



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a JUDr. Mariana Kokeše ve věci

žalobkyně: **Na Pořadí 314 s.r.o.**, IČO 27735257
sídlem Oponešice 47, 675 32 Oponešice
zastoupená advokátem JUDr. Ivo Panákem
sídlem Kounicova 39, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 5. 2020, č. j. 18218/20/5300-21444-712211,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) ve věci zahájil u žalobkyně dne 26. 9. 2016 daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla mj. DPH za zdaňovací období září až prosinec 2013, leden až prosinec 2014, leden až prosinec 2015 a leden a únor 2016 v

neomezeném rozsahu. Následně správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala mj. u přijatých zdanitelných plnění od společnosti LES - KOMPLEX, s.r.o. v likvidaci (dále jen „Les - Komplex“), společnosti PROJEKT MISSION s.r.o. (dále jen „Projekt Mission“), J. Ž., R. J., společnosti Crazy Wheels s.r.o. (dále jen „Crazy Wheels“), společnosti Green Chance s.r.o. (dále jen „Green Chance“), společnosti Shaking Group s.r.o. (dále jen „Shaking Group“) a společnosti LESY CHALUPA s.r.o. (dále jen „Lesy Chalupa“) splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Dle správce daně žalobkyně neprokázala, že od uvedených subjektů přijala zdanitelná plnění tak, jak bylo deklarováno v daňových dokladech. S ohledem na toto neunesení důkazního břemene ze strany žalobkyně správce daně neuznal nárok na odpočet DPH od uvedených subjektů.

2. Správce daně tak na základě výše uvedeného vydal ve dnech 7. 12. 2018 a 18. 4. 2019 dodatečné platební výměry, jimiž žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty a zároveň stanovil zákonnou povinnost uhradit penále, a to za shora specifikovaná zdaňovací období měsíců září 2013 až únor 2016.
3. Ve věci podala žalobkyně odvolání, která žalovaný zamítl a zároveň potvrdil předmětné dodatečné platební výměry, a to rozhodnutím ze dne 18. 5. 2020, č. j. 18218/20/5300-21444-712211, které nyní žalobkyně napadá žalobou.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

4. V žalobě žalobkyně navrhla, aby soud zrušil jak rozhodnutí žalovaného, tak předmětné dodatečné platební výměry. Tato rozhodnutí považuje za protiprávní a nezákonná (a také rozporná s judikaturou Soudního dvora EU a unijním právem), popř. nepřezkoumatelná, přičemž vadami bylo poznamenáno i jim předcházející řízení. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je přitom dána u takových rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se správce daně řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení.
5. V konkrétní rovině žalobkyně namítá, že byla zkrácena na svých právech i tím, že daňové orgány mj. nevyhověly jejímu návrhu na provedení svědecké výpovědi R. J. Žalovaný totiž shledal, že provedení svědecké výpovědi R. J. by k věci nic relevantního, resp. nového nepřineslo, a proto předmětný návrh žalobkyně na doplnění dokazování vyhodnotil jako nedůvodný. Takový závěr je ovšem v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, dle níž lze hodnotit důkazy až poté, co byly provedeny. Odkazy žalovaného na zásadu volného hodnocení důkazů v té části rozhodnutí, v níž zdůvodňoval, proč neprovedl výslechy všech stěžovatelkou navržených svědků, stejně jako úvahy správce daně o ekonomické závislosti navržených svědků na žalobkyni a jejich nedůvěryhodnosti, lze proto považovat nesprávné.
6. Žalobkyně také opakovaně navrhovala správci daně zpracování znaleckého posudku z oboru dřevozpracování, kterým chtěla prokázat, že výrobní materiál na vstupu a výstupu vzájemně odpovídá (samozřejmě při odpočtu průřezu apod.), na toto správce daně nereagoval. Bohužel byla žalobkyně zajišťovacími a exekučními příkazy připravena o všechny disponibilní částky, proto nemohla nechat znalecký posudek zpracovat sama.
7. Podle § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) se správou daní rozumí postup, jehož cílem a výsledkem má být správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Z tohoto ustanovení vyplývá správci daně nejen povinnost

stanovit daň, ale stanovit daň ve správné výši. Z judikatury Ústavního soudu pak plyne, že při vybírání daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, ale cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Při realizaci tohoto práva státu je nutno respektovat práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu, včetně požadavku na objektivně provedené dokazování vedoucího k řádně zjištěnému skutkovému stavu.

8. Správce daně dle žalobkyně dále neprovedl veškeré důkazy; důkazy poskytnuté dožádanými správci daně jednak poskytl žalobkyni v nezákonně omezené míře, jednak jeden totožný případ dodání (tedy skutkovou otázku) dva správci daně posoudili pokaždé jinak, a pokaždé tak, jak je to pro ně výhodnější. To je v rozporu se zákazem libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení, plynoucím z čl. 1 odst. 1 Ústavy. Správce daně tak měl z vlastní činnosti poznatky o tom, že stejné dodávky, jejichž uskutečnění zpochybňoval, považoval jiný správce daně (příslušný pro jednotlivé dodavatele) za řádně uskutečněné ve věci vyměření DPH subjektu, který měl žalobkyni ony dodávky dřeva dodat (viz dožádání ve věci Projekt Mission, Shaking Group, Green Chance a Crazy Wheels). Přesto správce daně v tomto směru postupoval v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publikovaným pod č. 1572/2008 Sb. NSS (všechna zde uvedená rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz). Výsledky takto úzce skutkově souvisejícího řízení ve věci daňové povinnosti nemůže příslušný správce daně ignorovat, jsou-li mu jejich souvislosti známy z jeho vlastní činnosti (dožádání).
9. Žalobkyně má také za to, že jí nebylo umožněno do daných podkladů správce daně vyplývajících z jednotlivých dožádání nahlédnout v rozsahu, v jakém to plyne z § 23 odst. 2 věty druhé daňového řádu.
10. Dle žalobkyně daňové orgány porušily rovněž zásadu volného hodnocení důkazů. Ta neumožňuje, aby závěry správce daně byly výsledkem libovůle, naopak je třeba, aby takové závěry vyplynuly z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena.
11. Pokud jde o dodávky od jednotlivých dodavatelů, v souvislosti s nimiž žalobkyni daňové orgány neuznaly odpočet DPH, uvádí žalobkyně detailně jednotlivé okolnosti a námítky, které mají svědčit o nesprávnosti napadeného rozhodnutí a jemu předcházejících dodatečných platebních výměrů.
12. Předně se žalobkyně domnívá, že správce daně nevznesl dostatečně relevantní pochybnosti, na jejichž základě by bylo možné uvažovat o tom, že žalobkynino účetnictví, resp. předložené účetní doklady, je nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Indicie, které žalovaný označil v případě některých dodavatelů za varovné, nedosahovaly potřebné intenzity a významu, a to zejména v kontextu bezproblémové spolupráce s danými dodavateli. Samo o sobě nelze nic vyvozovat např. ani z toho, pokud některý dodavatel nezveřejňuje účetní závěrky ve sbírce listin v obchodním rejstříku či neuzavírá písemné smlouvy. Obdobné se týká plateb v hotovosti, přičemž v případě některých dodavatelů správce daně vnímá platby v hotovosti jako „negativum“, pokud však v jiných případech probíhaly platby na účet, nijak to nezohledňuje. V této souvislosti daňové orgány nebraly ohled na běžnou obchodní praxi týkající se dodávek dřeva v posuzovaném období, kam

patřila např. právě úhrada v hotovosti a další skutečnosti, které správce daně žalobkyni klade k tíži.

13. Provedené svědecké výpovědi daňové orgány nehodnotily objektivně, což se týká např. výpovědi pana R. B., který měl dle svědka pana Z. D. (nákupčího žalobkyně) výlučně vůči žalobkyni jednat za společnost Les - Komplex. Žalobkyně tak např. nemohla vědět, že společnost Les - Komplex v rozhodném období nevykazovala žádné příjmy; naopak daná skutečnost mohla svědčit o nevěrohodnosti výpovědi pana R. B., který mohl být na věci zainteresován z důvodů své trestní odpovědnosti.
14. Podobně, v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, nelze po daňovém subjektu, který uplatňuje nárok na odpočet DPH, požadovat ověřování např. toho, zda vystavitel příslušné faktury je v postavení osoby povinné k dani, má k dispozici dotčené zboží a je s to jej dodat apod. Právě pochybnostmi o původu zboží a zajištěním dopravy správce daně většinou odůvodňoval své závěry, aniž by ale hodnotil ne/věrohodnost svědků a jimi tvrzených skutečností – správce daně tak bez podrobnějšího rozboru pouze konstatuje své závěry o neprokázání daňově uznatelných výdajů. Přechod důkazního břemene a jeho posouzení rovněž nelze považovat za správné, pakliže daňové orgány po žalobkyni vyžadovaly prokázání toho, jak již bylo naznačeno, kdo provedl dopravu či kde její dodavatel zboží získal (tedy původ zboží).
15. Lze také dodat, že pokud v některých případech svědci shodně tvrdili, že v rozhodných obdobích plnění probíhala, nemůže správce daně tvrdit, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek dle § 72 zákona o DPH v žádné výši, nýbrž musí postavit najisto, v jakém množství má plnění za prokázané a v jakém množství je třeba dále dokazovat. K tomu přistupuje, že zejména s odstupem času nelze po svědcích požadovat, aby si podrobně vzpomínali na detaily každé z transakcí.
16. Nad rámec výše uvedeného žalobkyně dodala kupř. to, že z rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 7. 6. 2018, č. j. 8 Af 5/2015-82, plyne, že pochybnosti správce daně a jím tvrzené jiné verze událostí je třeba důkazně podložit – pokud byla služba poskytnuta a měla ji dle smlouvy poskytnout konkrétní osoba, tak tuto službu zpravidla poskytne právě tato osoba. V této souvislosti žalobkyně doplňuje, že se správce daně vyhnul odpovědi na to, proč by měl žalobkyni v takových objemech plnit někdo jiný, proč by to dělal a na základě jakých skutečností, když z účetní evidence žalobkyně nevyplývají žádní jiné výdaje než ty, které odpovídají množství a hodnotě nakoupeného zboží od deklarovaných dodavatelů. Jiné platby v takových objemech, které odpovídají neuznaným materiálovým nákladům na vstupu, žalobkyně neměla, a svoji produkci, uznanou správcem daně v celém rozsahu, musela z něčeho vyrobit. Správce daně a žalovaný nenaznačují a netvrdí možnost zapojení žalobkyně do daňového podvodu jak u nákladů na vstupu, tak ani u nároku na nadměrný odpočet DPH, ale nejsou s to předestřít jinou věrohodnou verzi událostí, která bude z jejich strany podložena důkazy. Obecné konstatování, že žalobkyně neprokázala, že k realizaci nákupů došlo, a že žalobkyně dřevo převzala v množství a kvalitě, jak bylo objednáno, a za tento nákup byla zaplácena dohodnutá cena, nepostačuje, když všichni svědci realizaci dodávek potvrdili.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

17. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl, aby soud žalobu zamítl, neboť není důvodná. S obdobnými námitkami, které žalobkyně nyní vznesla, se žalovaný vypořádal již

v napadeném rozhodnutí a ani ve zbytku je nelze považovat za důvod pro vyhovění žalobě.

18. Své rozhodnutí považuje žalovaný za plně přezkoumatelné, neboť z jeho odůvodnění je zřejmé, jaké důkazy byly provedeny, jak jsou tyto důkazy hodnoceny z hlediska věrohodnosti a relevance, jaká zjištění z nich žalovaný vyvodil, jak provedené důkazy ve vzájemném kontextu vyhodnotil, tedy jaký skutkový vztah vzal za prokázaný. Žalovaný se dle svého názoru též vypořádal se všemi podstatnými odvolacími námitkami.
19. Pokud žalovaný neprovedl některé navrhané důkazy, neznamená to samo o sobě, že postupoval nezákonně, neboť správní orgán zásadně nemá – ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu – povinnost vyhovět všem důkazním návrhům daňového subjektu. Přitom jak správce daně, tak i žalovaný, postupovali ve smyslu příslušných právních předpisů, kdy relevantní důkazní prostředky navrhané žalobkyní provedli, a pokud jejich provedení odmítli, pak tento krok odpovídajícím způsobem odůvodnili.
20. V případě odkazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, žalovaný uvedl, že dle jeho názoru se v něm soud vyjádřil pouze k tomu, že pokud jsou svědecké výpovědi provedené v jiném řízení v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, je třeba tyto rozpory odstranit, a to nejvhodněji prostřednictvím svědecké výpovědi. Takováto situace však v případě žalobkyně nenastala.
21. Pakliže žalobkyně navrhovala zpracování znaleckého posudku z oboru dřevozpracování, je dle žalovaného důležité uvést, že je to žalobkyně, koho tíží důkazní břemeno a musí tak prokázat uplatnění sporného nároku na odpočet DPH v souladu s § 72 zákona o DPH. Navíc navrhaný znalecký posudek může osvědčit případně pouze to, co ostatně uvádí v souvislosti s daným návrhem sama žalobkyně, tj. že jednotlivé druhy materiálů v určitém množství na vstupu korespondují s jednotlivými druhy materiálů v určitém množství na výstupu. Není však způsobilý osvědčit, že žalobkyně přijala sporná zdanitelná plnění tak, jak je uvedeno v daňových dokladech. Zároveň správce daně (potažmo žalovaný) odůvodnil, proč daný důkaz neprovedl. I z těchto důvodů žalovaný neporušil zásadu volného hodnocení důkazů.
22. Zároveň správce daně žádné informace či podklady neignoroval. Všechny doložené nebo získané důkazy vyhodnotil jednotlivě a zároveň v jejich vzájemné souvislosti a přihlédl ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo – ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu. Nelze dle žalovaného souhlasit ani s námitkou, že jeden totožný případ dodání byl dvěma správci daně posouzen pokaždé jinak. Ve zde řešeném případě je podstatnou skutečností, že žalobkyně neprokázala, že předmětná zdanitelná plnění skutečně přijala od daných dodavatelů tak, jak deklarovala, tj. v deklarovaném množství a sortimentu za deklarovanou cenu, a v návaznosti na to neprokázala oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH. Oprávněnost jí uplatněného nároku na odpočet DPH nemohou bez dalšího prokázat případná tvrzení uskutečněných zdanitelných plnění pro žalobkyni v priznáních k DPH a účetnictví deklarovaných dodavatelů. Tvrzení jiných daňových subjektů a jejich účetnictví mohou představovat v případě žalobkyně pouze formální důkazní prostředky nezpůsobilé prokázat, jak se dané transakce ve skutečnosti odehrály, tedy nepostačující k unesení důkazního břemene žalobkyně za situace, kdy správci daně vzniknou vážné a důvodné pochyby ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu o souladu deklarovaného stavu se skutečností, jako je tomu v tomto případě.

23. Dále je při nahlížení do spisu správce daně povinen nyní postupovat podle § 66 a násl. daňového řádu, a jak vyplývá ze spisového materiálu, správce daně podle toho také postupoval. Nelze proto přisvědčit tvrzení, že důkazy poskytnuté dožádanými správci daně žalovaný poskytl žalobkyni v nezákonně omezené míře. Žalobkyně se v odvolacím řízení nedožadovala nahlédnutí do přiznání a účetnictví jí deklarovovaných dodavatelů, žalovaný se tedy tímto nezabýval. Nadto v přiznáních k DPH a účetnictví deklarovovaných dodavatelů žalobkyně jsou obsaženy informace chráněné povinností mlčenlivosti ve smyslu § 52 odst. 1 daňového řádu, přičemž v případě žalobkyně nebyla splněna žádná ze zákonných výjimek z povinnosti mlčenlivosti, která by umožnila žalobkyni poskytnout k nahlédnutí takovéto důkazní prostředky.
24. Jde-li o argumentaci k jednotlivým přijatým zdanitelným plněním od jednotlivých dodavatelů, je třeba vzít v potaz, že žalobkyně splnila svou primární důkazní povinnost podle § 92 odst. 3 daňového řádu, když v průběhu daňové kontroly předložila účetní doklady i další písemnosti, prokazující její tvrzení. Nárok na odpočet daně ale nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi tak nejsou dostačujícím podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno (je proto irelevantní námitka žalobkyně, že svým účetnictvím, tedy zejména bezvadnými fakturami, k těmto fakturám připojenými dodacími listy a výpisy z účtu, prokázala, že nakoupila od dodavatelů předmětný materiál). Vzhledem k tomu, že např. předložené faktury nebyly podloženy dalšími doklady, zejména objednávkami, smlouvami, přepravními listy, a nebylo z nich zřejmé, zda součástí dodávky byla i doprava, vzbudila u správce daně tato skutečnost pochybnosti ohledně faktického dodání deklarovанého výrobního materiálu. Své pochybnosti správce daně žalobkyni kvalifikovaným způsobem a v souladu se zákonem sdělil, a to výzvami k prokázání skutečností. Správce daně prokázal, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby.
25. Pokud správce daně unesl své důkazní břemeno a řádně identifikoval vážné a důvodné pochyby ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu o souladu žalobkyni deklarovанého stavu se skutečností, bylo opět na žalobkyni, aby prokázala pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigovala. Tuto svou povinnost ale žalobkyně nesplnila.
26. Žalobkyně v rámci žalobních námitek neuvádí novou argumentaci a skutečnosti stran unesení důkazního břemene, které by nebyly vypořádány v žalobou napadeném rozhodnutí. To je ostatně patrné i z toho, že žalobkyně brojí opakovaně zejména proti závěrům správce uvedeným ve zprávě o daňové kontrole, nikoliv proti závěrům žalovaného v rozhodnutí o odvolání, kde byla její argumentace vypořádána.
27. Správce daně u žádného z přijatých zdanitelných plnění netvrdil, že je žalobkyně povinna prokázat původ zboží či jiné skutečnosti mimo jeho sféru vlivu. K unesení důkazního břemene však nepostačuje, že žalobkyně na písemnosti správce daně reaguje, vznáší důkazní návrhy a při provádění svědeckých výpovědí je v některých případech přítomna. Správce daně ani netvrdil, že v případě, kdy není znám původ zboží a přepravce, k plnění nemohlo dojít. Absence jakýchkoliv konkrétních informací o přepravě a původu zboží umocňuje pochybnosti správce daně, v žádném případě však nevyvrací, že by se předmětná zdanitelná plnění mohla uskutečnit. Úlohou správce daně ovšem není vyvrátit, že se obchodní transakce uskutečnily tak, jak žalobkyně deklarovala, či prokázat namísto

žalobkyně, jak se transakce uskutečnily. Není tedy povinností správce daně prokázat, kdy, kde, jak a za kolik žalobkyně pořídila zboží sloužící pro účely uskutečňování plnění ve smyslu § 72 odst. 1 zákon o DPH v rámci jejích ekonomických činností.

28. V situaci jsou také irelevantní námitky a odkazy žalobkyně směřující do sféry podvodu na DPH a odkaz na objektivní skutečnosti, které musí správce daně prokázat ve vztahu k vědomosti daňového subjektu o jeho zapojení do podvodného řetězce. V tomto případě totiž správce daně ani žalovaný nedospěl k právnímu názoru, že se žalobkyně účastnila řetězců transakcí zasažených podvodem na DPH. Posouzení zapojení daňového subjektu do obchodního řetězce stíženého podvodem na DPH je možné až poté, kdy bylo daňovým subjektem splnění formálních a hmotněprávních podmínek ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH prokázáno. K prokázání splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně ale v případě žalobkyně nedošlo.

IV. Posouzení věci soudem

29. Krajský soud v Brně, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez nařízení jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejícího jejich vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že **žaloba není důvodná**.
30. Jádrem sporu v posuzované věci je to, zda bylo možné žalobkyni odepřít za předmětná zdaňovací období nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, a to z důvodu neprokázání přijetí zdanitelného plnění (v deklarované podobě). Žalovaný zastává stanovisko, že to možné bylo, zatímco žalobkyně daňovým orgánům v tomto směru vytýká množství pochybení, která sahají od interpretace relevantní právní úpravy až po nedostatky spočívající v nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí.
31. Předně se soud zabýval žalobní námitkou o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Bylo by totiž předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, pokud by bylo napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.
32. Krajský soud v Brně, stejně jako Nejvyšší správní soud při posuzování přezkoumatelnosti rozhodnutí vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nálezy ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, a ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97; rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit (ve správním soudnictví podle § 54 odst. 2 s. ř. s.). To potvrzuje i navazující judikatura Ústavního soudu, např. nálezy ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, v němž Ústavní soud dospěl k právnímu názoru, že odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, vyslovil tezi, že pokud z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření

závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Nepřezkoumatelností z důvodu nesrozumitelnosti se Nejvyšší správní soud zabýval např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, publikovaném pod č. 133/2004 Sb. NSS, v němž dospěl k právnímu závěru, podle něhož lze za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostacích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody.

33. Současně je ovšem nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, publikované pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán, resp. soud podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Přehlédnout pak nelze ani fakt, že správní orgány a soudy nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v bodě 68. nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08: *„Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“* (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43). Zdejší soud přitom poznamenává, že judikaturu týkající se otázky (ne)přezkoumatelnosti soudních rozhodnutí lze vztáhnout i na otázky (ne)přezkoumatelnosti rozhodnutí správních orgánů.
34. Ve světle citovaných závěrů se soud nedomnívá, že by napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nejprve shrnul skutkový stav a předestřel právní základ případu, který následně na projednávanou věc aplikoval. Odvolacími námitkami se zabýval. Žalovaný se vyjádřil k důkaznímu břemeni při prokazování nároku na odpočet na DPH. Žalovaný svá tvrzení podpořil relevantní judikaturou Nejvyššího správního soudu. Žalovaný se dále vyjádřil k předloženým fakturám žalobkyně, zabýval se výzvami správce daně, ve kterých správce daně vyjádřil své

pochybnosti o oprávněně nárokovaném odpočtu daně z předmětných plnění. Žalovaný se rovněž vyjádřil k tomu, proč neprovedl některé z navrhovaných důkazů. Na základě shora uvedeného se tak soud domnívá, že z napadeného rozhodnutí je seznatelné, které skutečnosti vzal žalovaný za podklad svého rozhodnutí, jak se vypořádal s jednotlivými námitkami žalobkyně, a podle které právní normy rozhodl (byť vypořádání s některými námitkami bylo spíše implicitní). Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí tak dle názoru soudu není důvodná.

35. Žalobkyně také namítala, že daňové orgány nezjistily dostatečně skutkový stav, neprovedly řádné dokazování (resp. důkazy nehodnotily řádně) a neunesly důkazní břemeno.
36. Obecně lze říci, že daňový subjekt má v rámci daňového řízení povinnost prokázat skutečnosti, které sám tvrdí. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (k danému principu srov. již nález ze dne 24. 4. 1996, Pl. ÚS 38/95), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám.
37. Daňové řízení je v České republice postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení přitom vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH, podle něhož „nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti“, a z § 73 odst. 1 věty první zákona o DPH, dle kterého „plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem“. Žalobkyně byla tedy v daném případě, chtěla-li uplatnit nárok na odpočet DPH, povinna tvrdit a prokázat, že od jiné osoby, která byla v době transakce plátcem DPH, přijala zdanitelné plnění, které bylo fakticky realizováno, a že poskytnuté plnění bylo provedeno právě deklarovaným plátcem DPH.
38. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004-99, a ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68). K obdobnému závěru dospěl i Ústavní soud, který uvedl, že „důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní

či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění“ (usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04).

39. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, případně i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2013, č. j. 1 Afs 68/2013-35). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, či již vzpomenutý rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119).
40. Žalovaný v daném případě dospěl k závěru, že správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a prokázal existenci vážných a důvodných pochyb o souladu se skutečností. S tímto závěrem se ztotožnil i krajský soud.
41. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobkyně převážně unesla své primární důkazní břemeno, když v průběhu daňové kontroly (resp. celého daňového řízení) zpravidla předložila prvotní daňové doklady, které zaevidovala do evidence pro daňové účely. Tímto žalobkyně splnila formální podmínky nároků na odpočet ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH a důkazní břemeno přešlo na správce daně. Jak však vyplývá z konstantní judikatury, ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v těchto dokladech deklarováno.
42. Na základě zjištěných skutečností vznikly správci daně pochybnosti o oprávněnosti uplatňovaného nároku na odpočet daně. V průběhu prověřování proto vydal správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu výzvy ze dne 15. 3. 2017, č. j. 385394/17/2912-60564-701609, ze dne 19. 4. 2017, č. j. 418455/17/2912-60564-701609, a ze dne 18. 10. 2017, č. j. 1596155/17/2912-60564-701609. Po provedeném dokazování pak své hodnocení, včetně toho, zda žalobkyně po vydání předmětných výzev, unesla své důkazní břemeno, shrnul ve zprávách o daňové kontrole č. j. 1804259/18/2912-60564-701609 (dále jen „zpráva o daňové kontrole 2013 a 2014“) a č. j. 614181/19/2912-60564-701609 (dále jen „zpráva o daňové kontrole 2015 a 2016“).
43. Soud tak ověřil, že ohledně zdanitelných plnění od společnosti Les - Komplex správce daně pochybnosti založil na tom, že ve vybraných zdaňovacích obdobích let 2013 a 2014 žalobkyně nakoupila od této společnosti materiál v podobě prken a hranolů ve statisícových částkách, avšak správce daně zjistil, že usnesením Městského soudu v Praze ze dne 22. 7. 2013, č. j. 78 Cm 114/2013-11, které nabylo právní moci dne 6. 9. 2013 (tj. před

rozhodným obdobím), bylo rozhodnuto o zrušení této společnosti s likvidací. Společnost Les - Komplex dále ve Sbírce listin nezveřejňovala účetní závěrky a za zdaňovací období let 2013 až 2015 nepodala přiznání k dani z příjmů právnických osob (naposledy za zdaňovací období roku 2007). Přiznání k DPH tato společnost podala za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí roku 2013 (tedy bezprostředně před rozhodným obdobím), ovšem tvrdila v nich uskutečněná a přijatá zdanitelná plnění ve výši 0 Kč. Za zdaňovací období říjen až prosinec 2015 následně podala přiznání k DPH za tuto společnost insolvenční správkyň JUDr. S. R., a to opět s tvrzenou nulovou výší uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění. Insolvenční správkyň správci daně dále sdělila, že jí společnost Les - Komplex nepředala účetní dokumentaci, v důsledku čehož nemohla správci daně předložit požadované kopie vydaných faktur a soupis prodejů za hotové pro žalobkyni za období let 2013 a 2014. Žalobkyně měla této společnosti hradit veškerá plnění v hotovosti. Dle názoru soudu tak správci daně vznikly legitimní pochybnosti o tom, zda společnost Les - Komplex v letech 2013 a 2014 vykonávala ekonomickou činnost, a v souvislosti s tím pochybnosti o tom, zda daný materiál v letech 2013 a 2014 skutečně dodala žalobkyni.

44. Soud tak souhlasí se závěrem vyjádřeným v bodě [22] napadeného rozhodnutí, že seznámením žalobkyně s předmětnými pochybnostmi ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, včetně jejich odůvodnění, správce daně unesl své důkazní břemeno a následně bylo na žalobkyni, aby za účelem unesení důkazního břemene sdělené pochybnosti odstranila a prokázala, že daná zdanitelná plnění skutečně přijala od společnosti Les - Komplex tak, jak deklarovala, tj. v deklarovaném množství a sortimentu za deklarovanou cenu, a v návaznosti na to prokázala oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH.
45. Krajský soud akceptuje rovněž hodnocení svědeckých výpovědí, jak v bodech [23] až [30] napadeného rozhodnutí popsal žalovaný. Svědek pan D., nákupčí žalobkyně, a svědek R. B., (výlučně) vystupující za korporaci Les - Komplex, sice potvrdili, že k dodávkám mezi jmenovanou společností a žalobkyní docházelo, nicméně k této spolupráci neexistovala písemná smluvní dokumentace, svědci si nevybavovali žádné konkrétní přepravce (což s ohledem na to, že dopravu měla zajišťovat společnost Les - Komplex, bylo zvláštní zejména v případě pana B., který měl s řidiči telefonovat), dodací listy také neobsahovaly žádné údaje o přepravě, pan B. si nevybavoval své dodavatele, společnost Les - Komplex nepředala insolvenční správkyň účetnictví, ze kterého by bylo možné jednotlivé obchodní případy ověřit. Oba jmenovaní svědci v obecné rovině potvrzovali smluvní spolupráci, ale (byť z pochopitelných důvodů) nevypovídali k jednotlivým dodávkám, přičemž pak B. popíral deklarovanou míru a výši rozsahu spolupráce s žalobkyní a dokonce popíral pravost „svých“ podpisů (potažmo razítek společnosti Les - Komplex) na většině faktur, nebyl schopen říci, které faktury podepsal, a které ne, jakož ani v jakém rozsahu dřevní hmotu dodal žalobkyni (objem dodávek měl být jen zlomkový v poměru k deklarovaným údajům).
46. Soud zde souhlasí s žalovaným, že oba jmenovaní svědci sice shodně potvrdili, že v letech 2013 a 2014 nějakou dřevní hmotu korporace Les - Komplex žalobkyni dodala, ale množství nedokázali specifikovat. Proto toliko na základě svědecké výpovědi pana Z. D. nebylo prokázáno, že žalobkyně přijala od společnosti Les - Komplex plnění tak, jak deklarovala, tj. v deklarovaném množství a sortimentu za deklarovanou cenu. Lze souhlasit s žalovaným také v tom, že k unesení důkazního břemene nepostačuje pouze obecné potvrzení vzájemné spolupráce, pokud toto není doplněno dalšími důkazními prostředky,

což v tomto případě – vyjma formálních účetních dokladů – nebylo. Výpověď pana B. navíc byla alespoň v části v rozporu s výpovědí pana D., resp. nadto R. B. výslovně zpochybnil pravost a správnost žalobkyní předložených daňových dokladů.

47. Již žalovaný přisvědčil žalobkyni v tom, že pan R. B. mohl mít zájem z hlediska své trestněprávní odpovědnosti na nižší tvrzené výši uskutečněných zdanitelných plnění pro žalobkyni, přičemž k tomu uvedl další argumentaci. Ani tvrzení pana D. však nelze hodnotit tak, že by, s ohledem na zaměstnanecký vztah k žalobkyni, musela mít s jistotou pravdivostní hodnotu.
48. Soud tak má za to, že lze uvažovat o tom, že pan R. B. byl při výpovědích motivován vlastními zájmy a jeho výpověď nemusela být zcela spolehlivá. To však, stejně jako okolnosti vážící se k výpovědi pana D. a nedostatky spočívající ve sporé dokumentaci k jednotlivým obchodním případům, nelze vykládat ve prospěch žalobkyně, tedy daňového subjektu, který své důkazní břemeno neunesl. Jak přitom mnohokrát uvedl i Nejvyšší správní soud, je „[v] zájmu daňového subjektu [...], aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61; z novější doby např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2021, č. j. 7 Afs 43/2021-29).
49. To koresponduje s úvahami žalovaného, že žalobkyně s ohledem na způsob obchodování s dodavatelem nevytvořila žádnou hmatatelnou „auditní stopu“ spočívající např. v převodech na bankovní účet, bližší dokumentaci o dodávkách a jejich přepravě apod. Jak již soud uvedl, tyto skutečnosti žalovaný ve svém rozhodnutí hodnotil, a to např. v kontextu toho, že s ohledem na indicie vztahující se k dodavatelskému subjektu (jeho vstup do likvidace apod.) si žalobkyně měla zajistit dostatek důkazních prostředků k prokázání nároku na odpočet DPH, neboť předmětné dodávky mohly být v budoucnu zpochybněny.
50. V této souvislosti soud podobně jako žalovaný dodává, že příjmové pokladní doklady jsou stejně jako daňové doklady pouze formálními důkazními prostředky, které samy o sobě neosvědčují, jak se obchodní transakce ve skutečnosti odehrály, a k unesení důkazního břemene nepostačují za situace, kdy správci daně o jejich souladu se skutečností vzniknou vážné a důvodné pochyby.
51. S přihlédnutím k již uvedenému se soud ztotožňuje se závěrem žalovaného, že žalobkyně na základě provedeného dokazování, a to ani na základě svědeckých výpovědí, neunesla své důkazní břemeno, neodstranila pochybnosti správce daně a neprokázala, že skutečně přijala od korporace Les - Komplex předmětná zdanitelná plnění tak, jak deklarovala v daňových dokladech, tj. v deklarovaném množství a sortimentu za deklarovanou cenu. Žalobkyně tak neprokázala splnění podmínek ve smyslu § 72 zákona DPH pro uznání předmětného nároku na odpočet DPH. Soud zde k žalobní argumentaci doplňuje, že důkazní břemeno k jednotlivým dodávkám stále tížilo žalobkyni a nebylo možné po správci daně či žalovaném požadovat, aby, za situace, kdy vznesli oprávněné pochybnosti, podrobně na základě vlastního dokazování přiřazovali jednotlivé faktury k jednotlivým plněním (tedy aby v konečném důsledku „uznávali“ objemově minimálně tu část plnění, na kterém mohla být na základě obecných výpovědí svědků shoda, že skutečně proběhla).

52. Dle krajského soudu pak daňové orgány nepožadovaly po žalobkyni prokazovat skutečnosti, které ležely mimo sféru jejího vlivu, jako např. zjišťování, zda dodavatelé podávají daňová přiznání, jaký je původ jimi dodávaného materiálu apod. (to přitom soud uvádí jak k dodavateli Les - Komplex, tak k dalším zde rozebíraným dodavatelům). Tyto skutečnosti toliko založily legitimní pochybnosti správce daně o realizaci dodávek v deklarované podobě a přispěly k přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni. Bylo pak na žalobkyni, aby předložila dostatečné důkazy k tomu, aby prokázaly uskutečnění dodávek ve vykazované formě. Jak soud konstatoval již výše, takovou důkazní bázi si žalobkyně nezajistila a své důkazní břemeno neunesla.
53. Soud zde doplňuje, a platí to i pro obdobné situace u jiných dodavatelů, že dle jeho názoru správce daně a žalovaný nekladli na žalobkyni přemrštěné nároky na dokazování. Je sice pochopitelné, že si např. pan D. nemohl s časovým odstupem vzpomenout na všechny dodávky konkrétně, a že nebylo možné po něm požadovat zapamatování si registračních značek vozů jednotlivých dopravců apod. Stále zde však zůstávají podezřelé okolnosti spočívající v nemožnosti identifikovat (za shora popsanych podmínek) prakticky žádného dopravce zajišťujícího plnění od vybraných dodavatelů (přičemž u jiných než zde rozebíraných dodavatelů to možné bylo).
54. Za dané situace nejsou relevantní námitky a odkazy žalobkyně vážící se k problematice podvodu na DPH (včetně jí uváděné judikatury) a odkaz na objektivní skutečnosti, které musí správce daně prokázat ve vztahu k vědomosti daňového subjektu o jeho zapojení do podvodného řetězce. V posuzovaném případě totiž správce daně ani žalovaný nedospěli k názoru, že se žalobkyně účastnila řetězců transakcí zasažených podvodem na DPH. Posouzení zapojení daňového subjektu do obchodního řetězce stíženého podvodem na DPH je možné až poté, kdy bylo daňovým subjektem splnění formálních a hmotněprávních podmínek ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH prokázáno. K prokázání splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně ale v případě žalobkyně nedošlo.
55. Obdobné závěry jako v případě dodavatele Les - Komplex soud uvádí také k dodavateli Projekt Mission. Jak totiž vyplývá např. ze svědecké výpovědi pana D., tato společnost nahradila původního dodavatele, jímž byla právě společnost Les - Komplex, přičemž v rámci spolupráce s touto korporací žalobkyně opět jednala s panem R. B. I v tomto případě byly dány podobné skutkové okolnosti jako u společnosti Les - Komplex, což žalovaný rozvedl ve svém rozhodnutí.
56. Pakliže byly ve věci uskutečněny svědecké výpovědi pana Z. D. a pana R. B., tak ty opět byly obecné a částečně nekorespondující. Jelikož pro žalobkyni společnost Projekt Mission představovala významného obchodního partnera (dle výše tvrzených přijatých zdanitelných plnění) a svědci měli být jedinými osobami fakticky realizujícími dané obchodní transakce za žalobkyni a společnost Projekt Mission a osobami fyzicky přítomnými u jednotlivých dodávek, lze považovat obecné a částečně se rozcházející odpovědi svědků za nestandardní a umocňující pochybnosti správce daně o tom, zda žalobkyně skutečně přijala zdanitelná plnění tak, jak deklarovala. Jak uvedl i žalovaný, přes význam obchodní spolupráce a navzdory pravidelnosti dodávek nebyl ani jeden ze svědků schopen uvést konkrétní skutečnosti k samotnému uskutečňování dodávek dřevních produktů. Opět ani jeden ze svědků nebyl schopen uvést přepravce a řidiče, a to přestože dodávky měly probíhat pravidelně několik měsíců, a to i vícekrát do týdne, oba svědci jim měli být vždy přítomni a přepravu měl objednávat výhradně R. B. Např. pan R. B. nebyl schopen uvést, za jak dlouho od objednávky odvolatele poptávanou dřevní hmotu dodával,

nepamatoval si téměř žádného ze svých dodavatelů a dodavatele, který měl dodat neurčitou část jednoho z dřevních produktů, dostatečně nespécifikoval tak, že u něj nemohlo být jeho tvrzení ověřeno, nepamatoval si ani osoby, které tyto dodavatele zastupovaly, přestože jim platil dodávky v hotovosti, a nepamatoval si ani místa nakládek dřevních produktů, a to přestože se těchto měl stejně jako vykládek vždy účastnit. Dále si pan R. B. si nepamatoval ani to, kdy a jak přesně na své dodavatele získal kontakt a některé ze zprostředkovatelů kontaktů označil opět pouze obecně (jako revírníky) tak, že u nich nemohlo být jeho tvrzení ověřeno. Nadto se tvrzení svědků i přes svou obecnost rozcházejí, když pan Z. D. uvedl, že v ceně dodávek je zahrnuta přeprava a že pan B. vozil již vystavené daňové doklady a v provozovně odvolatele je nevystavoval, zatímco R. B. uváděl, že přepravu platila u některých dodávek společnost Projekt Mission a u některých dodávek žalobkyně, a že daňové doklady vystavoval také někdy na místě při předání zboží (tj. v provozovně žalobkyně).

57. Ve zbytku soud odkazuje přiměřeně na závěry, které konstatoval již v případě dodavatele Les - Projekt, jakož i na odůvodnění napadeného rozhodnutí (body [31] až [38]).
58. V případě zdanitelných plnění od J. Ž. správce daně založil své pochybnosti mj. na tom, že ačkoli žalobkyně od tohoto dodavatele přijala zdanitelná plnění značné výše, opět za ně platila výhradně v hotovosti. Žalobkyně dále správci daně nepředložila žádné objednávky, dohody, smlouvy, přepravní listy ani předávací protokoly, na základě kterých jí měl být daný materiál dodán. Na předložených daňových dokladech nebylo uvedeno, zda je součástí dodávek i přeprava, a žádné podrobnosti k samotnému dodání předmětného materiálu správci daně nesdělila ani žalobkyně. Poté, co na žalobkyni přešlo důkazní břemeno, tak i výpověď pana Z. D. byla povýtce obecná. Přepravu měl přitom zajišťovat dodavatel, přičemž přepravní listy žalobkyně nemá. Bližší údaje k přepravě, včetně dopravců, svědek neuvedl. K tomu lze uvést, že k unesení důkazního břemene nepostačuje pouze obecné potvrzení vzájemné spolupráce, pokud toto není doplněno dalšími důkazními prostředky, což v tomto případě nebylo. Pochybnosti správce daně pak akceptovatelně posílila skutečnost, jak již bylo zmíněno, že pan Z. D. nebyl schopen uvést žádné konkrétní skutečnosti k přijetí předmětných plnění, a to ani kvalitu, množství a cenu dodávek, přepravce a jejich řidiče, a to přestože byl u téměř všech dodávek osobně přítomen, od řidičů přebíral dřevní hmotu i dodací listy k ní. Kdo přebíral dodávky, u nichž Z. D. přítomen nebyl, svědek neuvedl. Za vyvolávající pochybnosti o souladu žalobkyní předložených dokladů se skutečností lze považovat i výhradní platby v hotovosti s ohledem na jejich výši, kdy při jednotlivých dodávkách měly být pravidelně předávány finanční prostředky převyšující 100 i 200 tisíc Kč a v souhrnu dosahující za jednotlivé roky několik milionů Kč. Tyto platby v hotovosti se jeví jako nestandardní i v tom kontextu, že neměly probíhat při předání zboží, nýbrž se pan Z. D. s panem J. Ž. měli setkávat výhradně za účelem platby, a to i na různých místech s jejich obchodní spoluprací nesouvisejících. Také se rozcházejí tvrzení pana D. a žalobkyně ve věci plateb a předávání zboží. Zatímco pan D. tvrdil, že u předání zboží J. Ž. většinou nebyl přítomen, při předání zboží mu tak Z. D. neposkytoval platby v hotovosti a tyto činil na různých místech, žalobkyně uvádí, že J. Ž. každou dodávku doprovázel a finanční hotovost si přebíral u každé dodávky na provozovnách žalobkyně (viz podání žalobkyně ze dne 12. 4. 2017, č. j. 787175/17, ze dne 19. 5. 2017, č. j. 1086669/17, a ze dne 16. 11. 2017, č. j. 1721817/17).

59. S ohledem na popsané skutečnosti nebylo možné provést ověření dodávek u přepravců, a jelikož pan J. Ž. zemřel dne X, tedy před zahájením daňové kontroly, nebylo možné je ověřit ani u něj. Podobně jako u shora uvedených dodavatelů tak soud uvádí, že si žalobkyně nezajistila dostatek důkazních prostředků, a to potřebném množství a kvalitě, aby unesla své důkazní břemeno. Dle soudu tak žalobkyně neprokázala splnění podmínek ve smyslu § 72 zákona DPH pro uznání předmětného nároku na odpočet DPH za daná zdaňovací období týkající se dodavatele J. Ž. Ve zbytku pak soud odkazuje na příslušnou část napadeného rozhodnutí.
60. Soud na tomto místě v obecné rovině doplňuje (jak k dodavateli J. Ž., tak i k dalším zde probíraným dodavatelům), že i případné nedostatky výzev k prokázání skutečností koncipované ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu nemohou samy o sobě vést k závěru o nezákonnosti dodatečných platebních výměrů, resp. žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného. I z pohledu dalšího vývoje daňové kontroly (či daňového řízení jako celku) si mohla žalobkyně důvody pochybností daňových orgánů správně vyložit a také si jasně vyložit způsob, jako na tyto pochybnosti reagovat. Případná vada „prvotní“ výzvy může být zhojena dokonce ještě v rámci odvolacího řízení (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Afs 28/2016-37), popř. v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění – viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32. Kupř. v bodě [42] posledně zmíněného rozhodnutí Nejvyšší správní soud uvedl, že *„krajský soud posuzoval obě výzvy k prokázání skutečností izolovaně, jak uváděl stěžovatel, neboť se zabýval pouze jejich obsahem, aniž by zohlednil všechny okolnosti případu. Opomenul tedy skutečnost, že v rámci obou provedených daňových kontrol byla žalobkyně seznámena s výsledky kontrolních zjištění, jakož i se stanoviskem správce daně k provedenému dokazování. Podstata vyjádření konkrétních pochybností ohledně předložených daňových dokladů však není v bezpodmínečném trvání na formálně bezvadné výzvě (byť lze jistě tento postup označit za vhodný), ale ve faktickém seznámení daňového subjektu se vzniklými nejasnostmi tak, aby se daňový subjekt mohl náležitě hájit a svá tvrzení prokázat jiným způsobem (viz výše).“*
61. Dle krajského soudu si tak žalobkyně na základě průběhu celého daňového řízení mohla být vědoma toho, na čem jsou založeny pochybnosti správce daně a jak je eventuálně vyvrátit.
62. V případě přijatých zdanitelných plnění od paní R. J. se mělo jednat o palety EUR A, na základě čehož žalobkyně uplatnila za zdaňovací období září až prosinec 2013 nárok na odpočet DPH v celkové výši 73 295 Kč. I zde platby probíhaly v hotovostní formě. Paní J. byla posléze ode dne 3. 2. 2016 evidována jako nespolehlivý plátc (v registru plátců DPH zveřejněno dne 9. 2. 2016), což, ačkoli se jednalo o skutečnost nastalou až pod předmětných transakcích, vyvolalo u správce daně pochybnosti o tom, zda paní R. J. žalobkyni předmětné palety v roce 2013 skutečně dodala.
63. V této souvislosti správce daně rovněž vyslechl pana Z. D. Ten mj. uvedl, že spolupráci inicioval pan F. J., tj. manžel R. J., a pan D. jednal pouze s ním, s paní J. svědek nejednal. Pan D. zde opět vypovídal spíše obecně, kdy neuvěděl konkrétnější údaje např. k dopravě plnění. Rovněž předvedený svědek pan F. J. obecně spolupráci s žalobkyní potvrdil, přičemž (v podstatě ve shodě s panem D.) vypověděl, že veškerou ekonomickou činnost za svou manželku vykonával on. Ve věci nebyly uzavřeny písemné smlouvy a vzájemná plnění s žalobkyní si započítávali. Palety byly přitom naloženy v provozovně paní J. v

Dobšicích, kde byly uskladněny, na auto dopravní společnosti, kterou objednala a uhradila žalobkyně, resp. za ni pan D. K přepravcům si pan J. nic konkrétního nevybavil.

64. Podobně jako žalovaný soud uvádí, že ze svědeckých výpovědí nevyplývá, že by se deklarovaný dodavatel plnění pro žalobkyni osobně účastnil. Plnění měla fakticky uskutečňovat jiná osoba od deklarovaného odvolatele odlišná, která k tomu neměla udělenou písemnou plnou moc ani uzavřenou smlouvu. Tvrzení F. J., že ekonomickou činnost za R. J. vykonával s ohledem na to, že byl její spolupracující osobou, nebylo možné bez dalšího osvědčit, neboť paní J. v přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2013 nerozdělovala příjmy a výdaje na žádnou spolupracující osobu. K přepravě, kterou měl zajišťovat a hradit pan D., žalobkyně nic nepředložila. Zmínění svědci se neshodli na tom, jak byly vypořádávány závazky (platby) mezi žalobkyní a dodavatelem, přičemž tvrzení žádného z nich nekoresponduje s daňovými doklady a příjmovými pokladními doklady žalobkyně ve spojení s jejím účetnictvím, v němž nevidovala započtení pohledávek, nýbrž jednotlivé příjmy a výdaje, a ani s tvrzením žalobkyně, že platby si přebírala paní J. v hotovosti.
65. Ani zde tak žalobkyně dle názoru soudu své důkazní břemeno ohledně shody deklarovaných plnění se skutečností neunesla.
66. S plněními od paní R. J. pak souvisí žalobní námitka, že tuto osobu daňové orgány nezákonně nevyslechly, ačkoli její výslech žalobkyně navrhovala. K tomu soud uvádí, že k osobě paní J. a k jejímu případnému výslechu se žalovaný poměrně podrobně vyjádřil v bodech [82] až [85] napadeného rozhodnutí. Ty lze shrnout tak, že paní J. správce daně předvolával ke svědecké výpovědi, nicméně ta se k ní opakovaně nedostavila. V zastoupení se za ni dostavil pouze její manžel, pna F. J. Svědka v zastoupení ale vyslýchat nelze. Vzhledem však ke skutečnosti, že se paní J. deklarovaných uskutečněných zdanitelných plnění pro žalobkyni nijak neúčastnila (viz svědecká výpověď F. J. ze dne 24. 1. 2018, č. j. 74228/18/2912-60564-701609), nevystavovala faktury, tyto nikomu nepředávala a neprováděla vzájemný zápočet pohledávek (viz samotné faktury a úřední záznam ze dne 22. 1. 2019, č. j. 76691/19/2912-60564-701609), což potvrdil taktéž svou svědeckou výpovědí pan Z. D. (viz protokol správce daně ze dne 6. 6. 2018, č. j. 1047327/18/2912-60564-701609), správce daně následně od výslechu paní J. pro jeho nadbytečnost upustil. Tento závěr soud akceptuje, přičemž dle jeho názoru se s daným důkazním návrhem žalovaný přezkoumatelně vypořádal.
67. Jde-li o deklarovaná přijatá zdanitelná plnění od společnosti Crazy Wheels, tak správce daně své pochybnosti opět založil zejména na chybějící smluvní dokumentaci (resp. prvotně předložené smluvní dokumentaci), potažmo na absenci dalších podkladů, jako jsou přepravní listy či předávací protokoly, na jejichž základě by bylo možné reálnost plnění ověřit. Ani vyzvaná společnost Crazy Wheels správci žádné přepravní listy nepředložila, a to přestože dle předložených kupních smluv to byla ona, kdo měl sjednat a uhradit přepravu materiálu žalobkyni; tato společnost nevedla k dané otázce ani nic dalšího.
68. Kromě pana D. správce daně k věci vyslechl jednatele společnosti Crazy Wheels, pana M. V. Ani ten k dopravě nevedl nic konkrétního; dopravu přitom měl zajišťovat (včetně objednávek) jeho dodavatel, od něhož nakupoval dřevní hmotu (např. místo nakládky apod. pan V. neznal). Společnost Crazy Wheels měla pouze jednoho dodavatele dřevní hmoty, a to společnost Umbrella s.r.o., za niž jednal pan M., její sídlo si svědek

nepamatoval. Nepamatoval si ani to, kolik dodávek pro žalobkyni měsíčně uskutečňoval a v jakém objemu pro ni dodávky uskutečnil v roce 2015 a v lednu a únoru roku 2016.

69. S odkazem na podrobnosti uvedené v bodech [54] až [60] napadeného rozhodnutí soud souhlasí s žalovaným, že obě svědecké výpovědi – pana D. a pana V. – byly opět poměrně obecné a částečně rozporné. Přes význam obchodní spolupráce a navzdory pravidelnosti dodávek nebyl ani jeden ze svědků schopen uvést konkrétní skutečnosti k samotnému uskutečňování dodávek dřevních produktů. Ani jeden ze svědků neuvedl přepravce a řidiče, a to přestože dodávky měly probíhat pravidelně několik měsíců, a to i vícekrát do týdne a Z. D. jim měl být přítomen. Ani jeden ze svědků nebyl schopen uvést objem realizovaných dodávek a pan V. nebyl schopen uvést, kolik dodávek měsíčně pro žalobkyni realizoval, nebyl schopen uvést správně název svého jediného dodavatele (namísto společnosti Umbrella Corporation, s.r.o., uváděl společnost Unbrella s.r.o.) a správně příjmení jejího jednatele (namísto M. uváděl M.), neznal sídlo této společnosti, neznal místo nakládky zboží a jistě ani místo vykládky a nezajišťoval přepravu. Ze svědeckých výpovědí vyplynulo, že se pan V. samotného dodání zboží žalobkyni neúčastnil, kdy jeho úloha spočívala v předání objednávky jeho dodavateli, vystavení dodacího listu a daňového dokladu. Přes omezenou úlohu pana V. v daných transakcích a obecnost odpovědí obou svědků, se svědecké výpovědi rozcházejí: pan V. uváděl, že mu pan D. zasílal fotografie dodávek spolu s dodacími listy, na základě čehož pan V. vystavoval daňové doklady, a dále uváděl, že se v přepravě nijak neangažoval, neobjednával ji a nemá k ní žádné doklady, zatímco pan D. uváděl, že fotografie dodávek obecně nepořizoval (jen v případě reklamace), neuváděl, že by M. V. zasílal dodací listy nazpět (s fotografiemi), a tvrdil, že dopravu objednával dodavatel, tedy konkrétně pan V., který k ní má i dokumenty přepravu potvrzující.
70. Žalovaný (resp. správce daně) se věnoval i faktu, že pan D. (i sama žalobkyně) uváděl, že žalobkyně a společnost Crazy Wheels neuzavřely žádné písemné smlouvy a vše se řešilo telefonicky, zatímco společnost Crazy Wheels správci daně předložila dvě písemné smlouvy, které měla s žalobkyní uzavřít. Ceny v těchto smlouvách uvedené se shodují s fakturovanými cenami a neodpovídají tvrzením pana V., že cena se odvíjela od kvality, ani tvrzením obou svědků, že by docházelo k reklamacím. Jak žalovaný uvedl, pochybnosti o souladu dokladů předložených žalobkyní se skutečností dále umocnila i skutečnost, že na dodacích listech a daňových dokladech je vždy uvedeno shodné datum, což však nekoresponduje s tvrzením pana V., že dodací list vystavil ještě před provedením přepravy a daňový doklad vystavil až poté, co mu jej po převzetí zboží zaslal nazpět pan D.
71. I v případě tohoto dodavatele – Crazy Wheels – má soud za to, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno stran prokázání nároku na odpočet DPH.
72. Situace u přijatých zdanitelných plnění od společnosti Green Chance byla po skutkové stránce obdobná té, jako u společnosti Crazy Wheels, na podobných důvodech se zakládaly i pochybnosti správce daně. V detailech soud odkazuje na body [61] až [63] napadeného rozhodnutí, přičemž dodává, že výpověď pana D. ve vztahu k daným dodávkám byla obdobná jako v případě korporace Crazy Wheels a jednatel společnosti Green Chance, pan J. M., vypovídal podobně jako pan M. V., jednatel korporace Crazy Wheels.
73. Taktéž hodnocení svědeckých výpovědí pana D. a pana M., je podobné jako v případě dodavatele Crazy Wheels, kdy se vyskytují nejasnosti a rozpory. Opět tu přistupuje fakt, že oba svědci shodně tvrdili, že žalobkyně a společnost Green Chance neuzavřely

žádnou písemnou smlouvu a vše se řešilo telefonicky, zatímco společnost Green Chance správci daně předložila dvě písemné smlouvy, které měla s žalobkyní uzavřít, a v nichž jsou uvedeny jako podepisující osoby právě J. M. a Z. D. Ceny v těchto smlouvách uvedené se nadto shodují s fakturovanými cenami a neodpovídají tvrzení pana M., že cena byla panem D. stanovena individuálně, ani tvrzením obou svědků, že by docházelo k reklamacím a v návaznosti na to k úpravě ceny. Rovněž platby mezi žalobkyní a dodavatelem Green Chance vykazovaly nestandardní znaky. K tomu, stejně jako k dalším okolnostem a jejich hodnocení, soud blíže odkazuje na body [64] až [67] napadeného rozhodnutí, přičemž souhlasí s žalovaným, že ani zde žalobkyně své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání nároku na odpočet DPH neunesla.

74. Pochybnosti týkající se zdanitelných plnění od společnosti Shaking Group byly založeny na podobných důvodech jako u Crazy Wheels a Green Chance (nepředložení smluv, přepravních listů, předávacích protokolů apod.), kdy se žalobkyně např. k otázce přepravy nijak konkrétně nevyjádřila. Ani společnost Shaking Group na výzvu správce daně nijak nereagovala a nepředložila požadované kopie vydaných daňových dokladů vystavených touto společností pro žalobkyni, související kupní smlouvy, daňové doklady dokládající pořízení zboží společností Shaking Group a přepravní listy (ve vztahu k pořízení zboží touto společností a k následnému dodání žalobkyni), ani nesdělila, odkud, kam a kým měla být přeprava materiálu uskutečněna.
75. Svědek pan D. k tomu uvedl, že spolupráce probíhala stejně jako u dodávek od J. Ž., který byl jednatelem této společnosti. K přepravě a dodávkám pan D. v zásadě neuvedl konkrétní skutečnosti, spíše v obecné rovině potvrzoval kooperaci se Shaking Group. Nadto se rozcházela tvrzení pana D. a žalobkyně ve věci předávání zboží. Zatímco pan D. uváděl, že u předání zboží nikdo za společnost Shaking Group nebyl přítomen, tedy ani její jednatel J. Ž., a že vykládka zboží probíhala výhradně na pile v Šumné, žalobkyně tvrdila, že J. Ž. jakožto jednatel společnosti Shaking Group většinu dodávek doprovázel a zboží bylo vykládáno na provozovnách odvolatele v Oponešicích, Jiřicích u Miroslavy a Šumné (viz podání žalobkyně ze dne 16. 11. 2017, č. j. 1721817/17).
76. Ani v tomto případě žalobkyně dle názoru soudu neunesla své důkazní břemeno ohledně prokázání nároku na odpočet DPH (blíže soud odkazuje na body [68] až [72] napadeného rozhodnutí).
77. Poslední plnění zpochybněná správcem daně měla žalobkyně obdržet od společnosti Lesy Chalupa (v letech 2015 a 2016 materiál v podobě výřezů palet a kulatiny, na základě toho uplatněný nárok na odpočet DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2015 v celkové výši 1 104 612,85 Kč a za zdaňovací období leden a únor 2016 v celkové výši 178 446,23 Kč).
78. Pochybnosti správce daně byly opět založeny mj. na absenci (nepředložení) objednávek, smluv, přepravních listů či předávacích protokolů, na základě kterých měl být daný žalobkyni materiál dodán. K přepravě a s tím souvisejícím otázkám následně žalobkyně nic nepředložila. Obecně v tomto směru vypovídal i svědek pan D. Pan D. se přitom měl všech dodávek osobně zúčastnit a měl je přebírat pouze on, za společnost Lesy Chalupa se předání zboží nikdo neúčastnil, ani její jednatel J. Ch.. Pana J. Ch. následně správce daně vyslechl jako svědka. Ani on si nebyl jistý, kdo zajišťoval přepravu dřevní hmoty. Mj. k předloženému daňovému dokladu nebyl schopen uvést, zda jej vystavila společnost Lesy Chalupa a kdo konkrétně jej vystavil a podepsal.

79. Věc lze dle náhledu soudu hodnotit podobně jako žalovaný: Obě svědecké výpovědi byly obecné a částečně rozporné, a to i s přihlédnutím k objemům deklarovaných obchodů. K tomu přistupuje např. rozpor obou svědeckých výpovědí s tvrzeními žalobkyně, která uváděla, že dodávek se většinou účastnil jednatel společnosti Lesy Chalupa, tedy J. Ch. (viz podání žalobkyně ze dne 16. 11. 2017, č. j. 1721817/17), což oba svědci popřeli. Rovněž zde se tak soud domnívá, že žalobkyně své důkazní břemeno neunesla a v podrobnostech odkazuje na body [73] až [78] napadeného rozhodnutí.
80. Nad rámec věci soud dodává, že se již v minulosti zabýval i případem právě dodavatele Lesy Chalupa. Z vlastní činnosti je tak soudu známo, že některé okolnosti dodávek dřevní hmoty byly obdobné jako nyní u žalobkyně. Rovněž v tomto případě Krajský soud v Brně žalobu zamítl a následně zamítl kasační stížnost i Nejvyšší správní soud (viz rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 19. 12. 2019, č. j. 29 Af 91/2017-49, ve spojení s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2022, č. j. 2 Afs 35/2020-30, potažmo rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 12. 11. 2019, č. j. 29 Af 68/2017-71 – tam rovněž zmínka o dodávkách od korporace Les - Komplex).
81. S odvoláním na shora uvedené skutečnosti a závěry se tak soud v souladu se žalovaným domnívá, že žalobkyně neunesla v případě předmětných dodavatelů své důkazní břemeno, neboť neodstranila pochybnosti správce daně a neprokázala, že skutečně přijala od deklarovaných dodavatelů zdanitelná plnění v deklarovaném množství a podobě za deklarovanou cenu. Žalobkyně tak neprokázala splnění podmínek ve smyslu § 72 zákona o DPH pro uznání předmětných nároků na odpočet DPH za jednotlivá zdaňovací období září 2013 až únor 2016. Přitom dle názoru soudu, jak již bylo uvedeno výše, správce daně u žádného z deklarovaných přijatých zdanitelných plnění nepožadoval prokázat původ zboží či jiné skutečnosti ležící mimo sféru vlivu žalobkyně; takové skutečnosti byly „toliko“ zdrojem pochybností správce daně a v tomto smyslu pak žalobkyni tížilo jej důkazní břemeno ohledně prokázání, že předmětná zdanitelná plnění přijala tak, jak deklarovala.
82. Zároveň je možné zopakovat, že ani z judikatury nevyplývá, že by bezvadný daňový doklad zakládal automatický nárok daňového subjektu na přiznání nároku na odpočet DPH, a to ani z rozsudků Soudního dvora EU, na které žalobkyně odkazovala: ve věci *PPUH Stebcemp* ze dne 22. 10. 2015, C-277/14, a ve spojených věcech *Mahagében a Péter Dávid* ze dne 21. 6. 2012, C-80/11 a C-142/11. V prvním ze zmíněných rozsudků nebylo předmětem sporu dodání konkrétních plnění, což je rozdíl oproti nynější věci. V druhém z daných rozsudků pak Soudní dvůr EU hovořil o splnění hmotněprávních a formálních podmínek k uplatnění nároku na odpočet DPH a absenci indicíí odůvodňujících podezření daňového subjektu, že na straně vystavitele došlo k nesrovnalostem či podvodu. V posuzovaném případě však žalobkyně nesplnila právě hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH, když neprokázala, že tvrzení v daňových dokladech odpovídají skutečnosti.
83. Rovněž k otázce ustanovení znalce z oboru dřevozpracování, resp. k doplnění dokazování posudkem z tohoto oboru, se žalovaný v napadeném rozhodnutí vyslovil. Pakliže žalobkyně navrhla provedení znaleckého posudku v oboru dřevozpracování za účelem prokázání, že množství výrobního materiálu na vstupu odpovídá množství její produkce, uvádí k tomu soud následující. Žalobkyně takový znalecký posudek nepředložila, ačkoli k tomu minimálně z časového hlediska měla příležitost. Soud však neopomíjí žalobkyninu argumentaci, že znalecký posudek nemohla předložit z finančních důvodů, neboť se v důsledku postupů správce daně a žalovaného ocitla v nanejvýš tíživé ekonomické situaci. V návaznosti na to soud uvádí, že správce daně není povinen provést jakýkoliv důkazní

prostředek navržený daňovým subjektem, v takovém případě je však povinen odmítnutí řádně zdůvodnit. Důvody neprovedení důkazu navrženým znaleckým posudkem ovšem vyplývají z napadeného rozhodnutí. Předmětný důkazní prostředek nemohl vést k prokázání faktického poskytnutí výrobního materiálu deklarovanými subjekty v tvrzeném rozsahu, sortimentu a ceně. Proto nebyl plně relevantní. Navržený znalecký posudek tedy nemohl přinést informaci právně rozhodnou ve smyslu § 72 zákona o DPH a rozhodné skutečnosti prokázat – mohl do jisté míry přispět pouze ke zodpovězení otázky materiálu na vstupu, ne však jeho realizace deklarovanými subjekty, a to v již uváděném rozsahu, sortimentu a ceně, popř. času. Proto, i při vědomí uváděných důvodů pro nepředložení takového znaleckého posudku žalobkyní, nepovažuje soud neprovedení tohoto důkazu za způsobilé mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí (k objasnění skutkového stavu nemohl daný důkazní prostředek přispět či dosavadní důkazní situaci zvrátit).

84. Celkově pak soud nepřisvědčuje argumentaci o nesprávném hodnocení důkazů. Dle názoru soudu daňové orgány jednotlivá tvrzení svědků konfrontovaly navzájem a také s dalšími důkazními prostředky, z čehož vyvozovaly své závěry. Zprávy o daňové kontrole pak uvádějí důkazní prostředky, z nichž správce daně vycházel a soud zde neshledává opomenuté důkazní prostředky.
85. V návaznosti na výše uvedené soud opětovně poukazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle níž je „[v] zájmu daňového subjektu [...], aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61). Soud z tohoto pohledu nepovažuje za nutné rozebírat, jaké byly v předmětných zdaňovacích obdobích podmínky na trhu se dřevem, kteroužto skutečnost žalobkyně zmínila; žalobkyně samozřejmě mohla přistoupit na podmínky, které považovala za běžné (platby vysokých částek v hotovosti, neuzavírání písemných smluv, nezjišťování zdrojů svých dodavatelů, nedokumentování způsobu přepravy a přepravníků apod.), musí však akceptovat důsledky, které takové jednání pro ni může mít z daňového hlediska. Jak již soud naznačil shora, uplatnění nároku na odpočet DPH je právem daňového subjektu, přičemž je v jeho zájmu, aby si zajistil takové podklady a podmínky, aby toto své právo mohl nejen tvrdit, ale i věrohodně prokázat (to soud uvádí i ve spojení s odkazem žalobkyně v replice na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2020, č. j. 7 Afs 420/2018-37, u něhož se pochybnosti daňových orgánů týkaly spíše otázek spojených s tím, kdo a jak vystupoval a jednal za dodavatele).
86. Za důvodnou soud nepovažuje ani argumentaci související s rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 7. 6. 2018, č. j. 8 Af 5/2015-82 (v podrobnostech viz bod 16. nynějšího rozsudku). Obecné závěry plynoucí z tohoto rozsudku zdejší soud plně akceptuje, s odkazem na výše uvedené principy dokazování v rámci daňového řízení však dodává, že vždy je třeba přihlížet ke konkrétním skutkovým okolnostem případu. Městský soud v Praze totiž řešil jiný typ plnění, než o jaký se jedná v nynější věci; jím posuzované reklamní služby totiž potvrzovali smluvní partneři (dodavatelé) daňového subjektu, přičemž tento daňový subjekt tato plnění prokazoval rovněž rozsáhlou video a fotodokumentací. Na rozdíl od nynějšího případu tak neexistovaly důvodné pochybnosti o osobách dodavatelů, pakliže bylo bezezbytku prokázáno, že příslušné služby proběhly tak, jak je daňový subjekt deklaroval. Ve věci projednávané nyní Krajským soudem v Brně však

takové míry jistoty zdaleka nebylo dosaženo (správce daně nemohl dát rovnítko mezi každý „vstup a výstup“ žalobkyně, správce daně vznesl relevantní pochybnosti o tom, kde dodavatelé žalobkyně pořídili materiál; viz výše) a za takové situace lze závěry žalovaného a správce daně akceptovat. Není povinností daňových orgánů, aby v případě neunesení důkazního břemene daňovým subjektem domýšlely a uváděly, z jakých důvodů snad daňový subjekt mohl ve větší či menší míře a v jaké podobě „fingovat“ uplatňovaná plnění. Soud tak nepovažuje posuzovaný důkazní standard požadovaný správcem daně a žalovaným za nepřiměřený či přemrštěný, potažmo posuzování důkazů za jednostranné.

87. Žalobkyně namítala také to, že správce daně měl z vlastní činnosti poznatky o tom, že stejné dodávky, jejichž uskutečnění zpochybňoval, považoval jiný správce daně (příslušný pro jednotlivé dodavatele) za řádně uskutečněné ve věci vyměření DPH subjektu, který měl žalobkyni ony dodávky dřeva dodat. Konkrétně mělo jít o dožádání ve věci Projekt Mission (č. j. 1754828/16), Shaking Group (č. j. 1790750/16), Green Chance (č. j. 107606/17) a Crazy Wheels (č. j. 85804/17). V této souvislosti žalobkyně odkázala na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119.
88. Žalobkyně z tohoto rozsudku zmínila zejména tu část, která obsahuje formulaci, dle níž *„příslušní správci daně mohou zcela zákonným způsobem, třeba pro naprostou pasivitu některého z obou daňových subjektů v důkazním řízení, dospět při posuzování identického skutkového děje k diametrálně odlišným závěrům: ve věci jednoho ze subjektů bude prokázáno, že se skutkový děj stal, ve věci druhého toto prokázáno nebude, tj. bude se mít pro účely určení daňové povinnosti za to, že se nestal. Soulad mezi skutkovými zjištěními různých správců daně v popsanych případech identických skutkových otázek nebude zajištěn cestou vázanosti jednoho z nich zjištěními druhého na základě § 28 d. ř., nýbrž cestou řádně provedeného důkazního řízení, v němž se druhý ze správců daně (v posuzovaném případě tedy žalovaný) vypořádá se skutkovými závěry prvního správce daně, vyjde-li možný rozpor mezi skutkovými zjištěními v řízení najevo. Jinak řečeno – poukázal-li na to stěžovatel, správce daně si v jeho věci opatří podklady příslušného správce daně týkající se daňové povinnosti společnosti VEBAHN, spol. s r. o., skutkově svázané s daňovou povinností stěžovatele, a uváží, nakolik skutková zjištění ve věci společnosti VEBAHN, spol. s r. o., odpovídají dosavadním skutkovým zjištěním ve věci stěžovatele; shledá-li rozpory, odstraní je v důkazním řízení, vázán ustanovením § 31 odst. 2 věty první d. ř.“* (pozn.: zvýraznění doplnil KS v Brně)
89. Soud je toho názoru, že ani tato námitka by žalobkyni nesvědčila. Nejvyšší správní soud se totiž vyslovoval k situaci, kdy rozhodnutí ve věci daného žalobce následovalo po rozhodnutí týkajícího se jiného daňového subjektu, resp. k situaci, v níž jiný správce daně učinil skutková zjištění. V takovém případě byl „v pořadí druhý“ správce daně povinen reflektovat závěry „prvního“ správce daně, a to i v procesu dokazování a zjišťování skutkového stavu (srov. citovaná pasáž a její zvýrazněná část), přičemž je však třeba, aby na tuto skutečnost daňový subjekt poukázal. To vyplývá z citované části rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, jakož i z formulace, která jí předchází: *„[V]ýsledky takto úzce skutkově souvisejícího řízení ve věci daňové povinnosti společnosti VEBAHN, spol. s r. o. nemůže příslušný správce daně ve věci stěžovatele ignorovat, jsou-li mu stěžovatelem jejich souvislosti předestřeny“*. Popisovaná situace však v nyní posuzovaném případě nenastala. Ze správního spisu není zřejmé, že by takto žalobkyně v daňovém řízení argumentovala, a to v souvislosti se stanovením daňové povinnosti některému z jejích dodavatelů.

90. Nadto je třeba poznamenat, že v případě společnosti Projekt Mission ze sdělení dožádaného správce daně vyplývá, že u daného subjektu nebyla prováděna daňová kontrola a daňová povinnost byla stanovena v zásadě „toliko“ podle daňových přiznání této společnosti; dožádaný správce daně tak nečinil vlastní skutková zjištění. Za obdobnou považuje soud situaci rovněž u společnosti Green Chance, u níž dožádaný správce daně uvedl, že zahájil daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období leden 2016, avšak tato daňová kontrola dosud stále probíhala. Daňová kontrola nebyla zahájena ani u společnosti Shaking Group a Crazy Wheels.
91. Akceptovat lze v této souvislosti i vyjádření žalovaného k žalobě, dle kterého oprávněnost žalobkyní uplatněného nároku na odpočet DPH bez dalšího (automaticky) neprokazují případná tvrzení uskutečněných zdanitelných plnění pro žalobkyni v přiznáních k DPH a účetnictví deklarovaných dodavatelů, resp. takovým způsobem neprokazují splnění hmotněprávních podmínek ve smyslu § 72 zákona a DPH a nezbavují žalobkyni její důkazní povinnosti. Tvrzení jiných daňových subjektů a jejich účetnictví mohou představovat v případě žalobkyně za popsaného stavu jen formální důkazní prostředky nezpůsobilé prokázat, jak se dané transakce ve skutečnosti odehrály, tedy nepostačující k unesení důkazního břemene žalobkyně za situace, kdy správci daně vzniknou vážné a důvodné pochyby ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu o souladu deklarovaného stavu se skutečností.
92. Žalobkyně také zmínila, že vzpomenuté podklady od dožádaných správců daně k dodavatelům Projekt Mission, Green Chance, Shaking Group a Crazy Wheels žalovaný (či správce daně) poskytl žalobkyni v nezákonně omezené míře. Ačkoli žalobkyně odkazuje na § 23 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., zákon o správě daní a poplatků, její argumentace míří k úpravě aktuálně obsažené v § 66 odst. 3 daňového řádu. Dle tohoto ustanovení *„[n]ení-li obrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní anebo cíl správy daní, může správce daně v odůvodněných případech, kdy je to nutné pro další průběh řízení, umožnit nahlédnutí i do písemností ve vyhledávací části spisu“*.
93. K tomu soud uvádí, že v případě odpovědi na dožádání, zaevidované pod č. j. 85804/17, která se týkala společnosti Crazy Wheels, bylo pochybením správce daně, pakliže ji žalobkyni neposkytl (je možné, že z důvodu administrativního omylu). Jak však uvádí sama žalobkyně, skutečnosti plynoucí z této odpovědi se dozvěděla ze zprávy o daňové kontrole; proto mohla dle názoru soudu s ohledem na tento dokument vznášet relevantní argumentaci. Dané pochybení tak podle soudu nepředstavuje vadu, která by měla vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé, a to zejména v kontextu níže uvedených souvislostí.
94. Je totiž zřejmé, pakliže žalobkyně namítá, že jí výsledky dožádání buď nebyly poskytnuty vůbec, nebo jen v omezené míře, že daná argumentace míří především tím směrem, že jiní správci daně dospěli k odlišným závěrům ohledně předmětných dodavatelů a jejich plnění žalobkyni, než k čemu dospěl správce daně v nynější věci. Jak však uvedl soud již výše, z obsahu správního spisu, se kterým se mohl seznámit (zejména se shora specifikovanými sděleními dožádaných správců daně), nevyplývá, že by jiní správci daně docházeli k vlastním závěrům a skutkovým zjištěním ohledně deklarovaných plnění dodaných žalobkyní. Bez ohledu na to, zda tedy správce daně provedl „anonymizaci“ výsledků dožádání v nadměrném rozsahu, z těchto výsledků nevyplývá nic, co by mělo potenciál změnit závěry daňových orgánů v nynější věci, a to ve smyslu žalobkyniny argumentace. I zde by tak případné pochybení správce daně soud nepovažoval za vadu mající vliv na zákonnost přezkoumávaného rozhodnutí. Jen na okraj pak soud poznamenává, že základní

skutečnosti vyplývající z dožádání se žalobkyně dozvěděla, jak již bylo zmíněno, ze zpráv o daňové kontrole; v případě odvolacího řízení se však žalobkyně nedožadovala nahlédnutí do priznání a účetnictví deklarovaných dodavatelů, pročez napadené rozhodnutí danou problematiku nezohledňuje. Žalovaný se tedy tímto nezabýval (k ostatním dodavatelům soud doplňuje, že např. v případě dodavatele J. Ž. správce daně poznatky od jiných – dožádaných – správců daně neměl; dle soudu přitom nelze bez dalšího konstruovat povinnost správce daně, jak ji dovozuje žalobkyně na s. 19 žaloby, vyžadovat si informace od jiných správců daní, pakliže tak např. daňový subjekt nenavrhne).

V. Závěr a náklady řízení

95. Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
96. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení.
97. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, pročez mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 29. dubna 2022

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu