to se přenáší zpět na daňový subjekt.
18. Nejvyšší správní soud doplnil, že „za této situace je pak na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nabradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví“ (viz např. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, nebo ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 – 63).
19. V nyní posuzované věci není sporné, že žalobce předložil formálně bezvadné daňové doklady. Nicméně spornou otázkou zůstává, zda se skutečně uskutečnila plnění tak, jak je žalobce v daných fakturách deklaroval.

20. Žalobní námitky shrnuté v bodě a) odstavce 4 tohoto rozsudku, vytýkající zejména nesprávné hodnocení důkazů žalovaným, byly zformulovány toliko obecně, žalobce sice onačil ustanovení daňového řádu, která měla být žalovaným porušena, avšak neuvedl žádné konkrétní skutečnosti, které by v procesu hodnocení důkazů žalovanému vytýkal. Krajský soud se proto nemohl zabývat pro nedostatek skutkového vymezení těmito námitkami, které nesplňují požadavky na dostatečnou určitost žalobního bodu, a zabýval se tedy jen námitkami dostatečně individualizovanými.

Nesprávné hodnocení důkazů a plošné zpochybnění důkazních prostředků

21. Krajský soud uvádí, že správce daně uvedl přezkoumatelné důvody, proč jednotlivé důkazy nepovažuje za věrohodné, resp. proč z nich dokazovanou skutečnost nelze zjistit. Ze správního spisu krajský soud nezjistil, že by správní orgány vědomě neuvedly důkazy, které svědčily ve prospěch žalobce. Výpovědi svědka L. V., vyjádřením R. A., J. P. a dokumentem „Spárování dokladů“, které měl žalobce zřejmě na mysli, se krajský soud zabýval v dalších žalobních bodech.

Vyjádření R. A.

22. Žalobce brojil proti tomu, že správce daně nepřihlédl v jeho prospěch k vyjádření pana R. A., který potvrdil nákupy polotovarů společností V. F. C. od společnosti Z., i když se v podstatě jednalo o svědeckou výpověď, ke které nebyl žalobce přizván. K této námitce krajský soud uvádí, že správce daně na základě dožádání zjišťoval u místně příslušného správce daně v souvislosti s konkrétními daňovými doklady, od koho společnost V. F. C. odebírala zboží. Z místního šetření, konkrétně z předložených faktur a potvrzení této skutečnosti panem R. A., vyplynulo, že zboží odebíral od společnosti Z. Tuto skutečnost správce daně nezpochybňoval. Měl však pochybnosti o tom, zda k plnění skutečně došlo. K této otázce provedl výslech svědka, pana V., který byl jednatelem jak společnosti Z. (od 29. 6. 2011 do 13. 1. 2012), tak společnosti V. F. C. (od 18. 1. 2013 do 16. 1. 2017). Jednatel společnosti Z. byl od 13. 1. 2012 do 24. 2. 2017 M. S., který v rámci místního šetření dožádaného správce daně uvedl, že nemá účetní doklady k dispozici, a proto nemohly být ověřeny požadované skutečnosti (což vyplývá z odpovědi na dožádání ze dne 15. 1. 2013, č. J. 72515/13/3109-05401). Jednatel společnosti V. F. C. byla od 29. 10. 2003 do 18. 1. 2013 K. V., sestra L. V. Ten ve své svědecké výpovědi uvedl, že za svou sestru na základě generální plné moci vykonával veškerou činnost související s touto společností. Správce daně tak zjišťoval informace o dodávkách mezi společnostmi Z. a V. F. C. od osoby, která nejlépe mohla znát chod těchto společností, vzájemnou spolupráci či dodávky. Učinil tak prostřednictvím výsledku svědka, o kterém žalobce informoval a ten měl možnost se tohoto výsledku aktivně účastnit. Žalobce jak v odvolacím řízení, tak v žalobě tvrdil pouze to, že by pan R. A. prokázal spolupráci mezi společnostmi Z. a V. F. C. Tuto skutečnost jako takovou ale správce daně nezpochybňoval. Žalobce v daňovém řízení nenavrhoval, aby správní orgány pana R. A. vyslechly v souvislosti s dodávkami, které společnost V. F. C. poskytovala žalobci (což bylo sporné), ale pouze co se týče dodávek mezi V. F. C. a společností Z. V odvolání konkrétně uvedl, že „*správce daně se ve zprávě o daňové kontrole nezmínil vůbec o protokolu o ústním jednání ze dne 7. 12. 2012 se zástupcem společnosti V. F. C. panem R. A., který potvrdil, že společnost V. F. C. nakoupila polotovary od společnosti Z.*“. Krajský soud proto uzavírá, že správce daně tuto skutečnost nerozporoval, z místního šetření provedeného dožádaným správcem daně dospěl k jednoznačnému závěru, že společnost V. F. C. měla odebírat zboží od společnosti Z. (což uvedl v souvislosti s tímto místním šetřením i ve zprávě o daňové kontrole). Ke zjišťování

skutečností v souvislosti se společností Z. rozhodných pro daň z přidané hodnoty zaslal správce daně dožádání místně příslušnému správci daně, který zjišťoval informace přímo od jednatele společnosti Z., M. S. Krajský soud proto neshledal žalobní námitku důvodnou.

Nekontaktnost dodavatelů žalobce

23. Jak již vyslovil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, nebo ze dne 9. 10. 2007, č. j. 9 Afs 81/2007-60, nelze daňový subjekt postihovat za to, že správce daně nebyl schopen kontaktovat dodavatele. Žalobce však měl v případě nemožnosti ověřit obchodní transakce u dodavatele povinnost předložit důkazy, které by alespoň z jeho strany jasně prokazovaly uskutečnění plnění, což se však nestalo. Žalobce měnil svá tvrzení v průběhu místního šetření a z jím předložených podkladů jím tvrzené skutečnosti nevyplývaly. Ze zprávy o daňové kontrole i odůvodnění rozhodnutí žalovaného nadto jasně vyplývá, že žalovaný ani správce daně nerozhodovali pouze na základě toho, že nemohli tvrzení žalobce ověřit u jeho dodavatelů.

Nevěrohodnost dodavatelů žalobce

24. Žalobce obecně tvrdil, že pochybnosti o věrohodnosti obchodních transakcí dodavatelů žalobce, kterých se on vůbec neúčastnil, správce daně využil v jeho neprospěch. Správní orgány se pouze zabývaly tím, že ve většině společností, které byly nekontaktní, byla jednatelem stejná osoba, a to L. V. Ten podle tvrzení žalobce měl po dobu jednoho roku v jeho provozovně i osobně provádět úklidové práce. Také skutečnost, že tyto společnosti jsou v současné době v likvidaci či nekontaktní, podpořila správce daně v rozhodnutí, že bude zjišťovat, zda se plnění skutečně uskutečnila. Tím, že vznikly nejasnosti na straně dodavatelů žalobce, kteří uskutečnění plnění jednoznačně nepotvrdili, bylo na žalobci, aby prokázal, že k deklarovaným nákupům skutečně došlo. V případě, že by žalobce předložil správci daně důkazy, které by jednoznačně prokázaly správnost a pravdivost jeho tvrzení, neměla by nevěrohodnost dodavatelů sama o sobě na vlastní rozhodování správních orgánů ve věci žalobce vliv.

Výpověď L. V.

25. Správní orgány se výpovědi L. V. rozsáhle zabývaly. Vysvětlily, jaké našly v jeho výpovědi rozpory a nejasnosti. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí jasně vyplývá úvaha žalovaného, proč výpověď svědka L. V. neprokázala tvrzení žalobce. Žalovaný správně vysvětlil, že svědek potvrzoval skutečnosti, které nemohly z časové posloupnosti proběhnout. Proto pokud jeden důkazní prostředek svědčí o částečném uskutečnění obchodu, nelze jej posuzovat bez vzájemných souvislostí s ostatními důkazními prostředky (což vyplývá ze zásady posuzování důkazních prostředků jednotlivě a ve vzájemné souvislosti). Jak vyplývá z protokolu o výslechu svědka ze dne 3. 2. 2015, č. j. 222763/15/3109-60561-803571, odpovědi L. V. na otázky položené správcem daně byly velmi obecné, na konkrétní dotazy odpovídal i tak, že už si věc nepamatuje nebo to již neumí říct. Důvody, pro které považoval výpověď za nedůvěryhodnou, uvedl správce daně velmi podrobně na straně 13 a 15 napadeného rozhodnutí a na straně 26 zprávy o daňové kontrole. Správce daně mimo jiné vysvětlil, že „*svědecká výpověď L. V. pro svá nekonkrétní tvrzení a nepředložení jakýchkoli důkazních prostředků uskutečnění deklarovaných plnění neprokázala*“. L. V. také uvedl, že o prvotní možnosti koupě kluzných vodiček se dozvěděl od pana H. V takovém případě správce daně postrádal logiku obchodních transakcí v řetězci – nebylo mu jasné, proč si žalobce nekoupil kluzná vodítka sám, když musel poradit svědkovi, kde má tato kluzná vodítka koupit. Následně mu kluzná vodítka,

koupená od této společnosti, prodala společnost V. F. C., což se výrazně projevilo na jejich ceně.

26. Taktéž ohledně plnění, které měla poskytovat společnost S. M., vyvstaly správci daně zcela zásadní pochybnosti. Li. V. měl provádět osobně úklidové práce v provozovně žalobce, což ale neodpovídalo zaznamenaným časům vjezdu do areálu. Detailní informace o místu a způsobu úklidu neposkytl L. V., ale paní K. (která však následně svou výpověď v písemném sdělení změnila). To nemění nic na tom, že L. V. nebyl schopen sdělit správci daně žádné konkrétní informace o své činnosti. Krajský soud si je vědom časového odstupu mezi výsledkem a údajným prováděním prací. To by však odůvodňovalo drobné nepřesnosti ve výpovědi, či by to vysvětlovalo, proč si svědek nepamatuje detaily. L. V. si ale nepamatoval ani základní obrysy své činnosti. Krajský soud z výše uvedených skutečností dospěl k závěru, že správce daně nejednal excesivně, pokud naznal, že byla svědecká výpověď nedůvěryhodná. Ve výpovědi L. V. byly zcela zásadní nejasnosti a protimluvy, správce daně podrobně zdůvodnil, kde shledal pochybnosti. Krajský soud má za to, že ani tato námitka není důvodná.

Cenové rozpory v dodávkách kluzných vodítek

27. Z napadeného rozhodnutí je zřejmá úvaha žalovaného o tom, z čeho vyplývají jeho pochybnosti o rozporu v cenách kluzných vodítek. Žalobce v žalobě neuvedl žádnou skutečnost, která by vedla krajský soud k závěru, že správní orgány pochybily. Správní orgány vycházely při své úvaze z rozporných výpovědí žalobce, nedostatečných podkladů a výpovědí svědků. Žalobce uvedl, že kluzná vodítka dodaná J. P. neobsahovala tvrdokov. Kvůli zachování obchodních vztahů s odběratelem a nedostatku času proto nakupoval žalobce zboží obsahující tvrdokov za 5-6krát vyšší cenu, než od jiného dodavatele. V této otázce je třeba odkázat na shora uvedené tvrzení L. V., že sám žalobce jej informoval o tom, kde je možné koupit kluzná vodítka obsahující tvrdokov. Pokud žalobce namítal, že správní orgány měly vycházet z výpovědi L. V., musely by zohlednit i tuto informaci. To by však zpochybňovalo tvrzení žalobce, že dodávky J. P. neobsahovaly tvrdokov, a proto se musel žalobce obrátit na L. V., který jako jediný byl schopen kluzná vodítka obsahující tvrdokov dodat (což je v rozporu s tvrzením L. V.). Pokud krajský soud – shodně jako správní orgány – k výpovědi svědka V. nebude přihlížet, musí se ztotožnit s názorem správních orgánů, že žalobce relevantním způsobem nezdůvodnil, proč kluzná vodítka za několikanásobně vyšší cenu kupoval právě od společnosti V. F. C. a proč neučinil cenový průzkum u jiných společností.

Absence výsledku J. P.

28. Krajský soud předně zdůrazňuje, že správní orgány žádným způsobem nepochybily dodávky J. P. V průběhu daňového řízení nevyvstaly pochybnosti o uskutečnění plnění J. P., množství dodaného zboží ani o jeho složení. Správní orgány měly pochybnosti pouze o dodávkách, které následovaly po dodání zboží J. P., zejména o dodávkách od společnosti V. F. C. a dalších společností v řetězci. Žalovaný správně uvedl, že zjištění dožádaného správce daně, jak vyplývá z odpovědi na dožádání ze dne 15. 4. 2013, č. j. 575665/13/2712-05403-602063, odpovídaly poznatkům správce daně a byly s ním ve shodě. Krajský soud z protokolu o místním šetření ze dne 4. 4. 2013, č. j. 408915/13/2712-05403-606577, zjistil, že J. P. předložil čtyři faktury, vystavené dne 27. 5. 2011, 22. 8. 2011, 19. 9. 2011 a 4. 1. 2012. Do protokolu uvedl, že v době místního šetření již spolupráce neprobíhala, docházelo k ní pouze v roce 2011 a 2012 na základě konkrétních objednávek zaslaných e-

mailem. J. P. dožádanému správci daně poskytl objednávky a výkresy zaslané žalobcem. Také sdělil, že výrobky dodávané žalobci neobsahovaly tvrdokov a u svých výrobků nepoužíval slinutý karbid. Všechna tvrzení J. P. se shodují s tvrzením žalobce a správce daně je nijak nezpochybňoval.

29. Žalobce v odvolání navrhoval výslech J. P. z důvodu, že je jejich sdělení ve shodě. K tomu žalovaný na str. 20 napadeného rozhodnutí sdělil, že *„dospěl k závěru, že dodání kluzných vodítek tímto dodavatelem nebyly zpochybněny a provedené svědecké výpovědi by bylo nadbytečné“*. Dále uvedl, že *„v přezkoumávané věci nebyl J. P. osobně účasten žádné ze zpochybněných dodávek kluzných vodítek od společnosti V. F. C. (příp. Z.), a proto nemůže ve věci vypovídat tak, aby mohly vyjít najevo skutečnosti, prokazující uskutečnění těchto plnění“*.
30. Také v žalobě žalobce namítal, že chtěl J. P. v průběhu řízení před správními orgány vyslechnout, protože *„pan P. uvedl v rámci místního šetření do protokolu, že neprováděl lepení tvrdokovů do kluzných vodítek, pouze zajišťoval frézování a broušení a slinuté karbidy na výrobku nepoužil“*. Tyto skutečnosti však považoval správce daně i žalovaný za prokázané, neměli o nich pochybnosti. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí na str. 20 vysvětlil, proč neprovede výslech J. P. Krajský soud má za to, že žalovaný o námitce logickým způsobem uvážil; žalobní bod je proto nedůvodný.

Časová nesouvislost v dodávkách zboží

31. Správní orgány zjistily, že společnost F. M. předala žalobci výkresovou dokumentaci kluzných vodítek, které jí měl žalobce dodat, teprve dne 4. 8. 2011. Z podkladů předložených žalobcem však vyplývá, že společnost Z. dodávala kluzná vodítka (která odpovídala specifikaci společnosti F. M.) společnosti V. F. C., tedy dodavateli žalobce, již 6. 5. 2011. To znamená, že společnost Z. objednala od (v řízení nekonkretizované) společnosti kluzná vodítka bez výkresové dokumentace. Žalobce tvrdil, že časový rozdíl byl způsoben pouze formálním splněním písemné objednávky, faktické objednání mohlo proběhnout v ústní rovině. Žalobce však jednoznačně netvrdil, že vůbec, kdy a za jakých okolností k takové ústní objednávce došlo, ani své tvrzení nijak nedoložil. Správní orgány tedy zcela oprávněně pochybovaly o tom, že dodávky od společnosti V. F. C. byly reálné, tedy že se ve prospěch této společnosti jednalo o reálné výdaje, které žalobce vynaložil. Tvrzení žalobce by nepodpořila ani svědecká výpověď L. V. (pokud by ji, jak se domáhá žalobce, zohlednily správní orgány), protože všechny jeho odpovědi týkající se konkrétních dodávek a dodavatelů byly zcela obecné. Nadto L. V., zcela v rozporu s tvrzením žalobce, sdělil, že společnost Z. kluzná vodítka nevyráběla, ale nakupovala na základě objednávky a výkresu. Žalobce tak v daňovém řízení nevyvrátil pochybnosti správce daně v této otázce, námitka je proto nedůvodná.

Nesoulad ve skladových zásobách

32. Žalobce argumentuje svým vysokým věkem a nemožností vést v patrnosti veškeré formální náležitosti kladené na způsob vedení skladové evidence. Podle krajského soudu nejsou správní orgány v rámci daňového řízení oprávněny zohlednit věk či schopnosti daňového subjektu. Žalobce nemá povinnost, ale právo podnikat, je tedy pouze jeho odpovědností zhodnotit, zda je schopen takové činnosti či nikoli. Speciální postup či přístup v rámci daňového řízení z důvodu věku žalobce je zcela vyloučen. Žalobci, stejně jako kterémukoli daňovému subjektu, u kterého vznikly pochybnosti v souvislosti s daňovým plněním, správce daně umožnil předložit důkazy, které by prokázaly skutečný

stav věci, což se v případě žalobce nestalo. Za této situace správní orgány nebyly oprávněny, např. z důvodu věku, postupovat jinak, než předvídájí právní předpisy.

Rozpory v evidenci dodavatelů v knize návštěv

33. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně měl pochybnosti o navázení výrobků a polotovarů do provozovny žalobce. Správce daně proto žádal prostřednictvím místně příslušného správce daně o poskytnutí informací od společnosti F. G. spol. s r. o., která v období let 2010-2012 prováděla službu ostrahy v areálu, jehož součástí byla provozovna žalobce. Správce daně zkoumal záznamy o příjezdech a odjezdech do areálů a poté srovnal evidenci příjezdů a odjezdů s fakturami předloženými žalobcem. Žalobce totiž tvrdil, že polotovary a výrobky vozili dodavatelé přímo žalobci prostřednictvím svých řidičů, jejichž jména však žalobce neznal. Data dodání výrobků uvedená na fakturách příjezdů do provozovny žalobce však neodpovídala.
34. Podle správce daně žalobce také neprokázal, že se fakticky uskutečnily úklidové práce tak, jak žalobce uvedl na vystavených fakturách. Úklid v provozovně žalobce měl osobně provádět pan L. V. Správce daně však z evidence příjezdů a odjezdů zjistil, že v časových úsecích, po které se pan V. vyskytoval v provozovně žalobce, nemohl úklidové práce provést. Tato zjištění byla pouze jedním z důkazů, na jejichž základě správce daně dospěl k závěru, že předložené daňové doklady neodpovídají skutečnosti. Žalobce také tvrdil, že místo dodání zboží nebylo konstantní a docházelo k dodávkám i mimo areál. K tomu krajský soud uvádí, že není rozhodné, kde k předání dodávek došlo, ale pouze to, zda k dodání skutečně došlo. O této skutečnosti měl správce daně pochybnosti a žalovaný je nijak nevyvrátil.

Kluzná vodítka typu D1555200A

35. Žalobce v průběhu daňové kontroly tvrdil, že kluzná vodítka neupravuje, pouze prodává, následně svou výpověď změnil a uvedl, že kluzná vodítka chtěl upravovat, ale nebylo to možné, proto musel koupit dražší vodítka, aby dostal svým smluvním povinnostem. Taktéž správci daně v průběhu prvního místního šetření ukázal pouze jednu sadu kluzných vodítek, aby posléze tvrdil, že měl další sadu v provozovně, ale správci daně ji neukázal. Správce daně tyto nesrovnalosti žalobci sdělil, ten však nepředložil důkazy, které by relevantním způsobem tyto nesrovnalosti vysvětlily. Taktéž z dokladu o likvidaci šrotu jasně nevyplývá, že by žalobce kluzná vodítka skutečně zlikvidoval. Správce daně zjistil, že žalobce kupoval od J. Provazníka kluzná vodítka mj. typ D1555200A, a tento typ prodával společnosti F. M. V předložených podkladech však chybí daňový doklad, který by prokazoval, že tento typ kluzných vodítek koupil žalobce také od společnosti V. F. C. či jiné společnosti. Správní orgány relevantním způsobem vyslovily své pochybnosti, žalobce v rámci daňového řízení či v žalobě neuvedl žádnou konkrétní skutečnost, ze které by krajský soud mohl dojít k závěru, že úvaha správních orgánů byla vadná. Správní orgány rozhodovaly na základě úvahy, kterou podložily konkrétními pochybnostmi a argumenty, nelze jim v tomto směru nic vytknout.

Nesrovnalosti v množství likvidovaného šrotu

36. Dokladem o likvidaci šrotu chtěl žalobce vyvrátit pochybnosti správce daně o duplicitě dodávek kluzných vodítek. Chtěl prokázat, že provedl likvidaci všech kluzných vodítek dodaných J. P. Správce daně mu však vysvětlil, proč nelze doklad o likvidaci šrotu

považovat za důkaz prokazující tvrzení žalobce. Zpochybnil mimo jiné množství šrotu, cenu, za kterou žalobce nechal šrot zlikvidovat, pochybnosti měl i o tom, že doklad o likvidaci byl vystaven pro nepodnikající fyzickou osobu, nikoli pro žalobce jako osobu podnikající. Žalobce tvrdil, že nechal zlikvidovat všechna kluzná vodítka dodaná J. P., tedy i kluzná vodítka typu D1555200A (což ale v žalobě popírá). Pokud by to bylo pravda, nemohl by žalobce tento typ kluzných vodítek dodat společnosti F. M., protože z předložených dokladů nevyplývá, že by žalobce kupoval kluzná vodítka tohoto typu od jiné společnosti. Žalobce tvrdí, že nebyl schopen zjistit, zda doklad o likvidaci šrotu obsahuje všechny skutečnosti požadované správcem daně a zda jsou správné. Tato neznalost však nemůže vést k tomu, že správní orgány budou na základě nedostatečného důkazu vyvozovat skutečnosti, které z něj nevyplývají. Žalobce doklad předložil za účelem, aby prokázal své tvrzení. Tak se ale nestalo. V této souvislosti krajský soud upozorňuje na rozpory v tvrzení žalobce v žalobě. Žalobce tvrdí, že množství likvidovaného šrotu je vyšší než váha kluzných vodítek od J. P., protože „je možné, že žalobce likvidoval i jiný odpad než kluzná vodítka od pana P., což nikdy nevyloučil“. V jiné části žaloby (bod 4 str. 4 žaloby) však uvádí, „že je možné, že nebyla zničena veškerá kluzná vodítka od dodavatele J. P. a mohla být použita pro předmětnou výzkumnou činnost“. Tvrzení žalobce jsou tak vnitřně rozporná.

Porušení zásady součinnosti

37. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně vedl se žalobcem 8 ústních jednání. Žalobce se mohl vyjádřit ke všem zpochybňovaným skutečnostem, mohl je vyvrátit. Správní orgán žalobce seznámil s výsledky kontrolního zjištění. Žalobce v žalobě neuvedl, k jaké konkrétní skutečnosti se chtěl v rámci daňového řízení vyjádřit, a správní orgány mu to neumožnily. Krajský soud proto považuje i tuto námitku za nedůvodnou.

Spárování dokladů

38. Žalobce namítal, že žalovaný odmítl důkazní prostředek – písemnost označenou jako „*spárování dokladů o nákupu a prodeji*“ - jako nevěrohodný z důvodu pochybností o nákupech polotovarů. Žalovaný však v napadeném rozhodnutí na str. 20 žalobci vysvětlil, že se správce daně danou sestavou správce daně zabýval na str. 21 až 24 zprávy o daňové kontrole. Vyplývaly však nesrovnalosti, které správce daně zjistil z dokumentace předložené žalobcem, které tento dokument činily nevěrohodným. Předložené „*spárování dokladů o nákupu a prodeji*“ vycházelo z formálních důkazů, které správce daně zpochybnil v průběhu daňové kontroly. Žalovaný se dále zabýval konkrétními nesrovnalostmi a došel k závěru, že tento dokument tak nebyl průkazný a nemohl na zjištění správce daně nic změnit.
39. Žalobce dále uvedl, že chtěl správci daně v souvislosti s tímto dokladem „*podat další podrobnější vysvětlení, čehož ovšem správní orgány nevyužily*“. Krajský soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že ve věci žalobce proběhlo osm ústních jednání, během kterých se žalobce mohl vyjádřit, což 29. 12. 2014 učinil; správním orgánům tedy nelze vytknout, že by se žalobce nemohl ve věci vyjádřit či vysvětlit konkrétní skutečnosti.
40. Krajský soud neshledal úvahu žalovaného o tom, proč neměl dokument vytvořený žalobcem a nazvaný „*spárování dokladů o nákupu a prodeji*“ vliv na výsledky kontrolního zjištění, nedostatečnou, ani tato námitka proto není důvodná.

Koupě brusky

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

41. Žalobce tvrdí, že se žalovaný otázkou nákupu brusky nezabýval, což není pravda. Žalovaný tak učinil na straně 19 napadeného rozhodnutí, kde podrobně popsal, jaké pochybnosti v souvislosti s náhradním dílem brusky vznikly a proč dospěl k závěru, že žalobce tyto pochybnosti nevyvrátil. Žalobce nepředložil žádné konkrétní důkazy, ze kterých by vyplývalo, že úvaha správních orgánů nebyla správná. Námitka není důvodná.

Stanovení daně podle pomůcek

42. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu „*nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí*“. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2012, č. j. 7 Afs 69/2012-33, „*stanovení daně podle pomůcek představuje náhradní formu stanovení daňové povinnosti v případech, kdy selže způsob základní, tedy stanovení daně dokazováním, případně kdy není ani podáno daňové přiznání*“. V nyní rozhodované věci žalobce předložil daňové přiznání a správce daně byl schopen na základě dokazování stanovit daňovou povinnost. Správce daně zpochybnil průkaznost pouze části daňové evidence a vyloučil daňové výdaje v maximální výši 30%. Stanovení daně pomocí pomůcek představuje krajní řešení v případě, že nelze stanovit daňovou povinnost jinak; jedná se o průlom do základních zásad daňového řízení. Je proto nutné k ní přistupovat restriktivně, pouze v odůvodněných případech. Jak vyplývá z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (např. z rozsudku ze dne 27. 10. 2015, č. j. 4 Afs 170/2015, ze dne 11. 8. 2015, č. j. 6 Afs 274/2014-31), stanovit daň pomocí pomůcek, tedy v podstatě bez součinnosti daňového subjektu, lze učinit pouze v případech, kdy daňový subjekt se správcem daně nekomunikuje a neposkytuje potřebnou součinnost. Tak tomu ale u žalobce nebylo. V nyní rozhodované věci tedy nebyly naplněny podmínky pro to, aby správce daně stanovil daňovou povinnost na základě pomůcek. Ani tato námitka proto není důvodná.

F) Závěr a náklady řízení

43. Na základě shora uvedených skutečností dospěl krajský soud k závěru, že žalobcem předložené a navržené důkazní prostředky nevyvrátily pochybnosti, které zjistily správní orgány. V této souvislosti lze odkázat rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 12. 2011, č. j. 7 Afs 82/2011 – 137, ve kterém Nejvyšší správní soud konstatoval, že „*za oprávněný nárok na odpočet DPH lze považovat nikoliv takový nárok, který je pouze doložen perfektním daňovým dokladem (je-li naplněna formální stránka nároku na odpočet daně), ale až nárok, je-li tento stvrzen také po stránce faktické. To znamená tehdy, jsou-li naplněny a prokázány jeho materiální znaky – tj. samotné hmotně-právní podmínky, na jejichž základě tento nárok vzniká (podmínky v ustanovení § 19 odst. 1 zákona o DPH). Oprávněným je nárok na odpočet DPH jen v takovém případě, kdy je v daňovém řízení doloženo a prokázáno (je-li průkaz těchto podmínek vyžadován), že plátce daně (zde stěžovatelka) skutečně přijal zdanitelná plnění (§ 2 zákona o DPH), že tato plnění byla uskutečněna jiným plátcem (§ 5 zákona o DPH) a že plátce, který je přijal (zde stěžovatelka) je použije při svém podnikání.*“ V nyní rozhodované věci sice žalobce předložil perfektní faktury, neprokázal však faktické uskutečnění zdanitelného plnění.

44. Jelikož krajský soud neshledal nezákonnost napadeného rozhodnutí, kterou žalobce vytýkal v žalobních bodech, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
45. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť procesně úspěšnému žalovanému dle obsahu spisu 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 doručení jeho písemného vyhotovení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Olomouc 25. ledna 2018

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