



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jana Šmakala a ve věci

žalobkyně: **T. R.**, se sídlem H., Ch.,
zastoupená: *BD Consult, s.r.o., daňovým poradcem,*
se sídlem *Jeseniova 1196/52, 130 00 Praha 3*

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 2. 2021, č. j. 3398/21/5300-21444-709739,

takto:

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

Odůvodnění:

Předmět řízení

1. Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 2. 2021, č. j. 3398/21/5300-21444-709739 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž byla zamítnuta její odvolání a potvrzeny platební výměry Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 17. 5.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

2019:

- č. j. 1143821/19/2308-50521-401931,
- č. j. 1146614/19/2308-50521-401931, a
- č. j. 1148246/19/2308-50521-401931,

a dodatečné platební výměry téhož správního orgánu ze dne 17. 5. 2019:

- č. j. 1146495/19/2308-50521-401931,
- č. j. 1146562/19/2308-50521-401931,
- č. j. 1146631/19/2308-50521-401931 a
- č. j. 1146656/19/2308-50521-401931 (dále též „předmětné platební výměry“).

2. Platebními výměry Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 17. 5. 2019 byla žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty, a to konkrétně platebním výměrem č. j. 1143821/19/2308-50521-401931 ve výši nadměrného odpočtu 89 115 Kč za zdaňovací období říjen 2017, platebním výměrem č. j. 1146614/19/2308-50521-401931 ve výši vlastní daně 132 603 Kč za zdaňovací období leden 2018, a platebním výměrem č. j. 1148246/19/2308-50521-401931 ve výši vlastní daně 193 044 Kč za zdaňovací období duben 2018.
3. Dodatečnými platebními výměry ze dne 17. 5. 2019 byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za příslušná zdaňovací období a byla stanovena zákonná povinnost uhradit penále. Konkrétně byla dodatečným platebním výměrem č. j. 1146495/19/2308-50521-401931 byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2017 ve výši 48 095 Kč, a současně byla stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 9 619 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1146562/19/2308-50521-401931 byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2017 ve výši 124 740 Kč a současně byla stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 24 948 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1146631/19/2308-50521-401931 byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2018 ve výši 115 500 Kč a současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 23 100 Kč, a dodatečným platebním výměrem č. j. 1146656/19/2308-50521-401931 byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2018 ve výši 131 250 Kč a současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 26 250 Kč.

Žaloba

4. Žalobkyně namítala, že správní orgány nesprávně neuznaly nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“). Správní orgány předložené listinné důkazy a svědecké výpovědi účelově bagatelizovaly. Dle žalobkyně je k prokázání nároku na odpočet DPH na vstupu nutno: 1. předložit odpovídající daňové doklady od dodavatele; 2. doložit, že deklarované plnění skutečně nastalo; 3. prokázat, že plnění uvedené na dokladech uskutečnila skutečně ta osoba, která je na nich uvedena; 4. prokázat, že přijaté plnění bylo použito v rámci ekonomických činností odběratele pro uskutečnění zdanitelných plnění v tuzemsku. Zmíněné požadavky žalobkyně splnila. Finanční orgány nezpochybňují výše

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

uvedené body 1 a 4, ale docházejí k jakési modifikaci bodů 2 a 3, přičemž nepostupují jednotně. Ze zprávy o kontrole finančního úřadu č. j. 1116149/19/2308-60563-401172 na několika místech vyplývá, že: *„Dle správce daně se sice jedná o daňové doklady se všemi požadovanými náležitostmi, ale v průběhu daňové kontroly nebylo prokázáno, že předmětné doklady byly skutečně vystaveny plátcem deklarovaným jako dodavatel, tedy plátcem, u kterého nastala povinnost daň vyčíslenou na předmětném daňovém dokladu přiznat.“* Podobně se správní orgán vyjadřuje na str. 45 a přidává: *„Dále daňový subjekt neprokázal, že plnění deklarované na uvedeném dokladu bylo uskutečněno deklarovaným dodavatelem a v deklarovaném rozsahu.“* Naproti tomu žalovaný hned v bodě 5 svého rozhodnutí o odvolání dospěl k opačnému závěru: *„...S hodnocením svědecké výpovědi a předložených důkazních prostředků v rámci daňové kontroly a se závěrem odvolacího orgánu, které kterému dospěl po přezkoumání spisového materiálu, tj. že nemá pochybnosti o tom, že společnost CIVI TRANS odvolateli předmětné práce poskytla, ale nemá za prokázané, že předmětné práce odvolateli poskytla v rozsahu deklarovaném na daňových dokladech...“*

5. Pokud by dle žalobkyně správní orgány byly stejně přísné při dokazování výstupů, jako byly při zpochybňování vstupů, pak by nepochybně musely neuznat i výstupy žalobkyně a nepožadovat z nich odvod daně. Došlo tak k porušení § 1 odst. 2 daňového řádu. V případě žalobkyně byly uskutečněny reálné existující zakázky, o jejich výsledném provedení nepochybují ani finanční orgány. Nejde tedy o nějaká „fiktivní“ plnění. Správní orgány se soustředily výhradně na zpochybnění jejich vstupů pro tyto zakázky, které neuznaly. Ve výsledku tak žalobkyni donutily odvést DPH na výstupu a neuznaly vstupy, přestože dodavatelská firma zakázky řádně vyfakturovala, provedla a při svědeckých výpovědích potvrdila. Správní orgány se tak soustředily pouze na negativní hodnocení některých dílčích formálních nepřesností v předložených listinných důkazech či údajné nedostatečné podrobnosti výpovědí svědků. Svědci potvrdili, že předmětné doklady dodavatel vystavil, a plnění na nich deklarované uskutečnil v rozsahu, který je na nich uveden. Stejně tak je nepochybné, že přijatá plnění byla použita pro uskutečnění zdanitelných plnění na výstupu, neboť předmětné zakázky na výstupu jsou realizovány a o jejich reálnosti orgány nevyslovily žádné pochyby. Žalobkyně dále poukázala jednotlivé výpovědi svědků provedené ve správním řízení s tím, že potvrzují provedení prací pro žalobkyni ze strany dodavatele.⁸
6. Žalobkyně namítala, že správní orgány při hodnocení důkazů postupovaly nesprávně, v rozporu s § 8 odst. 3 daňového řádu. Správní orgány sice zhodnotily skutkový stav jen na základě své úvahy, avšak již je nehodnotí ve vzájemné souvislosti. Není tedy správný závěr, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala auditní stopu sporných obchodních případů. Žalovaný od sebe odtrhuje jednotlivé důkazy a vůbec je nespojuje. Jestliže na jedné straně tvrdí, že texty o rozsahu zdanitelných plnění na fakturách jsou příliš obecné, nepřihlíží dostatečně k tomu, že byly předloženy objednávací listy, zakázkové listy, které se týkají prací na kontejnerech a oprav a údržby motorových vozidel, výdajové pokladní doklady osvědčující zaplacení faktur, rámcovou smlouvu na práce a služby. Např. na str. 6 zprávy o kontrole finanční úřad sám uvádí, že na doložených zakázkových listech jsou uvedeny registrační značky motorových vozidel a popis požadované opravy např. vyměnit brzdový válec, vyměnit kastlík, natřít rám, svařit rám, výfuk - oprava apod. Ze svědeckých výpovědí vyplývá, že realizace zakázky byla potvrzena přeškrtnutím požadovaného úkonu na zakázkovém listě. Svědkové Z., F., K., G. potvrdili, že předmětné práce na pokyny pana B. prováděli, měli též pracovní smlouvy a potvrdili příjem odměn za tyto práce. Pan B. potvrdil provedené práce za dodavatele i to, komu je zadával, kde byly prováděny i to, že předmětné doklady vystavoval. Dřívější jednatelka dodavatele i Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

současný jednatel potvrdili, že pan B. byl oprávněn jednat za dodavatele i disponovat finanční hotovostí. Svědci Ž. a B. za odběratele potvrdili zadání předmětných zakázek i jejich realizaci. Přestože si svědek Bušek vybavoval křestní jména pracovníků na zakázce a prohlásil, že by je poznal, finanční úřad ani žalovaný se nenamáhal svědecké výpovědi zorganizovat tak, aby mohlo dojít ke konfrontaci svědků.

7. Namísto toho se žalovaný i správce daně snaží od sebe jednotlivé důkazy odtrhnout – písemné jsou na jedné straně údajně formálně správné, na straně druhé údajně nedostatečné a neprokazující. Svědecké výpovědi jsou pak dle názoru žalovaného na jedné straně nedostatečně podrobné, neboť svědci, kteří předmětné práce fyzicky vykonávali, nedokáží podrobně a detailně s časovým odstupem popsat každou jednotlivou zakázku. Žalovaný přehlíží, že práce potvrdili a jejich výpovědi se vzájemně nelišily. Nedává jejich výpovědi do souvislosti s hlavním svědkem – panem B., který na jejich výpovědi navazuje, potvrzuje, že od žalobkyně zadání zakázek přebíral, přiděloval práci zaměstnancům dodavatele, vystavoval doklady i přebíral finanční prostředky od žalobkyně na úhradu faktur i vyplácel zaměstnance dodavatele. Bez významu nejsou ani svědecké výpovědi odběratelů, že uvedené zakázky zadali a že byly řádně provedeny.
8. Žalobkyně namítala, že pan B. při své svědecké výpovědi přislíbil předložení dalších listinných důkazů, které měly podrobněji osvědčovat detaily uskutečněných plnění. Tyto doklady byly v držení dodavatele a žalobkyně nemá prinucovací pravomoc, aby mohla doklady od dodavatele obdržet. Pokud svědek B. výslovně prohlásil, že dodá správnímu orgánu další důkazy, měl tyto požadovat po něm a nespokojit se závěrem, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno.
9. Dle žalobkyně správní orgány požadovaly neúnosně vysoký důkazní standard, který klade nepřiměřené nároky např. na paměť svědků vykonávající fyzické práce bez administrativních znalostí a nebere v úvahu shodnost výpovědí s písemnými podklady. Bez významu není ani otázka hodnocení výsledku svědků prováděného s časovým odstupem od uskutečnění plnění. Bylo by iluzorní předpokládat, že by si s časovým odstupem měli pamatovat každé vozidlo, které opravovali či každý upravovaný kontejner. Podstatné je, že svědci vykonávající fyzicky předmětné práce jejich uskutečnění potvrdili, pan B. potvrdil jejich realizaci, zadávání, fakturaci i přijetí úhrad a odběratelé potvrdili zadání zakázek a jejich realizaci.
10. Žalobkyně namítala, že žalovaný na předložené důkazy použil tzv. „dvojitý metr“ (srov. bod 27 napadeného rozhodnutí). Žalovanému vadí při uznání nároku na odpočet DPH údajná nedostatečná konkrétnost plnění uváděnému na dokladech, avšak pokud jsou tyto samé doklady použity jako důkaz k prokázání, že žalobkyně uskutečnila zdanitelné plnění na výstupu, správní orgán daňovou povinnost žalobkyně nezpochybňuje.
11. Žalobkyně v žalobě dále namítala nedostatky v hodnocení a posuzování provedených důkazů, přičemž polemizovala s jednotlivými závěry a argumentací žalovaného uvedenými v bodech 28, 29, 31, 32, 33, 35, 49, 55 a 57 napadeného rozhodnutí.
12. Další nedostatky žalobkyně dále spatřovala v místním šetření prováděném správcem daně. Ze zprávy o kontrole vyplývá, že první prověřování sporných plnění začalo již 16. 12. 2017 postupem k odstranění pochybností za říjen 2017. Vzhledem k tomu, že předmětem sporu je DPH za říjen 2017 až duben 2018, je zřejmé, že po větší část zmíněného času byla žalobkyně průběžně správním orgánem prověřována. Pracovníci správce daně mohli žalobkyni kdykoli navštívit a na místě prověřit, že zdanitelná plnění od dodavatele jsou poskytována, neboť nešlo jen o jednoměsíční činnost. Tato činnost pokračovala i v dalších

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

obdobích. Přesto se pracovníci správního orgánu dostavili na místní šetření až 5. 6. 2018. Přestože byl přímo namíste nakládán kontejner (pro něj za odběratele přijel pan Bušek) a v rozhodné době tam pracovali pánové B. a K., a správní orgán se tak mohl přesvědčit o systému spolupráce, správní orgán pracovníky dodavatele nelegitimoval a ve zprávě o kontrole jen alibisticky konstatují, že by tím nemohl být prověřen vztah k minulým obdobím.

13. Správní orgány dle žalobkyně neunesly své důkazní břemeno. Žalobkyně předložila důkazní materiál a správní orgán měl dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
14. Žalobkyně uvedla, že nezanedbala žádnou potřebnou obezřetnost. S dodavatelem spolupracovala již dříve a neměla žádné indicie o tom, že by neplnil své daňové povinnosti. Jako nespolehlivý plátcе registrován nebyl, správce daně ani netvrdí, že by zdanitelná plnění nepřiznával v daňovém přiznání či kontrolním hlášení.
15. Žalobkyně dále namítala argumentační změnu žalovaného oproti závěrům správního orgánu I. stupně. Konkrétně uvedla, že se žalovaný vymezuje vůči zjištěním správního orgánu I. stupně. Zatímco ten došel k závěru, že žalobkyně neprokázala, že zdanitelné plnění bylo uskutečněno dodavatelem, který je uveden na daňových dokladech, žalovaný se pokusil celou situaci zamlžit tím, že popřel názor finančního úřadu a prohlásil, že považuje za prokázané, že zdanitelné plnění uskutečnil dodavatel uvedený na dokladech, ale že nepovažuje za prokázaný rozsah tohoto plnění a bez ohledu na předložené důkazy neuznal nárok na odpočet DPH kompletně ze všech těchto plnění. Správce daně po zjištění, že předmětné daňové doklady byly vystaveny v současné době nekontaktním subjektem, jednoznačně dospěl k závěru, že služby nebyly tímto dodavatelem poskytnuty. Žalovaný pak tento názor změnil na údajné neprokázání rozsahu zdanitelného plnění. K jiným důkazům nepřihlédl nebo je odmítl. Tím, že správce stanovil daň z přidané hodnoty odchylně od daně námi tvrzené, porušil § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též: „zákon o DPH“ nebo „ZDPH“) a § 1 a § 8 daňového řádu.
16. Pokud měl správce daně či žalovaný pocit, že jsou předložené podklady natolik neprůkazné, že zpochybnil převážnou část nároku na odpočet DPH, měl pak možnost stanovit daň podle pomůcek. Přitom samozřejmě mohl jako podklad pro pomůcky vzít i plnění, která považuje za prokázaná, v tomto případě naše výstupy. K nim by však musel dle ustálené judikatury přiznat i výhody, tedy odhadnout plnění na vstupu a přiznat z nich nárok na odpočet. To však finanční orgány úmyslně nečinily. Výsledkem je skutečnost, že při stejné kvalitě důkazů nezpochybňují výstupy, tedy částky, které mají být odváděny státu, ale zcela upírají vstupy, bez kterých by výstupy nebylo možno uskutečnit. Takovýto postup opět zcela odpovídá pouze snaze zacetit ztrátu pro státní rozpočet v důsledku neuhrazení daně dodavatelem na náš úkor.

Vyjádření žalovaného k žalobě

17. Ve svém vyjádření k žalobě nejprve žalovaný shrnul dosavadní průběh řízení a dále se vyjádřil k žalobním námitkám. Uvedl přitom, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, a důkazní břemeno k prokázání, že zdanitelné plnění se uskutečnilo tak, jak je

uvedeno na daňovém dokladu, tzn. včetně deklarovaného dodavatele, rozsahu a předmětu plnění, tíží daňový subjekt. Ten by si proto měl ve svém zájmu zajistit důkazy, kterými je schopen uskutečnění plnění v souladu s daňovými doklady prokázat, přičemž volba důkazních prostředků je zcela na úvaze daňového subjektu. V daném případě žalobkyně neunesla své důkazní břemeno ohledně prokázání přijetí plnění od společnosti CIVI TRANS v rozsahu deklarovaném na daňových dokladech, čímž neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně z plnění podle § 72 a § 73 ZDPH. Plátce daně má povinnost prokázat, o jaký předmět plnění se jednalo a v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno, pokud tyto skutečnosti nejsou patrné z daňového dokladu.

18. Žalobkyni byla stanovena daň z důvodu neprokázání naplnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně z tuzemského zdanitelného plnění ve smyslu § 72 a § 73 zákona o DPH, jelikož neprokázala přijetí zdanitelných plnění od společnosti CIVI TRANS v rozsahu deklarovaném na daňových dokladech. Vzhledem k tomu, že důvodem stanovení daně nebylo odepření uplatněného nároku na odpočet daně z důvodu vědomé účasti na daňovém podvodu, je námitka žalobkyně, podle které byla hlavním důvodem neuznání nároku na odpočet daně skutečnost, že společnost CIVI TRANS neuhradila svou daňovou povinnost, bez významu.
19. Žalobkyně dle žalovaného unesla své primární důkazní břemeno, když správci daně předložila formálně bezvadné doklady. Daňový doklad však neznamená sám o sobě automatický nárok na odpočet daně. Aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 ZDPH, musí věrně zobrazovat faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění, a to tak, jak je deklarováno na daňovém dokladu. Uplatněný nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od CIVI TRANS žalobkyně dále v daňové kontrole prokazovala objednacími a dodacími listy týkajícími se prací na kontejnerech a oprav a údržby motorových vozidel, zakázkovými listy, Rámcovou smlouvu na práce a služby (uzavřená mezi žalobkyní jako zadavatelem a společností CIVI TRANS jako zhotovitelem dne 15. 5. 2017, dále jen „rámcová smlouva“), Rámcovými smlouvami o dílo uzavřenými s odběrateli prací, pokladními doklady a dalšími dokumenty. Žalovaný coby odvolací orgán po přezkoumání spisového materiálu dospěl v odvolacím řízení na rozdíl od správce daně k závěru, že nemá pochybnosti o tom, že společnost CIVI TRANS žalobkyni předmětné práce fakticky poskytla. Tato skutečnost vyplynula ze svědeckých výpovědí zaměstnanců společnosti CIVI TRANS. Avšak přes veškeré žalobkyní předložené listiny a prvostupňovým správcem daně provedené dokazování, nemá za prokázané, že společnost CIVI TRANS předmětné práce žalobkyni poskytla v rozsahu deklarovaném na daňových dokladech. Předmět a rozsah zdanitelného plnění je totiž na daňových dokladech uveden natolik obecným způsobem, že není seznatelné, co bylo předmětem plnění a v jakém rozsahu bylo plněno. Žalobkyně byla povinna prokázat, o jaký předmět plnění se jednalo a v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno. To však neučinila, když jí předložené důkazy ani provedené svědecké výpovědi deklarovaný rozsah plnění neprokázaly. Bylo přitom v zájmu žalobkyně, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďovala důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětných plnění skutečně došlo tak, jak sama tvrdí, neboť důkazní břemeno ohledně vlastního daňového tvrzení je na její straně, a nelze tak hovořit o neúnosně vysokém důkazním standardu finančních orgánů, jak žalobkyně namítá.
20. K namítanému nesprávně provedenému hodnocení důkazů, žalovaný odkázal na body 27 až 53 napadeného rozhodnutí. Veškeré důkazy byly v daném případě hodnoceny v souladu s § 8 daňového řádu, tedy jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti, přičemž bylo

přihlédnuto ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Žalobkyně nejprve předložila daňové doklady, ze kterých však není zřejmé, zda jí byla poskytnuta přeprava nebo služby, resp. práce a jaké práce, poněvadž uvedený předmět plnění je nejednoznačný. Předmět a rozsah zdanitelného plnění je na daňových dokladech uveden natolik obecným způsobem, že není seznatelné, co bylo předmětem plnění a v jakém rozsahu bylo plněno. K přijatým daňovým dokladům žalobkyně předložila objednávkové listy a zakázkové listy, které však neprokazují rozsah provedených prací (oprav a údržby motorových vozidel), neboť z nich nelze jednoznačně usoudit, kdo konkrétně prováděl práce zde obecně uvedené, jaké konkrétní činnosti byly (nebo měly být dle požadavků pana Ž.) vykonány, ani jaký časový úsek na ně byl (či měl být) vynaložen. Objednávkové listy nelze jednoznačně přiřadit k přijatým daňovým dokladům (pouze podle období, v němž má být objednávaná práce provedena). Objednávkové ani zakázkové listy tak neprokázaly, jaké konkrétní práce, na jakých konkrétních vozidlech byly pro žalobkyni uskutečněny. Rovněž z objednacích listů na práce na kontejnerech není zřejmé, jaká práce byla žalobkyni poskytnuta a na základě jakých skutečností byla stanovena její cena, když se ceny za shodné práce na shodných kontejnerech liší. Obdobně z žádných předložených dodacích listů nelze dovodit, jaké konkrétní práce, v jakém rozsahu a kým byly provedeny, neboť, i když byly předloženy zakázkové listy, nelze na jejich základě konstatovat, že práce uvedené na dodacích listech jsou totožné s pracemi uvedenými na zakázkových listech, resp. objednávkách a daňových dokladech. Nebyl doložen rozpis či soupis prací, na jehož základě by byl dodací list vystaven a stanovena cena práce, na jehož základě byl následovně vystaven daňový doklad. Podle dodacích listů se ceny za shodné práce na stejném kontejneru liší. Vzhledem k tomu, že není konkretizováno, jaká práce a v jakém rozsahu byla provedena, není možné zjistit, jak byla stanovena cena, která byla následně žalobkyni vyfakturována.

21. Pokud jde o rámcovou smlouvu na práce a služby uzavřenou mezi žalobkyní jako zadavatelem a společností CIVI TRANS jako zhotovitelem dne 15. 5. 2017, tato je vzhledem k obecnému předmětu plnění toliko formálním dokumentem, který pouze dokládá, že byl mezi žalobkyní a společností CIVI TRANS uzavřen smluvní vztah. Podle rámcové smlouvy měl být předložen soupis prací, z něhož mělo být zřejmé, jaké konkrétní práce, v jakém objemu a čase byly poskytnuty. Žalobkyně však v daňovém řízení nepřeložila žádné soupisy prací, ujednání smlouvy tak nebylo plněno. Ani z obsahu rámcových smluv uzavřených s odběrateli žalobkyně není zřejmá alespoň orientační kalkulace nákladů pro dílčí práce.
22. Z rámcové smlouvy uzavřené s panem Žabkou však vyplývá, stejně jako z rámcové smlouvy uzavřené se společností CIVI TRANS, že měl být předložen soupis prací, z něhož mělo být zřejmé, jaké konkrétní práce, v jakém objemu a čase byly poskytnuty, ujednání ani této smlouvy tak nebylo plněno. Z příjmových pokladních dokladů, podle nichž byly hrazeny daňové doklady vystavené společností CIVI TRANS, vyplývá toliko to, že byly provedené úhrady (v hotovosti, a to i přesto, že na daňových dokladech je uveden způsob úhrady bankovním převodem), avšak neprokazují, zda uhrazené práce byly fakticky uskutečněny v rozsahu uvedeném na daňových dokladech, když tyto obsahují obecný, nic neříkající předmět a rozsah plnění.
23. Ani provedené svědecké výpovědi pana B., Z, Ing. F., G. a K. a pana P. a paní C. neprokázaly, v jakém rozsahu byly společností CIVI TRANS poskytnuty práce pro žalobkyni. Někteří svědci sice uvedli, že konkrétní činnost vykazovali ve výkazech práce, z nichž by mohlo být zřejmé, jaká konkrétní práce, v jakém objemu a čase byla provedena, tyto výkazy ale nebyly předloženy.

24. Souhrnně k provedeným důkazním prostředkům žalovaný uvedl, že žalobkyně předložila k daňovým dokladům dodací, objednávkové a zakázkové listy, které však nekonkretizovaly práce, resp. jejich rozsah, které měla společnost CIVI TRANS ve prospěch žalobkyně uskutečnit, ani orientační cenu, kterou žalobkyně za poskytnuté práce považovala za adekvátní. Další důkazní prostředky nemohly prokázat, že společnost CIVI TRANS uskutečnila pro žalobkyni práce v rozsahu uvedeném na daňových dokladech. Tvrzení nebyla prokázána ani výpověďmi navržených svědků. Ze zakázkových listů tedy není zřejmé, zda se na opravách podílela společnost CIVI TRANS nebo žalobkyně či kdokoliv jiný, nelze je jakkoliv přiřadit k objednávkám žalobkyně, dodacím listům ani daňovým dokladům společnosti CIVI TRANS.
25. Žalovaný dále uvedl, že období uvedené na dodacích listech, na něž byly práce provedeny, je jediný údaj, dle něhož by bylo možné tyto dokumenty k sobě přiřadit. Dále žalovaný uvedl, že nebyly předloženy rozpis provedených a vyúčtovaných prací za určité období (z nichž by bylo zřejmé, jaké konkrétní práce, v jakém objemu a čase byly žalobkyni poskytnuty), na základě kterých je účtována cena za poskytnutou práci, přestože rámcová smlouva obsahovala ujednání, že tyto mají být předloženy. Nebyl tak doložen rozsah uskutečněných prací, obecně uvedených na daňových dokladech. Žalobkyně předložila kromě přijatých formálních daňových dokladů jako další důkazní prostředky dodací, objednávkové a zakázkové listy, které však nekonkretizovaly rozsah prací, které měla společnost CIVI TRANS ve prospěch žalobkyně uskutečnit, ani jejich orientační cenu. Stanovená cena ani konkrétní práce nejsou uvedeny ani na daňových dokladech. Na objednacích listech týkajících se prací na kontejnerech je sice uvedena cena za práci na kontejneru, avšak není zřejmé, na základě jakých skutečností byla stanovena, když se ceny za shodné práce na shodných kontejnerech liší.
26. Ohledně oprav kontejnerů žalovaný poukázal na vyjádření samotné žalobkyně, podle něhož v žádném případě neznamená, že v případě, kdy je „typ“ kontejnerů stejný, že i samotný kontejner je úplně stejný. Kontejnery se tvoří podle prvotního objednatele, zákazníka, který si určí přímo konečný vzhled kontejneru. Tyto skutečnosti ale nejsou dle žalovaného z žádných předložených podkladů seznatelné. Podle dodacích listů se ceny za shodné práce na stejném kontejneru lišily. Vzhledem k tomu, že není konkretizováno, jaká práce a v jakém rozsahu byla provedena, není možné zjistit, jak byla stanovena cena, která byla následně společností CIVI TRANS žalobkyni vyfakturována. Ani z daňových dokladů ostatně není jakkoliv zřejmé, zda byla fakturována práce na motorových vozidlech nebo na kontejnerech. Žalobkyni byla dána možnost předložit důkazní prostředky a k závěru žalovaného se vyjádřit, avšak této možnosti žalobkyně nevyužila.
27. Pokud jde o námitku žalobkyně, že po svědkovi – zaměstnanci nelze očekávat, že si s časovým odstupem bude pamatovat každou podrobnost, žalovaný k této zdůrazňuje, že to byla právě žalobkyně, která navrhla provedení svědeckých výpovědí. Časový odstup mezi plněním a svědeckým výsledkem by jistě mohl vysvětlovat dílčí nepřesnosti či zapomenutí některých skutečností, avšak tato situace, tedy jen zapomenutí drobných detailů, v daném případě nenastala. Svědci nesdělili žádné konkrétní informace, z nichž by bylo možné jednoznačně konstatovat, v jakém rozsahu a jaké konkrétní práce společnost CIVI TRANS pro žalobkyni činila. Svědecké výpovědi nebylo proto možné použít jako důkaz, kterým by bylo prokázáno, že společnost CIVI TRANS žalobkyni poskytla práce v rozsahu deklarovaném na žalobkyniní přijatých daňových dokladech, neboť tyto byly nekonkrétní, tudíž neprůkazné.
28. Žalovaný dále uvedl, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, a poukázal na

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně, z něhož vyplývá, že důkazní břemeno k prokázání, že zdanitelné plnění se uskutečnilo tak, jak je uvedeno na daňovém dokladu, tíží daňový subjekt (daňový subjekt nese břemeno tvrzení a také má povinnost toto své tvrzení doložit, tedy nese i břemeno důkazní). Důkazní břemeno tedy tížilo žalobkyni, neboť to byla ona, kdo uplatnil nárok na odpočet daně z plnění, která byla uvedena na přijatých daňových dokladech.

29. K tvrzení, že byly vyloučeny důkazní prostředky předložené panem B., žalovaný uvedl, že pan B. doložil pouze pracovní smlouvy, dohody o provedení práce a mzdové listy, které žalovaný vyhodnotil v bodě 44 napadeného rozhodnutí, a k opisům a kopiím potvrzení podání kontrolních hlášení a přiznání k DPH společností CIVI TRANS se žalovaný vyjádřil v bodě 47 napadeného rozhodnutí. Bylo uzavřeno, že předložené dokumenty nemohou prokázat, že žalobkyni byly poskytnuty práce v rozsahu deklarovaném na přijatých daňových dokladech.
30. K namítané nepřezkoumatelnosti rozhodnutí, podle které nedošlo k řádnému odůvodnění, proč jsou všichni svědci nedůvěryhodní, žalovaný odkázal na hodnocení svědků uvedené na str. 9 a 10, 20 a 21, 27 až 29, 34 až 37 a 57 až 59 zprávy o daňové kontrole, a dále pak na bod 43 napadeného rozhodnutí. Námitku žalovaný považuje za nedůvodnou. Osoby svědků nebyly v daném případě shledány nevěrohodnými, nýbrž provedené svědecké výpovědi byly vyhodnoceny jako nekonkrétní (vyslechnutí svědci nesdělili žádné konkrétní informace, z nichž by bylo možné jednoznačně konstatovat, v jakém rozsahu a jaké konkrétní práce společnost CIVI TRANS pro žalobkyni činila).
31. K námitce žalobkyně týkající dostatečné obezřetnosti, žalovaný uvedl, v daném případě nebyl žalobkyni odepřen nárok na odpočet daně z titulu účasti na podvodu na DPH, nýbrž jí nebyl uznán nárok na odpočet daně z důvodu neprokázání splnění hmotněprávních podmínek zakotvených v § 72 a 73 zákona o DPH. Žalovaný též nesouhlasí, že byla žalobkyně v případě obchodní spolupráce se společností CIVI TRANS dostatečně obezřetná, neboť si neobstarala dostatek takových důkazních prostředků, jejichž předložením by unesla své důkazní břemeno a prokázala, že se plnění uskutečnilo tak, jak je uvedeno na dokladu, tj. v uvedeném rozsahu.
32. Dále žalovaný uvedl, že způsob stanovení daně není otázkou volby správce daně, či daňového subjektu, nýbrž je dán zákonem, podléhá určité hierarchii a odlišným zákonným podmínkám. V posuzovaném případě přitom nebyly pro stanovení daně podle pomůcek splněny podmínky, neboť daň bylo možno stanovit na základě dokazování, které má před stanovením daně podle pomůcek přednost (srov. § 98 daňového řádu)
33. Závěrem žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

Posouzení věci krajským soudem

34. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen: „*soudní řád správní*“ nebo „*s. ř. s.*“).
35. V souladu s § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.
36. Soud ve věci rozhodl bez jednání, neboť s tím obě strany souhlasily ve smyslu § 51 odst. 1 s. ř. s.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

37. Žaloba není důvodná.
38. Ze správního spisu vyplývá, u žalobkyně byla provedena daňová kontrola DPH za zdaňovací období říjen 2017 v rozsahu pochybností týkajících se oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně se základní sazbou ve výši 45 780 Kč na základě přijatého daňového dokladu č. 171500159 ze dne 31. 10. 2017, dále za zdaňovací období listopad 2017, prosinec 2017 a leden 2018 v rozsahu uplatněných nároků na odpočet DPH za tato zdaňovací období a konečně za zdaňovací období únor až duben 2018 v rozsahu uplatněných nároků na odpočet DPH za tato zdaňovací období. Ve správním spisu je dále založena zpráva o daňové kontrole ze dne č. j. 1116149/19/2308-60563-401172, v níž správní orgán I. stupně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že zdanitelná plnění deklarovaná na přijatém daňovém dokladu č. 171500159 a na daňových dokladech uvedených ve zprávě o daňové kontrole v tabulce č. 1 a 2 (tj. daňový doklad č. 171500168, 171500169, 171500172, 171500173, 171500174, 181500001, 181500002, 181500003, 181500004, 181500005, 181500006, 181500007, 181500008, 181500009, 181500010, 181500011, 181500012, 181500015, 181500016), (dále též: „předmětné daňové doklady“) byla uskutečněna dodavatelem CIVI TRANS, se sídlem Domažlická 1010/178, 318 00 Plzeň, a v žalobkyní deklarovaném rozsahu. Žalobkyně tak dle názoru správního orgánu I. stupně nesplnila podmínky uplatnění nároku na odpočet daně podle § 72 a 73 zákona o DPH, a proto nárok žalobkyně na odpočet plnění odepřel.
39. Dne 17. 5. 2019 vydal správní orgán I. stupně předmětné platební výměry, kterými byla doměřena daň z přidané hodnoty za příslušná zdaňovací období. Tyto platební výměry jsou definovány shora v prvním odstavci tohoto rozsudku.
40. Proti předmětným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, neboť nesouhlasila se závěry správního orgánu I. stupně, že neprokázala, že plnění přijala od deklarovaného dodavatele a v deklarovaném rozsahu, které byly učiněno přes to, že doložila řadu důkazních prostředků, které sporné skutečnosti osvědčovaly.
41. O odvolání rozhodl žalovaný správní orgán žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 4. 2. 2021 č. j. 3398/21/5300-21444-709739, tak, že odvolání žalobkyně proti předmětným platebním výměrům zamítl a platební výměry a dodatečné platební výměry potvrdil.
42. Soud se nejprve v logice přezkumu napadeného rozhodnutí zabýval otázkou jeho přezkoumatelnosti. Žalobkyně totiž na několika místech své žaloby uplatnila námitky, které se právě nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí týkají, respektive ji implikují. Právě jimi se soud tedy zabýval nejprve, protože shledal-li by napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným, nemělo by smysl je poměřovat prizmatem dalších žalobních námitek, ale bylo by na místě je bez dalšího zrušit postupem podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.
43. V obecné rovině lze konstatovat, že vada nepřezkoumatelnosti správního rozhodnutí se vyskytuje ve dvou formách, a sice nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost a nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost napadeného rozhodnutí bude dána např. tehdy, nebude-li z něj vůbec možno zjistit, jak správní orgán rozhodl, ať už pro úplnou absenci výroku nebo jeho vnitřní rozpornost (k tomu např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, č. j. 6 A 127/2002-28), případně zásadní nesrozumitelností odůvodnění (k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2003, č. j. 7 A 547/2002-24). I přes určité vady, jimiž je rozhodnutí zatíženo, se však o nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost jednat nebude tehdy, je-li nedostatky možno odstranit výkladem rozhodnutí jako celku, a to v kontextu

proběhlého řízení, obsahu správního spisu a podání účastníků (k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2006, č. j. 1 Afs 38/2006-72). Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je způsobena především nedostatkem skutkových důvodů rozhodnutí, např. pokud se správní orgán nezabýval všemi relevantními okolnostmi věci (k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75), není-li zřejmé, z jakých skutkových závěrů žalovaný vycházel, z jakých podkladů učinil své skutkové závěry a jakými úvahami se řídil při jejich hodnocení (k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006-36). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak vzniká zejména tehdy, opomene-li správní orgán na námitku účastníka zcela (i implicitně) reagovat. Přehlédnout nicméně nelze fakt, že správní orgány nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí (k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38).

44. První dílčí námitka, kterou by zřejmě bylo možno považovat za námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, zmiňuje žalobkyně na straně 4 žaloby, když se pozastavuje nad tím, že správní orgány nepostupují vzájemně jednotně. Správní orgán I. stupně totiž své rozhodnutí vybudoval na pochybnostech jak ohledně osoby dodavatele, když dle jeho názoru nebylo prokázáno, že předmětné daňové doklady byly skutečně vystaveny plátcem deklarovaným jako dodavatele, tak ohledně tvrzeného rozsahu poskytnutého plnění tímto dodavatelem. Oproti tomu žalovaný již své napadené rozhodnutí vybudoval na pochybnostech toliko ve druhém naznačeném směru, totiž ohledně rozsahu poskytnutého plnění, nikoli už však ohledně samotné osoby dodavatele. Dospěl totiž k závěru, že nemá pochybnosti, že společnost CIVI TRANS odvolateli předmětné práce poskytla.
45. Vzájemná rozpornost klíčových skutkových závěrů, na nichž jsou vybudována rozhodnutí správních orgánů obou stupňů v téže věci, by za určitých okolností mohla zapříčinit pochybnosti o přezkoumatelnosti těchto rozhodnutí, zejména tehdy, neměla-li by odlišnost těchto skutkových závěrů oporu v provedeném (případně správním orgánem II. stupně doplněném) dokazování. Tak tomu ale v projednávané věci nebylo. Žalovaný totiž v napadeném rozhodnutí přezkoumatelně a přesvědčivě vysvětlil, z jakého důvodu zaujal jiný závěr než správní orgán I. stupně. Byly jím výsledky svědeckého výslechu paní D. C., jednatelky společnosti CIVI TRANS v době uskutečnění předmětných zdanitelných plnění provedeného až v rámci odvolacího řízení před žalovaným, respektive jejich souvislosti s výsledky dokazování provedeného správním orgánem I. stupně (rovněž důkazy provedené v odvolacím řízení je nutno podrobit volnému hodnocení důkazů i v souvislosti s důkazy provedenými v rámci řízení před správním orgánem I. stupně, jak vyplývá z § 8 odst. 1 daňového řádu). Odůvodnění tohoto závěru je uvedeno již na třetí straně napadeného rozhodnutí v odstavci 5. Připomenout je nutno také to, že s touto změnou závěrů byla žalobkyně seznámena prostřednictvím přípisu žalovaného - seznámení odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy v odvolacím řízení ze dne 2. 12. 2020, č. j. 45558/20/5300-21444-709739, a to zcela v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu. Toto ustanovení zní: *„Provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.“* V označeném přípisu žalovaný konstatuje (str. 9, odst.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

7): „Po přezkoumání spisového materiálu odvolací orgán dospěl k závěru, že nemá pochybnosti o tom, že společnost CIVI TRANS odvolateli předmětné práce poskytla. Ovšem nemá za prokázané, že společnost CIVI TRANS předmětné práce odvolateli poskytla v rozsahu deklarovaném na daňových dokladech.“ Žalobkyně tedy byla řádně se změnou skutkových závěrů žalovaného oproti správnímu orgánu I. stupně řádně seznámena, když tento přípis byl jejímu zástupci doručen dne 3. 12. 2020; tato změna je také řádně zdůvodněna i v napadeném rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí proto nezakládá.

46. Dále žalobkyně uvedla na straně 12 žaloby, že napadené rozhodnutí je dle jejího názoru nepřezkoumatelné i proto, že žalovaný neuvádí, proč jsou podle jeho názoru svědci nedůvěryhodní. I tato námitka by za určitých okolností mohla, pokud by byla důvodná, naplnit důvod nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Součástí odůvodnění rozhodnutí totiž je podle § 102 odst. 4 daňového řádu mj. i uvedení úvah, kterými se správce daně řídil při hodnocení důkazů. Pokud pak správní orgán tomuto legislativnímu příkazu nevyhoví, a nevysvětlí, z jakých důvodů nepřihlédl k určitým provedeným důkazům, nebo proč je hodnotí jiným způsobem než další provedené důkazy, může zatížit své rozhodnutí vadou, pro něž bude takové rozhodnutí muset být zrušeno. Soud ale zjistil, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nekonstatoval, že vyslechnutí svědci jsou nedůvěryhodní. Žalovaný naopak zrekapituloval obsah jejich výpovědí a odůvodnil svůj závěr, že ani jejich prostřednictvím není možno považovat za prokázaný rozsah, ve kterém bylo žalobkyni poskytnuto předmětné plnění společností CIVI TRANS. Zda je tento závěr správný nebo ne, je věcí dalšího přezkumu. Z hlediska tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí je ale možno konstatovat, že napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné není.
47. Další okruh žalobních námitek, které ve svém souhrnu vytvářejí žalobní bod, směřuje k otázce náležitě zjištěného skutkového stavu.
48. Soud k otázce zjišťování skutkového stavu v daňovém řízení nejprve obecně konstatuje, že jeho základní limity vyplývají ze zákonného vymezení účelu správy daní, kterým je podle § 1 odst. 2 daňového řádu správné zjištění a stanovení daně. Jak už správní soudy opakovaně ve své rozhodovací činnosti vyložily, tento cíl je třeba vykládat právě s důrazem na význam slova „správné“, tedy odpovídající materiální spravedlnosti, a nelze je ztotožňovat se zájmem na maximalizaci daňového výnosu (k tomu srovnej např. závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013-33). Jelikož citované ustanovení upravuje cíl správy daně, má značný význam i pro výklad dalších institutů daňového řízení, zejména ve sporných situacích. Pro projednávanou věc je pak podstatné, že i v ní se uplatní ustanovení § 1 odst. 3 daňového řádu, podle něhož je základem pro správné zjištění a stanovení daně daňové tvrzení podané daňovým subjektem, stejně jako úprava dokazování v daňovém řízení vtělená zákonodárcem do ustanovení § 92 a násl. daňového řádu. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu pak platí: „*Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.*“ Toto ustanovení konstatuje primární oprávnění, ale i odpovědnost a z něj vyplývající povinnost správce zajistit řádný skutkový podklad umožňující naplnění cíle správy daní, tedy správného zjištění a stanovení daně. Z tohoto ustanovení samozřejmě nevyplývá, že by daňové řízení bylo snad založeno na vyšetřovací zásadě, nicméně na druhé straně není správa daní založena ani na zásadě projednací, která by ve své čisté podobě umožňovala správci daně přihlédnout jen k těm skutečnostem, které daňový subjekt sám tvrdí, a provést jen ty důkazy, které daňový subjekt sám navrhuje. Zjišťování skutkového stavu v daňovém řízení je tak spíše

založeno na vzájemné interakci správce daně a daňového subjektu, jejíž základní obrysy jsou vymezeny úpravou důkazních povinností a z ní vyplývajících břemen v § 92 odst. 3 – 7 daňového řádu a jež jsou dále popřípadě rozvedeny v dalších, speciálních ustanoveních daňového řádu. V této souvislosti je nepochybně dána primární povinnost daňového subjektu prostřednictvím svého tvrzení vymezit okruh relevantních skutečností a rovněž všechny skutečnosti, jež jsou v příslušném tvrzení obsaženy také prokázat, jak vyplývá z § 92 odst. 3 daňového řádu. Tuto svou primární povinnost plní daňový subjekt především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Na tuto primární povinnost navazuje pak vymezení těch skutečností, které naopak prokazuje správce daně, obsažené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Z nich jsou i v poměrech nyní řešeného případu relevantní zvláště ty skutečnosti, které dle správce daně vyvracejí věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem upravené v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Právě jejich prostřednictvím se může správce daně procesně relevantně vymezit vůči tvrzením a prvotním důkazům předloženým k jejich prokázání daňovým subjektem. Takové vymezení, je-li provedeno náležitým způsobem a správce daně unese své důkazní břemeno ohledně důvodnosti svých pochybností (aniž by ovšem musel prokazovat, že určité údaje jsou zaznamenány v rozporu s realitou, prokázat musí právě jen důvodnost svých pochybností o nich), má pak za následek tzv. přenos důkazního břemene zpět na daňový subjekt, kterému dále náleží povinnost prokazatelné pochybnosti správce daně rozptýlit případnými dalšími důkazními návrhy. K tomuto postupu srovnej dlouhodobou judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, či ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49. V řešení otázky, zda určité tvrzení daňového subjektu nakonec bylo či nebylo prokázáno, je pak nutno přihlížet jak k jeho primární odpovědnosti za prokázání tvrzení, která zahrnul do svého tvrzení, tak ovšem i k odpovědnosti správce daně dbát, aby rozhodné skutečnosti pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Jak už soud vyjádřil výše, náležité zjištění skutkového stavu v daňovém řízení by zpravidla mělo být výsledkem pomyslné procesní souhry vycházející z plnění povinností jak daňovým subjektem, tak správcem daně.

49. Z tohoto spíše obecného výkladu pak pro projednávanou věc, v níž jde o žalobkyní uplatněný nárok na odpočet DPH, vyplývá, že je to primárně věc žalobkyně, aby svůj uplatněný nárok tvrdila v rozsahu podmínek tohoto odpočtu stanovených v § 72 odst. 1 zákona o DPH, a tato svá tvrzení také prokázala. To plyne již z toho, že je její povinností pro uplatnění nároku na odpočet DPH mít daňový doklad, což je stanoveno v § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Takový daňový doklad musí vykazovat náležitosti stanovené zákonem, upravené konkrétně v § 29 zákona o DPH, který pod písmenem f) stanoví, že daňový doklad musí obsahovat rozsah a předmět příslušného plnění. Nárok na přiznání odpočtu DPH však nevyplývá ze samotného daňového dokladu, který je toliko formálním dokladem, ale ze samotné skutečnosti zdanitelného plnění. Z toho vyplývají pro nyní řešený případ důležité důsledky: správce daně jednak může mít pochybnosti o tom, zda i řádný, předepsané náležitosti vykazující daňový doklad zobrazuje věrně realitu, tj. zda skutečně zachycuje uskutečnění zdanitelného plnění, přičemž je to právě až prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění, které je pro rozhodnutí o přiznání nárokovaného odpočtu DPH rozhodující; jednak je uskutečnění zdanitelného plnění možno prokázat i jiným způsobem než právě jen prostřednictvím daňového dokladu. Nebylo-li by tomu tak, pak by zpochybnění daňového dokladu vylučovalo přiznání nárokovaného odpočtu DPH. K tomu srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu

ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71.

50. Klíčovým východiskem pro otázku správného zjištění skutkového stavu v projednávané věci byla skutečnost vyplývající ze správního spisu, že žalobkyně uplatnila v rámci svých daňových přiznání k DPH nárok na odpočet této daně mj. i za zdaňovací období říjen 2017 až duben 2018. Protože správcem daně I. stupně původně výzvou ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2017299/17/2308-50521-401931, iniciovaný postup k odstranění pochybností týkajících se přiznání k DPH za zdaňovací období říjen 2017 nevedl k jejich odstranění a správce daně I. stupně shledal důvody k pokračování v dokazování, byla se žalobkyní zahájena (a následně rozšířena) daňová kontrola.
51. Výsledkem daňové kontroly (zpráva o daňové kontrole byla se žalobkyní projednána dne 15. 5. 2019) byl závěr správce daně I. stupně, podle něhož žalobkyně neprokázala, že zdanitelná plnění na přijatém daňovém dokladu č. 171500159 a na daňových dokladech uvedených ve zprávě o daňové kontrole v tabulce č. 1 a č. 2 byla uskutečněna deklarovaným dodavatelem CIVI TRANS, s. r. o. a v deklarovaném rozsahu. Nebyly tedy splněny podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH dle § 72 a § 73 zákona o DPH a tento nárok byl správcem daně I. stupně odepřen. Dne 17. 5. 2019 pak byla vydána rozhodnutí správce daně I. stupně, tedy platební a dodatečné platební výměry, které žalobkyně napadla odvoláním. V rámci odvolacího řízení provedl žalovaný výslech svědkyně D. C., v době uskutečnění zdanitelných plnění jednatelky společnosti CIVI TRANS, a následně vyrozuměl ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu žalobkyni, že již nadále nemá pochybnosti, pokud se týče uskutečnění zdanitelných plnění společností CIVI TRANS, s. r. o., ale nadále nemá za prokázané, že tato zdanitelná plnění byla uskutečněna v tvrzeném rozsahu. Žalobou napadeným rozhodnutím byla následně odvolání žalobkyně zamítnuta a rozhodnutí správce daně I. stupně potvrzena.
52. Soud především podotýká, že se nedomnívá, že by ze strany žalovaného ani ze strany správce daně I. stupně docházelo k účelové bagatelizaci žalobkyní předložených listinných důkazů či svědeckých výpovědí. Žalobkyně tuto dílčí námitku nijak nekonkretizovala v tom směru, aby specifikovala, který konkrétní listinný důkaz či která určitá svědecká výpověď měla být správními orgány bagatelizována, či v jakém směru se tak mělo stát. Tvrzenou účelovou bagatelizaci uvedených důkazů spojuje žalobkyně se snahou správních orgánů pomyslně zacelit fiskální ztrátu vyplývající z toho, že společnost CIVI TRANS, tedy dodavatel žalobkyně, neuhradila svou daňovou povinnost na DPH.
53. Na podkladě obsahu napadeného rozhodnutí, ale i zprávy o daňové kontrole však soud nemůže názoru žalobkyně přisvědčit. S ohledem na poměrně značnou nekonkrétnost této dílčí námitky bylo sice možno přikročit jen k obdobně obecnému přezkumu výsledků ve správním řízení provedeného dokazování, resp. volného hodnocení důkazů, které správní orgány obou stupňů provedly, soud však nezjistil, že by ze strany správních orgánů docházelo ke zjevné snaze o účelové významové posunutí výsledků dokazování, nebo o bagatelizaci určitých skutkových zjištění. Naopak, vyvozování skutkových závěrů plynoucích z provedeného dokazování, je v napadeném rozhodnutí logické a plně přezkoumatelné, jednotlivým důkazům je věnována náležitá pozornost a správní orgány obou stupňů pečlivě zdůvodňují, jaká zjištění z jednotlivých provedených důkazů vyvodily a proč. Skutečnost, že správní orgány dospěly v průběhu dokazování k jiným skutkovým závěrům, než jaké by byly příznivé pro žalobkyni, sama o sobě neznamená, že byl proces dokazování zatížen vadou, tím méně vadou tak podstatnou, jakou by byla účelová marginalizace určitých skutkových zjištění. Jako zcela obsahem správního spisu nepodloženou je pak nutno vyhodnotit domněnku žalobkyně, že snad správní orgány

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

postupovaly tím, že neuznaly žalobkyní nárokovaný odpočet DPH, v záměru „kompenzovat“ daňový výpadek na straně státu vyplývající z toho, že dodavatel žalobkyně, společnost CIVI TRANS, sama své daňové povinnosti nesplnila. O takovém záměru v projednávané věci nic nespovídá a ani žalobkyně ostatně ani v tomto směru nic konkrétního netvrdila. Tuto dílčí námitku je tedy nutno považovat za nedůvodnou.

54. Dále soud přistoupil k posouzení dalších dílčích námitek žalobkyně týkajících se procesu zjišťování skutkového stavu projednávané věci. Podle přesvědčení soudu není důvodná námitka žalobkyně, že žalovaný od sebe odtrhuje jednotlivé důkazy a vůbec je nespojuje. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je naopak zřejmé, že žalovaný dává do vzájemné souvislosti výsledky jak provedených svědeckých výpovědí, tak zjištění plynoucí z listinných důkazů (příslušných daňových dokladů). Teprve na základě tohoto postupu pak hodnotí, zda lze považovat za prokázaný rozsah předmětných tvrzených zdanitelných plnění.
55. Přisvědčit pak není možno ani té části této dílčí námitek, podle níž si správní orgány protiřečí, pokud na jedné straně uznávají, že žalobkyní předložené daňové doklady jsou formálně bezvadné, současně ale žalobkyni vytýkají jen velmi obecné vymezení předmětu plnění. V tomto hodnocení nelze žádný rozpor spatřovat. Rozsah a předmět plnění je jednou z obligatorních součástí daňového dokladu podle § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH, způsob, kterým má být příslušné vymezení provedeno, však už zákon nepředepisuje. Z toho důvodu, obsahuje-li daňový doklad jen zcela obecné vymezení předmětu plnění, jako tomu bylo v projednávaném případě, v němž společnost CIVI TRANS na jí vystavených daňových dokladech uvedla: „*Fakturujeme Vám za přepravu dle objednávky: služby-pomocné práce dle zadání objednatele v měsíci...*“, pak je závěr, podle něhož sice bylo učiněno zadost předepsanému obsahu daňového dokladu, ale způsob, kterým se tak stalo, zásadně oslabil důkazní sílu takového daňového dokladu, zcela namísto. Soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného, podle něhož jen z obsahu těchto daňových dokladů vskutku nelze usoudit, jakého plnění se žalobkyni od společnosti CIVI TRANS dostalo, natož aby byl patrný jeho rozsah; není totiž ani zřejmé, zda mělo jít o přepravu nebo práce. Jinými slovy řečeno: to, že určitý daňový doklad vykazuje předepsané náležitosti, ještě samo o sobě neznamená, že jím bude možno prokázat konkrétní zdanitelné plnění. Je tomu tak právě proto, že daňový doklad je dokladem formálním, přičemž ale nárok na odpočet DPH má svůj původ nikoli v tomto formálním dokladu, ale v uskutečněném zdanitelném plnění. Nezbyvá pak než dodat, že to byla sama žalobkyně, kdo mohl, veden zájmem opatřit si dostatečné důkazy pro daňové účely, v rámci spolupráce se společností CIVI TRANS tuto oslovit s požadavkem na zpřesnění obsahu jí vydávaných daňových dokladů.
56. Pravdou však je, že se žalobkyně v dalším průběhu daňové kontroly, ale i v rámci odvolacího řízení snažila uskutečnění zdanitelných plnění, respektive jejich rozsah, doložit prostřednictvím dalších důkazních návrhů. Těmi byly objednávací listy, zakázkové listy týkající se jak prací na kontejnerech, tak oprav a údržby motorových vozidel, výdajové pokladní doklady osvědčující zaplacení faktur, rámcové smlouvy. Těmto důkazům je věnována podstatná část obsahu odůvodnění napadeného rozhodnutí (strany 7 – 17), a to jak jednotlivě, tak v jejich vzájemné souvislosti. Ani v tomto směru proto nelze žalobkyni přisvědčit v jejím názoru, že by se žalovaný jakkoli pokoušel jednotlivé důkazy od sebe odtrhávat a nehodnotil je tak v jejich vzájemné souvislosti. Totéž platí pro svědeckou výpověď svědka B., kterou žalobkyně přímo zmiňuje. Obsahu obou výpovědí svědka B. (ze dne 14. 6. 2018 a 10. 10. 2018) a jejich hodnocením je věnován odstavec 39 napadeného

rozhodnutí, přičemž je zcela zřejmé, že žalovaný tuto výpověď po obsahové stránce hodnotí stejně jako žalobkyně v žalobě, totiž že se svědek vyjádřil ohledně toho, že to skutečně byla společnost CIVI TRANS, která pro žalobkyni uskutečňovala práce spočívající v opravách a údržbě motorových vozidel a práce na kontejnerech (tj. potvrdila předmět uskutečněného zdanitelného plnění, pozn. soudu), že tyto práce byly prováděny na základě rámcové smlouvy uzavřené se žalobkyní, že tyto práce fakticky prováděli konkrétní zaměstnanci společnosti CIVI TRANS, tato práce byla kontrolována přímo svědkem nebo žalobkyní, že to byl svědek B., který určoval mzdy pro zaměstnance společnosti CIVI TRANS, kteří se na těchto pracích podíleli, a také vyplňoval příslušné daňové doklady. Jde o zcela totožné údaje, o nichž hovoří žalobkyně na straně 8 žaloby. Klíčové pro projednávaný případ však je, že tyto výpovědi nedaly odpověď na zásadní otázku, totiž jaký byl konkrétní rozsah této činnosti, kterou společnost CIVI TRANS realizovala, tedy jaký byl rozsah uskutečněného zdanitelného plnění. Lze konstatovat, že výpověď svědka B. jednoznačně svědčí o tom, že uskutečněné zdanitelné plnění bylo opravdu realizováno společností CIVI TRANS i o tom, jakým způsobem byly jednotlivé dílčí zakázky realizovány. Nelze z ní však dovodit, jaký byl jejich rozsah.

57. Jde-li o hodnocení dalšího aspektu výsledků svědecké výpovědi pana B., je nutno paradoxně souhlasit s oběma stranami sporu: ze svědeckých výpovědí svědka B. totiž skutečně vyplývá, že podkladem pro jím vyhotovené daňové doklady i výpočet mezd zaměstnanců společnosti CIVI TRANS měly být výkazy práce, snad oboustranně, tedy žalobkyní i společností CIVI TRANS, odsouhlasené. Jedná se tedy o jiné důkazy, než jaké byly správním orgánům žalobkyní předloženy. Během výslechu konaného dne 10. 10. 2018 tento svědek přislíbil, že je předloží do 31. 10. 2018, což se zjevně nestalo. Souhlasit však nelze se žalobkyní v tom, že tyto listiny měl od uvedeného svědka opatřit žalovaný.
58. V tomto směru soud odkazuje na shora uvedené obecné shrnutí průběhu dokazování v daňovém řízení, resp. rozložení důkazních břemen. V projednávané věci nemůže být žádných pochyb o tom, že důkazní břemeno spočívající v prokázání rozsahu společností CIVI TRANS poskytnutých zdanitelných plnění tížilo žalobkyni. Byla to tedy ona, na kom bylo, aby vyvinul procesní aktivitu směřující k prokázání jí tvrzeného rozsahu těchto zdanitelných plnění. Žalobkyně ostatně sama tuto aktivitu i vyvinula, když postupně správci daně předkládala další listinné důkazní prostředky a navrhovala svědecké výpovědi. Měla-li tedy za to, že listiny, o kterých ve své výpovědi hovořil svědek B., by mohly její procesní situaci zlepšit, mohly by tedy přispět k objasnění rozsahu zdanitelných plnění poskytnutých společností CIVI TRANS, bylo na ní, aby je k důkazu sama navrhla, vyložila, z jakého důvodu je považuje za relevantní, a buď je předložila, nebo alespoň osvědčila, že je není schopna z určitého důvodu sama předložit. Pak by skutečně bylo možno uvažovat o aktivaci oprávnění žalovaného, resp. správce daně I. stupně zakotveného v § 93 odst. 4 daňového řádu. Toto ustanovení zní: „*Orgány veřejné moci a osoby, které mají listiny a další věci nezbytné pro správu daní, které mohou být důkazním prostředkem při správě daní, jsou povinny za podmínek podle § 58 na vyžádání správce daně listiny nebo jejich kopie a jiné věci vydat nebo zapůjčit k obhlédání; ustanovení § 96 odst. 3 se použije obdobně. Vyžaduje-li to účel řízení, může si správce daně vyžádat úřední ověření předložené kopie.*“ Žalobkyně však tento důkaz (tyto důkazy) nikdy sama nenavrhla, neplyne to z obsahu správního spisu a sama to ani v žalobě netvrdí. Pak ovšem není možno vytýkat žalovanému, že sám ze své úřední povinnosti tyto důkazy neobstarával, neboť to za dané situace nebylo jeho povinností. O vzniku takové povinnosti by bylo možno uvažovat právě jen za situace, že by tyto důkazy byly žalobkyní navrženy; ve snaze je od svědka získat by se pak projevila ona součinnost daňového subjektu a správce daně
- Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

při zjišťování skutkového stavu, o které soud hovořil výše. Žalobkyně však sama žádnou procesní aktivitu ve vztahu k těmto listinám nevyvinula a spolehla se toliko na postup správce daně, přestože, jak vyplývá ze žaloby, bylo zcela v jejím zájmu, aby tyto listiny byly provedeny k důkazu. Správce daně I. stupně totiž své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu ve vztahu k vyvrácení věrohodnosti, průkaznosti, úplnosti a správnosti primárních důkazních prostředků, jež žalobkyně předložila, unesl. Správce daně I. stupně (ani žalovaný) proto nebyl v situaci, kdy by bylo jeho povinností tyto důkazy sám obstarávat i bez návrhu žalobkyně. Nadto je ale nutno uvést, že i kdyby žalobkyně příslušný důkazní návrh učinila a k procesní součinnosti ze strany správních orgánů došlo, ale předmětné listiny by se přesto od svědka získat nepodařilo, nic by to neměnilo na tom, že taková situace by byla k tíži žalobkyně. Právě jí totiž tížilo důkazní břemeno ohledně prokázání rozsahu poskytnutých zdanitelných plnění.

59. Pokud pak žalobkyně uvádí, že jí není jasné, z jakého důvodu správní orgány, pokud po provedeném dokazování dospěly k závěru, že dosud provedené dokazování nedostačuje k závěru o prokazatelnosti rozsahu poskytnutých zdanitelných plnění, samy další listiny od svědka B. nevyžadovaly, je navíc nutno poukázat kromě shora řečeného na seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení, kterou žalobkyni žalovaný zaslal a doručil dne 3. 12. 2020 pod č. j. 45558/20/5300-21444-709739. Touto písemností žalovaný splnil svou povinnost upravenou v § 115 odst. 2 daňového řádu a, jak už bylo výše rovněž konstatováno, v jejím rámci žalovaný jednoznačně žalobkyni sdělil, že po přezkoumání spisového materiálu a doplnění dokazování o svědecký výslech D. C. nemá pochybnosti o tom, že společnost CIVI TRANS žalobkyni předmětné práce poskytla, ale nadále nemá za prokázané, že se tak stalo v deklarovaném rozsahu. Účelem tohoto seznámení se zjištěnými skutečnostmi je právě upozornění daňového subjektu na výsledky doplněného dokazování, předejití překvapivosti rozhodnutí a umožnění na tyto dosud pouze předběžné závěry reagovat, popřípadě navrhnout doplnění dokazování. Přestože žalobkyni (resp. jejímu zástupci) byla tato výzva doručena dne 3. 12. 2020 a byla mu v ní stanovena lhůta k vyjádření v délce 15 dní, žalobkyně na ni nijak nereagovala. Nenavrhl tedy ani žádné doplnění dokazování. Za takové situace je nutno konstatovat, že žalobkyně promeškala příležitost navrhnout příslušný důkaz, o kterém se domnívá, že by mohl přispět k prokázání rozsahu předmětných zdanitelných plnění poskytnutých společností CIVI TRANS. Není však možno dovozovat, že jí v této procesní aktivitě měl zastupovat žalovaný, neboť toho v příslušném směru důkazní břemeno netížilo. Daňové řízení není založeno na vyšetřovací zásadě, a proto není možno přenášet procesní aktivitu směřující k prokázání skutečností, jež má dle zákona prokazovat daňový subjekt, na správce daně.
60. Za takové situace soud dospěl k závěru, že sám proces, kterým byl v projednávané věci zjišťován skutkový stav, nebyl zatížen vadou, kterou žalobkyně správním orgánům v žalobě vytkla. Dále však bylo nutno se zabývat jednotlivými námitkami směřujícími k tomu, zda byl skutkový stav zjištěn i správně. Žalobkyně totiž v podstatném obsahu své žaloby v podstatě tvrdí, že podle jejího názoru byl rozsah zdanitelných plnění společnosti CIVI TRANS prokázán prostřednictvím jí předkládaných důkazů.
61. Předně soud konstatuje, že i v tomto směru se žalovaný s jednotlivými provedenými důkazy v napadeném rozhodnutí pečlivě vypořádal, když vysvětlil, jaké z nich učinil závěry, popřípadě jaké závěry z nich naopak učinit nemohl a proč. Lze konstatovat, že ve svém souhrnu je toto odůvodnění logické, koherentní a přesvědčivé. Z něj samotného tedy nelze důvodnost příslušných námitek žalobkyně dovodit.

62. Soud dále k jednotlivým konkrétním dílčím námitkám uvádí následující. Jednoznačně souhlasit je nutno se žalovaným v tom, že vymezení předmětu zdanitelného plnění na předložených daňových dokladech bylo velmi obecné, a to až do té míry, že z nich nebylo možno učinit závěr, co vlastně bylo jejich předmětem (zda přeprava či služba). V tomto směru soud odkazuje na již shora řečené.
63. Pokud pak jde o další důkazy předložené žalobkyní, souhlasit je možno s tím, že tyto důkazy do jisté míry přispěly k objasnění situace: to ostatně připustil i sám žalovaný, neboť na rozdíl od správního orgánu I. stupně již neměl za spornou otázku, že sporná zdanitelná plnění byla poskytnuta společností CIVI TRANS. Soud dále přezkoumal jednotlivá zjištění, která žalovaný z jednotlivých důkazů učinil, jak jsou tato zachycena v napadeném rozhodnutí. Na podkladě tohoto přezkumu pak dospěl ke zcela jednoznačnému závěru, že hodnocení těchto důkazů žalovaným je plně důvodné a věcně správné. Odkazuje-li žalobkyně na objednávkové listy, konkrétně na objednávkové listy č. 2017/10/001 ze dne 2. 10. 2017, č. 2017/11/001 ze dne 1. 11. 2017, č. 2017/12/001 ze dne 1. 12. 2017, č. 2018/01/001 ze dne 1. 1. 2018, č. 2018/002/001 ze dne 1. 2. 2018, č. 2018/03/001 ze dne 1. 3. 2018 a č. 2018/04/001 ze dne 1. 4. 2018, ani z nich nelze závěr o rozsahu předmětu plnění usoudit, neboť i jejich obsah je nanejvýš obecný, vyjádřený takto: „*Opravy a údržby motorových vozidel*“ (pravopisnou chybu opravil soud), termín stanoven „*dle dohody v příslušném měsíci*“ a cena stanovena jako smluvní k upřesnění telefonicky. I když jsou tedy tyto objednávkové listy čteny v souvislosti s daňovými doklady, odpověď na otázku rozsahu poskytnutého zdanitelného plnění z nich odvodit nelze. I přes námitky žalobkyně pak je nutno stejně usoudit i o zakázkových listech vystavených panem Ž. Soud se zcela ztotožňuje s jejich hodnocením žalovaným obsaženým v odstavci 28 napadeného rozhodnutí. Souhlasí v tom, že tyto listy jsou velmi obtížně čitelné, i tam, kde záznamy čitelné jsou, jde přesto o velmi obecná vymezení příslušné práce, které lze sotva považovat za dostatečné (např. „výfuk“, „packy návěsu“ apod.). Poukazuje-li pak žalobkyně na svědecký výslech pana Ž., který se uskutečnil dne 8. 1. 2019, respektive na odpověď na pátou otázku, je z příslušného protokolu zřejmé, že tento svědek na otázku správního orgánu: „*Kdo konkrétně (jméno a příjmení) za objednavatele J. Ž. od daňového subjektu provedené práce přebíral a od jaké osoby konkrétně?*“, odpověděl: „*Zakázkový list týkající se požadavku oprav piší já, práce hotové nepřebírám, vím, že je oprava provedena tím, že je přeškrtnut požadavek na zakázkovém listu. Náhradní díl na konkrétní opravy si zajišťuji sám. Náhradní díly jsou připraveny v naší dílně pro konkrétní vozidlo, které je připraveno k opravě, a dále je v této dílně zakázkový list. Po provedení opravy je na zakázkovém listu požadavek na opravu přeškrtnut, kým konkrétně, mi není známo.*“ Z této výpovědi plyne, že je potvrzen závěr žalovaného, že sám svědek nevěděl, kdo provedení opravy „vykazoval“ tím, že požadavek přeškrtnul. Sám svědek provedení opravy nijak nekontroloval a spoléhal se právě na toto přeškrtnutí. Jak už soud uvedl výše, za situace, kdy ani samotné zakázkové listy nepodávají spolehlivý podklad pro úvahu, co je přesně předmětem plnění, pak tyto pochybnosti mohly být sotva rozptýleny za situace, v níž není ani jasné, kdo tyto listy napsal a kdo v nich škrtil, když plnění nebylo samotným objednatelem (svědkem Žabkou) vlastně ani nijak fakticky přezkoumáno. Ve stejné míře obecnosti jako daňové doklady společnosti CIVI TRANS pak byl předmět plnění vymezen i v objednávkových listech vystavených panem Ž., a to ve formátu: „*Opravy a údržby vozidel dle zakázkového listu...*“. Na takovéto vymezení tedy logicky dopadají všechny námitky vztahující se k samotným zakázkovým listům. Souhlasit není možno ani s námitkou žalobkyně, že si žalovaný odporuje, pokud uvádí, že ze zakázkových listů není možno určit časový údaj, kdy měly být opravy provedeny, kromě dopsaného období. V tom totiž podle názoru soudu nejde o

protimluv, ale o určité nedorozumění: na zakázkových listech je skutečně dopsáno určité období; dopsáno je ale zcela evidentně jiným způsobem, než jak je psán zakázkový list samotný (časové údaje jsou zřejmě psány fixem, ostatní položky propiskou). Ani z těchto časových údajů ale není možno ověřit, že skutečně byly tyto práce v daném období provedeny. Těmto údajům lze toliko věřit nebo nevěřit. Ani u nich totiž není patrné, kdo je do zakázkových listů zapsal, ani kdy tak učinil. Verifikace těchto údajů tak v podstatě není možná, důkazní hodnota takových záznamů je pak krajně sporná.

64. Jde-li pak o práce na kontejnerech, je vysvětlení podané žalobkyní, totiž že cena za stejné opravy kontejnerů totožných typů se lišila proto, že tyto kontejnery mohly být různě poškozeny apod. je do určité míry plausibilní. Ve svém důsledku ovšem znamená současně také to, že ty práce, které byly totožně vykazovány (pod totožným obecným popisem typu „montáž vrat a lakování“) byly ve skutečnosti různé, právě proto, že k nim byly přidruženy další specifické práce vyplývající z technického stavu příslušného kontejneru apod. Tato skutečnost nachází pak svou reflexi právě v rozdílné ceně, jež byla za tyto práce účtována. Za takové situace je pak nicméně závěr správních orgánů, že z těchto objednacích listů práce na kontejnerech rovněž není možno rekonstruovat, jaké konkrétní práce byly žalobkyni poskytnuty, důvodný. Ani tento skutkový závěr navíc nemohl být pro žalobkyni jakkoli překvapivý: i on byl totiž vyjádřen v seznámení se zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolacího řízení. Přestože byla žalobkyně vyzvána, aby se k těmto závěrům vyjádřila, neučinila tak a závěry žalovaného nezpochybnila.
65. Soud se nedomnívá, že by správní orgány požadovaly po žalobkyni neúnosně vysoký důkazní standard, který klade nepřiměřeně vysoké nároky na paměť svědků. V tomto smyslu je totiž třeba přihlížet vždy k tomu, jaká skutečnost se prokazuje a kdo ohledně ní nese důkazní břemeno. V projednávané věci byl spornou skutečností rozsah poskytnutého zdanitelného plnění. Důkazní standard v obecném slova smyslu označuje pomyslnou mez pravděpodobnosti, při níž je možno určitou skutečnost považovat za prokázanou. S ohledem na to, že soud v projednávané věci dospěl k závěru, že došlo řádně k přenosu důkazního břemene zpět na žalobkyni, a to tím, že správce daně dostatečně prokázal skutečnosti, na jejichž základě hodnotí žalobkyní předložené primární důkazy (jde o příslušné daňové doklady) jako nedostatečné, přešlo důkazní břemeno k prokázání nároku na odpočet DPH zpět na žalobkyni. Pokud za této situace žalobkyně navrhla k prokázání svého nároku mj. i svědky, je přirozené, že nese riziko spojené s tím, že svědci si již nebudou schopni rozhodující skutečnosti vybavit, respektive že si je nebudou schopni vybavit v té míře detailu, která je potřebná k prokázání rozhodujících skutečností. V tom právě tkví podstata důkazního břemene. Není to tedy žalovaný ani správce daně I. stupně, kdo klade na slyšené svědky nároky; ty vyplývají přímo ze zákona a z potřeby prokázat tvrzení samotné žalobkyně. V projednávané věci je nutno souhlasit se žalovaným, že svědecké výpovědi nevedly k prokázání spornému rozsahu poskytnutých zdanitelných plnění. Z formulace, které žalobkyně použila, se jeví pravděpodobným, že si to i sama uvědomuje: pokud uvádí, že by bylo iluzorní předpokládat, že si svědkové budou schopni s časovým odstupem vybavit každé vozidlo, které opravovali, či každý upravovaný kontejner, že podstatné je, že vypověděli, že fyzicky předmětné práce vykonávají a jejich provedení potvrdili, v podstatě přiznává, že prokázáno je toliko samotné uskutečnění zdanitelných plnění (která ovšem ani žalovaný nezpochybňuje), ale neprokázán zůstává jejich rozsah.
66. V této souvislosti je velmi obtížné argumentovat jinými, byť právně podobnými případy, jako činí žalobkyně např. prostřednictvím odkazu na rozsudek Nejvyššího správního

soudu ze dne 16. 5. 2018, č. j. 10 Afs 283/2017-73. Ačkoliv i v něm jde o problematiku odpočtu DPH a ačkoliv i v něm byly posuzovány svědecké výpovědi, neznamená to, že když v jednom případě dospěje soud nebo správní orgán k tomu, že určité nedostatky svědecké výpovědi lze z toho či onoho důvodu překlenout, že tomu tak bude automaticky i v jiných případech. Každý sporný případ se liší již jen tím, jaké povahy jsou ty skutečnosti, které je nutno prokázat. V každém sporném případě jsou k dispozici jiné důkazy, které mají jinou vypovídací hodnotu. To, že svědecké výpovědi jsou náchylné ztrácet důkazní hodnotu v čase, je zcela nesporné. Z toho ale nevyplývá, že by na ně mělo být hleděno shovívavěji tak, že čím později od dokazovaných událostí, tím méně musí svědek vypovědět, aby byla určitá skutečnost přesto brána za prokázanou. Řešení tohoto problému je jiné a leží opět v oblasti důkazního břemene. Rizika spojená s důkazy (které sám k prokázání vlastních nároků navrhuje!) nese ten subjekt, který nese důkazní břemeno. Nejinak je tomu i v projednávaném případě.

67. Soud nesouhlasí ani s tím tvrzením žalobkyně, že správní orgány uplatňují dvojí metr, neboť pokud neuznávají daňové doklady coby dostatečné důkazy k prokázání nároku na odpočet DPH, pak je s podivem, že jim jako dostatečné připadají, pokud jde o samotnou daň. Zde argumentace žalobkyně poněkud vybočuje z mezí projednávaného případu. V něm jde o to, že prokázáním konkrétních pochybností vztahujících se ke konkrétním daňovým dokladům, došlo k přenosu důkazního břemene ohledně nároku na odpočet DPH zpět na žalobkyni. Uplatněný nárok žalobkyně neprokázala. Soud v této věci nemá k dispozici žádný materiál, z něhož by bylo patrné, že snad v obdobných věcech předložení těchto důkazních prostředků postačovalo. Jedině tak by se jednalo o analogickou situaci. Námitka, že pokud musí žalobkyně daň odvádět, jsou ony daňové doklady dostatečné, je tak na podkladě správního a soudního spisu nepodložená (spekulativní). Pokud by orgány finanční správy měly pochybnosti o daňových povinnostech žalobkyně, mají k dispozici celou řadu procesních nástrojů, kterými je mohou zkontrolovat.
68. Přisvědčit není možné ani námitce žalobkyně týkající se odstavce 31 napadeného rozhodnutí. Problémem zde totiž není v první řadě to, že by nebylo možno přiřadit jednotlivé dodací listy k přijatým daňovým dokladům, ale to, že není možno ani kombinací těchto listinných důkazů dospět k závěru o rozsahu poskytnutého zdanitelného plnění. Pokud žalovaný v citovaném odstavci napadeného rozhodnutí konstatuje, že dodací listy lze k přijatým daňovým dokladům přiřadit pouze podle příslušného (deklarovaného) období, říká tím, což je z dalšího obsahu tohoto odstavce zcela jasné, že je nelze k sobě přiřadit nijak jinak, jinými slovy verifikovat rozsah poskytnutého plnění, posoudit, zda oba dokumenty „odpovídají“ stejnému rozsahu prací. S tímto závěrem žalovaného je pak nutno souhlasit, vyplývá to ostatně již ze shora řečeného: pokud se používají natolik obecná vymezení určitých plnění, a to až na hranici úplné vágnosti, porovnání jejich obsahu sotva může být plodné.
69. Pokud jde o námitku k odstavci 32 napadeného rozhodnutí týkající se absentujících soupisů prací, které byly předpokládány rámcovou smlouvou uzavřenou mezi žalobkyní a společností CIVI TRANS, které však nebyly nikdy ve správním řízení předloženy, poukazuje soud rovněž na to, co již shora k tomuto tématu uvedl. Bylo především věcí žalobkyně, aby tyto listiny vůbec k důkazu navrhla, což neučinila.
70. Soud nesouhlasí dále ani s tím, že by z napadeného rozhodnutí vyplývalo, že by si orgány finanční správy „umínily“, že jediným možným důkazem by byl předávací protokol. Naopak, z obsahu správního spisu, jenž zachycuje prováděné dokazování, a rovněž

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

z obsahu napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé, že správní orgány umožnily žalobkyni unést její břemeno tvrzení všemi důkazy, které žalobkyně navrhla. Pokud by platila teze prezentovaná žalobkyní, nedávalo by žádný smysl vést dokazování čímkoli jiným než právě oněmi předávacími protokoly. Tato námitka je nedůvodná. K ostatním dílčím námitkám obsaženým v této pasáži žaloby se již soud vyjádřil výše.

71. Dále žalobkyně zmínila údajné rozporování hotovostních vkladů. Tato námitka se ale rovněž míjí s meritem věci, neboť z odstavce 35 napadeného rozhodnutí je patrné, že otázka, jakým způsobem žalobkyně získávala hotové prostředky k hrazení daňových dokladů vystavených společností CIVI TRANS, je uvedena pouze nad rámec pro posuzovanou věc skutečně podstatného závěru, podle něhož ze samotných výdajových dokladů není možno usoudit na rozsah poskytnutých zdanitelných plnění. Tento samotný závěr však žalobkyně nijak nespornuje.
72. V následných dílčích námitkách upínajících se k bodům 49, 55 a 57 již žalobkyně pouze opakuje jednou uplatněné dílčí námitky, které soud již v tomto rozsudku vypořádal.
73. Žalobkyně následně uplatnila výhradu týkající se průběhu místního šetření konaného dne 5. 6. 2018 s tím, že správce daně I. stupně měl možnost v rámci tohoto místního šetření ověřit způsob spolupráce žalobkyně s jejími obchodními partnery, ale neměl zájem tak učinit.
74. Obecně lze konstatovat, že místní šetření upravené v § 80 až § 84 daňového řádu je postupem, který je součástí vyhledávací činnosti, jejíž účel je definován v § 78 odst. 1 daňového řádu. Jeho smyslem je ověření tvrzení daňového subjektu nebo získání důkazních prostředků. Jak soud ověřil z protokolu o místním šetření realizovaném dne 5. 6. 2018, bylo jeho předmětem doložení dokladů a dalších důkazních prostředků v rámci postupu k odstranění pochybností k přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2017, doložení dokladů a dalších důkazních prostředků v rámci prováděné (zřejmě kontroly, pozn. soudu) DPH za zdaňovací období listopad 2017, prosinec 2017 a leden 2018 a zhlédnutí provozních prostor daňového subjektu a pořízení fotodokumentace těchto prostor. Tyto cíle byly zřejmě naplněny: správci daně I. stupně byly předloženy konkrétní listinné důkazy a současně byla zajištěna fotodokumentace. Je jistě možné vést polemiku, zda mohlo být provedeným místním šetřením zjištěno i něco více, případně co: je však třeba upozornit, že sama žalobkyně proti obsahu protokolu o místním šetření žádné námitky nevznesla a neuplatnila ani žádné návrhy. Jedná-li se pak o skutečnosti, ve vztahu k jejichž prokázání tíží žalobkyni důkazní břemeno, bylo její věcí, aby na zjištění správních orgánů reagovala prostřednictvím případných dalších důkazních návrhů, kterými by rozsah nárokovaného odpočtu DPH prokázala. To se jí však nepodařilo. V samotném způsobu provedení místního šetření soud žádnou vadu neshledal.
75. Konečně žalobkyně uplatnila žalobní bod, v němž tvrdí, že bylo namístě stanovit daň podle pomůcek. V tomto směru je však nutno poukázat na zákonné podmínky stanovení daně podle pomůcek obsažené v § 98 odst. 1-3 daňového řádu. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu platí: *„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.“* Ze zákona (a z navazující rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu) především vyplývá, že rozhodnutí o tom, že daň bude stanovena pomůckami, není věcí libovůle správce daně, ale právě naplnění stanovených podmínek. Zcela klíčovou

z nich je ta, že daň nelze stanovit na základě dokazování. To se v projednávaném případě zjevně nestalo, neboť v něm byl sporný toliko nárok žalobkyně na odpočet DPH ve vymezeném rozsahu. Podmínky stanovení daně podle pomůcek tedy nebyly v projednávané věci splněny. Přejít na stanovení daně podle pomůcek není podmíněn tím, že daňovému subjektu se v určitém rozsahu nepodaří prokázat nárok na jím uplatněný odpočet DPH. Ani tento žalobní bod tedy není důvodný.

V. Závěr a náklady řízení

76. Soud tedy v projednávané věci dospěl k závěru, že žalobou uplatněné námitky nejsou důvodné, a proto žalobu jako celek zamítl.
77. Výrok II. tohoto rozsudku pak vychází z § 60 odst. 1 s. ř. s. Podle citovaného ustanovení má právo na náhradu nákladů řízení ten z účastníků, který měl ve věci úspěch. V projednávané věci dosáhl plného procesního úspěchu žalovaný, který by tak měl proti procesně neúspěšné žalobkyni právo na plnou náhradu svých nákladů řízení. Žalovanému však, aby správnickému orgánu, v průběhu řízení nevznikly náklady převyšující výdaje spojené s jeho běžnou úřední činností. Proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

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

Plzeň 19. ledna 2022

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu