



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě, pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců Mgr. Jiřího Gottwalda a JUDr. Michala Jantoše ve věci

žalobkyně: **T., s. r. o., IČO X**
sídlem B. 214/22, X O. – Ř.
zastoupená advokátem JUDr. Radko Reschem
sídlem Podolská 124/496, 147 00 Praha 4

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 10. 2020, č. j. 35604/20/5300-21441-712772, ve věci doměření daně z přidané hodnoty,

takto:

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

Odůvodnění:
A) Vymezení věci

1. Žalobkyně vyvíjí, vyrábí a konstruuje malá sportovní letadla (ultralighty) a letecké díly. Za období srpna až října 2017 uplatnila žalobkyně v daňových přiznáních nároky na odpočty DPH z šesti faktur vystavených dodavatelem H. D. s. r. o. (dále jen „HD“) na zaplacení celkem 3 191 980 Kč (z toho 553 980 Kč DPH) za dodání strojově obráběných hliníkových a duralových součástí. Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) ale po provedené daňové kontrole dospěl k závěru, že žalobkyně nerozptýlila jeho pochybnosti a neprokázala faktické uskutečnění deklarovaných přijatých zdanitelných plnění, a proto jí uplatněné nároky na odpočty DPH pro nesplnění podmínek § 72 a 73

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“) neuznal. Třemi dodatečnými platebními výměry ze dne 28. a 29. 5. 2019 jí doměřil za zdaňovací období srpen až říjen 2017 daň ve výši celkem 553 980 Kč a stanovil penále.

2. Odvolání žalobkyně proti všem třem dodatečným platebním výměrům žalovaný v záhlaví specifikovaným rozhodnutím zamítl a tyto výměry potvrdil.

B) Žaloba a stanovisko žalovaného

3. Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného. V žalobě popsala, že se společností HD spolupracovala na základě *Rámcové smlouvy o výrobě modelů 3D frézováním* ze dne 25. 10. 2015, mající povahu smlouvy o dílo, v níž se strany pro ně dostatečně určitým způsobem dohodly na podstatných náležitostech smluvního vztahu a následně konkretizovaly požadavky na předměty plnění, počty kusů, ceny a termíny dodání v jednotlivých objednávkách, jimž předcházela osobní jednání, při nichž byla ústně ujednána řada věcí a předána dokumentace, materiál k výrobě a hotové výrobky. Konkrétní časy a místa předání a další triviální záležitosti byly domlouvány operativně a nebylo třeba je zakotvovat písemně do smlouvy či objednávek. Tento způsob kontraktace považuje žalobkyně za obvyklý a nezná právní předpis, který by jí ukládal konkrétní způsob uzavírání smlouvy a míru specifikace smluvních závazků. Podstatné bylo pro žalobkyni jen kvalitní zhotovení objednaných věcí a jejich dodání ve sjednaném termínu a za sjednanou cenu. Osobní zhotovení díla dodavatelem si žalobkyně nevymínila, a tudíž pro ni nebylo podstatné, jaké jsou výrobní podmínky dodavatele, tj. zda má odpovídající prostory, zařízení a zda a kolik má zaměstnanců. Žalobkyně obdobně v minulosti spolupracovala se společností T. G. s. r. o. (dále jen „T. G.“), za kterou, stejně jako za společnost HD jednal pan T. Dr. Obě společnosti plnily své závazky bezvadně. Vyrobené věci byly buď zabudovány do finálních produktů žalobkyně, nebo prodány objednatelům, a tudíž dodané součástky žalobkyně neměla v době zahájení daňové kontroly k dispozici. Návrhem společnosti HD na ukončení spolupráce byla žalobkyně překvapena, nic nenasvědčovalo tomu, že má společnost problémy, avšak nezbylo jí než situaci akceptovat, a tudíž byla ke dni 31. 12. 2017 smlouva dohodou ukončena. Teprve z odůvodnění rozhodnutí žalovaného se pak žalobkyně dozvěděla, že je společnost HD „v současnosti“ (bez upřesnění) vedena jako nespolehlivý plátcem a od ledna 2018 je pro správce daně nekontaktní, během daňové kontroly tyto skutečnosti nikdo žalobkyni nesdělil. Ke skutečnostem zjištěným o poměrech společností HD a T. G. se žalobkyně nemůže vyjadřovat, neboť je nezná.
4. Žalobkyně zdůraznila, že splnila svou povinnost předložit k uplatněným nárokům na odpočty daňové doklady vystavené jiným plátcem, přičemž správce daně nepochybnil, že tyto doklady mají zákonem vyžadované náležitosti. Rovněž předložila rámcovou smlouvu, veškeré objednávky a předávací protokoly, jakož i bankovní výpisy dokládající zaplacení ceny včetně DPH, řádně vyplnila daňová přiznání i kontrolní hlášení, přičemž v kontrolovaném období společnost HD nesporně nebyla nespolehlivým plátcem DPH, s žalobkyní komunikovala a stejně tak i po lednu 2018 komunikoval jednatel společnosti HD se správcem daně, tj. zjevně nebyl nedosažitelný. Jelikož správce daně nejprve nároky na odpočty uznal a jakožto nadměrné odpočty vyplatil, neměla žalobkyně důvod pochybovat o tom, že i společnost HD své zákonné povinnosti splnila.
5. Správce daně žalobkyně vytkla, že výzvou ze dne 24. 10. 2018 ji v rozporu s § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, nevedl k odstranění konkrétních pochybností, nýbrž

k vyslovení se ke skutečnostem, které se týkaly činnosti společnosti HD, k nimž se žalobkyně vyslovit nemohla, obzvláště pokud při jednom z výslechů T. D. nebyl přítomen její zástupce. Žalobkyně byla překvapena tvrzením, že nedošlo k uskutečnění zdanitelných plnění, neboť všechna plnění převzala. Správce daně tak podle žalobkyně neunesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu. Dále namítla, že je-li skutečností, že v žádném z kontrolovaných případů nedošlo k uskutečnění zdanitelných plnění, pak zřejmě nebyla povinna odvést daň. Žalovanému vytkla, že ji před vydáním svého rozhodnutí v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu neseznámil se skutečnostmi nově zjištěnými v odvolacím řízení o povinnostech vyplývajících z předpisů Letecké amatérské asociace České republiky (dále jen „LAA“) a nedal jí možnost navrhnout nové důkazy. Závěrem žalovaná uvedla, že zahájení daňové kontroly v jejím případě spadá do období snahy o „zefektivnění výběru daní“, a to často i prostředky, pro něž se vžil pojem „zaklekávání“ na daňové subjekty.

6. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Zdůraznil, že nárok na odpočet daně nemá základ ve formálním dokladu, nýbrž v existenci zdanitelného plnění, a tudíž ani doklady obsahující všechny zákonem stanovené náležitosti nejsou pro uznání nároku na odpočet DPH dostatečným podkladem, vzniknou-li správci daně pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. V posuzované věci tyto pochybnosti vzbudila v první řadě nekontaktnost dodavatele, další pochybnosti pramenily z řady zjištěných a v odůvodnění napadeného rozhodnutí popsanych nestandardních okolností, z nichž vypíchl skutečnost, že žalobkyně neprokázala tvrzené předání materiálu a dokumentace dodavateli, a konečně pochybnosti vyvolala i tvrzení žalobkyně, že zboží přejímala bez bližší kontroly, neboť lze stěží připustit, že by certifikovaný výrobce letadel projevil ve vztahu k bezpečnosti výrobků tak vysokou míru nedbalosti. Do procesních práv žalobkyně zasaženo nebylo, neboť výslechu svědka T. D. byla přítomna a rovněž byla předem seznámena s listinným důkazem v podobě protokolu o výslechu tohoto svědka v jiném řízení. V odvolacím řízení žalovaný dokazování neprováděl. Informace získané z volně přístupných webových stránek LAA, která vydává řadu závazných pravidel týkajících se výroby a konstrukce letadel, musí žalobkyně znát, nemohou být pro ni nové, a tudíž ji s nimi nebyl žalovaný povinen seznamovat dle § 115 odst. 2 daňového řádu.
7. Při jednání soudu setrvali účastníci na svých stanoviscích.

C) Posouzení věci krajským soudem

8. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
9. Podle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH je plátce daně oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se dle § 72 odst. 2 písm. a) ZDPH rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona na zboží, které plátcí bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta. Dle § 73 odst. 1 ZDPH je plátce povinen předložit daňový doklad se zákonem stanovenými náležitostmi, aby mu mohl být přiznán nárok na odpočet daně. Právní úprava DPH tedy rozlišuje formální a hmotněprávní podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet.

10. Pro posouzení věci je relevantní rovněž právní úprava rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně v daňovém řízení. Podle § 92 odst. 2 d. ř. 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. Povinností daňového subjektu je dle § 92 odst. 3 d. ř. prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 4 d. ř. 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. Správce daně naopak dle § 92 odst. 5 d. ř. prokazuje oznámení vlastních písemností; skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce; skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem; skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti; skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.
11. Na rozdíl od jiných druhů řízení není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti v daňovém řízení uvede či nikoliv, neboť jej stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání. Následně však již rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení vychází z klasické zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí, resp. je povinen tvrdit. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005 sp. zn. IV. ÚS 29/05).
12. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu (na niž žalovaný přílehavě odkázal v části III. svého rozhodnutí) k této problematice lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání, a to především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti těchto záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že doklady předložené daňovým subjektem jsou v rozporu se skutečností, je povinen prokázat „jen“ to, že o souladu údajů na dokladech se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí tyto doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost předkládaných dokladů a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. To zpravidla daňový subjekt prokazuje jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.
13. Žalovaný v posuzovaném případě dospěl ve shodě se správcem daně k závěru, že žalobkyně sice předložila bezvadné daňové doklady vystavené jiným plátcem daně ve smyslu § 73 ZDPH, čímž splnila formální podmínku vzniku nároku na odpočet DPH, avšak v případě zdanitelných plnění přijatých od společnosti HD neprokázala jejich faktickou realizaci, tedy splnění jedné z podmínek hmotněprávních.
14. S tímto závěrem se krajský soud ztotožňuje.
15. Prokazování přijetí zdanitelného plnění je sice prvotně záležitostí dokladovou (formální), současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním

(splnění hmotněprávních podmínek). Jak správně žalovaný akcentoval, nárok na odpočet daně nemá základ ve formálním dokladu, nýbrž v existenci zdanitelného plnění. To znamená, že ani doklad se všemi požadovanými náležitostmi a evidence jako taková nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění v dokladu deklarovaného obchodního případu, pokud není prokázáno, že k jeho uskutečnění fakticky došlo. Jestliže není prokázáno, že zdanitelné plnění bylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (v podrobnostech s odkazy na relevantní judikaturu viz kapitola III. napadeného rozhodnutí).

16. Skutečnost, že žalobkyně nad rámec faktur vystavených společností HD předložila také rámcovou smlouvu, objednávky a předávací protokoly, jakož i bankovní výpisy dokládající zaplacení ceny včetně DPH, a řádně vyplnila daňová přiznání i kontrolní hlášení, žalovaný nerozporoval. Doložení dalších dokumentů a záznamů souvisejících s daňovým dokladem nepochybně pomáhá vytvářet vazbu mezi tímto dokladem a dodáním zboží (tzv. auditní stopu, o níž hovořil správce daně na str. 17 zprávy), avšak žalobkyně v žalobě nerefletovala fakt, že pochybnosti, které správci daně a shodně s ním i žalovanému o uskutečnění zdanitelných plnění vznikly a které velmi podrobně ve svých rozhodnutích popsali, byly takového druhu, že je ani jí doložené další doklady nebyly s to rozptýlit.
17. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole (str. 3 a 4) popsal, že první pochybnosti vzbudila již zjištění o deklarovaném dodavateli HD – obchodní korporace s nízkým základním kapitálem, sídlící formálně na adrese, kde nevykonává žádnou obchodní činnost, nemá internetové stránky ani na internetu neinzeruje své služby, má v rámci živnostenského oprávnění zapsaných 79 oborů činnosti, a přesto nemá provozovnu, personál ani strojní vybavení, a nadto je od ledna 2018 po změně jednatele nekontaktní.
18. Další pochybnost o realizaci deklarovaného plnění (str. 8 zprávy) vzešla dle správce daně ze zjišťování navázání spolupráce mezi žalobkyní a společností HD – jednatel žalobkyně totiž při zahájení daňové kontroly tvrdil, že zná T. D., který jako jediný jednal za společnost HD, okrajově asi 2 roky, přestože T. D. jako jediný jednal za společnost T. G., která měla dodat žalobkyni v roce 2016 plnění v objemu přes 3,8 mil. Kč. Sám T. D. při výslechu uvedl, že se s jednatelem žalobkyně zná již určitě pět až šest let. Nepravdivé shledal správce daně i tvrzení jednatele žalobkyně, že spolupráce s HD započala v říjnu 2016, ačkoli z kontrolního hlášení žalobkyně vyplynulo, že jí měla společnost HD již ve zdaňovacím období duben 2016 poskytnout plnění v celkové částce přes 1,9 mil. Kč.
19. Další skupinou skutečností zpochybňujících uskutečnění zdanitelných plnění deklarovaných na fakturách (tj. výrobu specifických frézovaných komponentů do leteckých zařízení za cca 3,2 mil. Kč během tří měsíců společností HD) byla zjištění o průběhu obchodní spolupráce žalobkyně a společnosti HD, získaná ze sdělení jednatele žalobkyně a dvou výpovědí T. D., které po vzájemné komparaci vyhodnotil správce daně jako nevěrohodné, rozporné a v některých pasážích zcela nesmyslné. Konkrétně šlo o tyto skutečnosti (viz str. 8 a násl. zprávy):
 - neschopnost jednatele žalobkyně popsat vzorek k výrobě, který měl spolu s technickou dokumentací předat T. D. k ověření schopnosti společnosti HD dodávat dané komponenty;
 - absence personálních, majetkových a výrobních předpokladů společnosti HD k výrobě leteckých dílů (společnost měla jediného zaměstnance, a to T. D., nedisponovala žádnými výrobními prostory, ani frézami, kterých bylo k výrobě předmětných komponentů třeba, neměla internetové stránky),

na rozdíl od žalobkyně samotné, která disponovala stoji potřebnými k výrobě a zaměstnávala konstruktéry;

- žalobkyně nikdy nebyla na žádném místě, kde měla společnost HD vykonávat svou ekonomickou činnost;
- neschopnost T. D. vybavit si některého z údajné řady asi deseti subdodavatelů společnosti HD, kteří jí měli předmětné komponenty dodávat, či alespoň fyzickou osobu, se kterou o dodávkách jednal, přestože se mělo jednat o desítky obchodních případů;
- rozpor tvrzení T. D. o cca deseti subdodavatelích společnosti HD a o tom, že jej prakticky nezajímalo, kdo fakticky díly vyrábí, s obsahem kontrolních hlášení společnosti HD, z nichž vyplynulo, že v období srpen až říjen 2017 měl být jejím téměř výlučným dodavatelem společnost T. G. (za niž reálně vystupoval opět T. D.), jakož i s obsahem výpovědi T. D. v rámci prověřování společnosti T. G., kde sdělil, že tato společnost byla jediným finálním subdodavatelem komponentů pro žalobkyni;
- zjištění, že T. G. sídlí na virtuálním sídle v bytovém domě v P., z řady oborů činností, pro které má živnost, sama v daňovém přiznání za srpen 2017 uvedla „ostatní kompletační a dokončovací práce“, nemá internetové stránky, nebyla v roce 2017 zaměstnavatelem ani neměla registrovanou provozovnu, výroba dílů pro žalobkyni měla probíhat v pronajaté garáži v T. na jediné 3D fréze (ačkoli T. D. dříve uvedl, že k výrobě dílů pro žalobkyni bylo třeba 3 až 5 různých strojů), sestavované cca 1 rok dle projektu pořízeného z Německa přes internet a následně prodané na Slovensko za cca 100 tis. Kč), aniž by tyto skutečnosti měla společnost T. G. jakkoli zachyceny v účetnictví, přičemž tuto frézu měl obsluhovat sám T. D., ačkoli byl v předmětném období činný v dalších obchodních společnostech.

20. Spolehlivost auditní stopy v podobě doložených objednávek adresovaných žalobkyní společnosti HD dle správce daně znemožnila skutečnost, že žalobkyně nepředložila „schválenou dokumentaci“, na kterou tyto objednávky odkazují, a tudíž nebyly žalobkyní poptávané díly nijak specifikovány (str. 12 zprávy).
21. Pochybnosti o reálnosti obchodní spolupráce žalobkyně se společností HD dále dle správce daně výrazně prohloubily skutečnosti zjištěné o zcela pochybném předávání výrobního materiálu. Žalobkyně tvrdila, že materiál pro výrobu dílů (hliník a letecký dural) byl v jejím vlastnictví a společnosti HD jej předávala na své provozovně bez jakéhokoli dokladu a jednatel žalobkyně si nepamatoval, komu konkrétně materiál předával, ačkoli měl být touto osobou dle vlastního tvrzení T. D., na což by si jednatel žalobkyně jistě pamatoval. Následně T. D. (dle správce daně zcela nesmyslně) tvrdil, že poté předával tento materiál subdodavateli, jímž měla být ale přeci společnost T. G., za kterou jednal rovněž on sám, aby po konfrontaci s touto skutečností svou výpověď upravil a doplnil tak, že sám materiál dopravil do svého bydliště, odkud měl sjednanou přepravu pomocí kamarádů, a v některých případech zajišťovaly přepravu materiálu přepravní společnosti, na jejichž názvy si ale nevzpomněl (v podrobnostech k dalším změnám jeho výpovědi viz str. 13 zprávy, kde jsou všechny rozpory pečlivě zaznamenány).
22. Obdobné nejasnosti a tvrzení, jež nebylo možné pro jejich nekonkrétnost prověřit, panovaly i ohledně přepravy hotových dílů žalobkyni (viz také str. 13 zprávy) a ani v tomto případě nebyl tok plnění v předávacích protokolech zachycen tak, aby je bylo možné označit za důkaz potvrzující faktické uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění, neboť stejně jako v objednávkách, ani v předávacích protokolech není přebírané dílo konkretizováno, nýbrž je jen odkázáno na rámcovou smlouvu a ony nekonkrétní objednávky. Správce daně proto tyto protokoly a v nich uvedené prohlášení o bezvadnosti přebíraného díla (které ale mělo být dle jednatele žalobkyně fakticky kontrolováno až při zabudovávání do finálního produktu) označil za ryze formální.

23. Na tyto zcela konkrétní závěry vzešlé z hodnocení důkazů provedených během daňové kontroly ale žalobkyně v žalobě nereagovala, pouze vylicila průběh obchodní spolupráce se společností HD a označila ji za standardní, stejně jako dokumentaci, která tuto spolupráci provázela. Krajský soud se ale zcela ztotožňuje se závěrem správce daně na str. 17 zprávy, že předmětná smluvní dokumentace netvoří spolehlivou auditní stopu, neboť neobsahuje dostatečně podrobné informace, jež by umožnily tyto dokumenty propojit a učinit z nich závěr o faktické realizaci předmětných plnění. Bílá místa způsobená obecností údajů uvedených v rámcové smlouvě, objednávkách i předávacích protokolech se pak nepodařilo zaplnit ani výpověďmi jednatele žalobkyně a zejména svědka T. D. Naopak, nekonkrétní, rozporuplná a běžným a rozumným obchodním zvyklostem neodpovídající tvrzení obou pánů (zejména ve vztahu k absenci dokladů o přebírání výrobního materiálu a absenci kontroly zboží) pochybnosti jen prohloubila.
24. Žalobní tvrzení žalobkyně, že v průběhu daňové kontroly o nespolehlivosti a nekontaktnosti jeho deklarovaného dodavatele *nepadla zmínka*, je vyvráceno obsahem výzvy k prokázání skutečností ze dne 24. 10. 2018 (téhož dne žalobkyni doručena), na jejíž str. 3 správce daně podrobně zjištění o poměrech společnosti HD popsal včetně informace o tom, že je společnost od ledna 2018 nekontaktní. Skutečnost, že i po lednu 2018 komunikoval se správcem daně T. D., tvrzení správce daně o nekontaktnosti společnosti HD po lednu 2018 nezpochybňuje, neboť T. D. byl v obchodním rejstříku zapsán jako jednatel jen do 30. 1. 2018. Následně od 30. 1. 2018 byl zapsán jako jednatel J. K., který však již zjevně se správcem daně nekomunikoval. T. D. vystupoval v řízení v postavení svědka.
25. Žalobkyní akcentovaná skutečnost, že jí správce daně nejprve uplatněné nadměrné odpočty DPH vyplatil, neznamená, že by následně v rámci daňové kontroly nemohl dojít k závěru, že si žalobkyně tyto odpočty nárokovala neoprávněně. Lichá je i poznámka, že žalobkyně neměla důvod pochybovat o splnění zákonných daňových povinností společností HD, neboť otázkou vědomosti či nevědomosti žalobkyně o plnění daňových povinností jejich dodavatelů se správcem daně vůbec nezabýval.
26. Výzva ze dne 24. 10. 2018 podle § 92 odst. 4 daňového řádu, tj. výzva, kterou v rámci probíhající daňové kontroly vyzývá správce daně kontrolovaný daňový subjekt k *prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně* (jíž tak žalobkyně nesprávně vytýká rozpor s § 89 odst. 1 daňového řádu, neboť se nejednalo o výzvu, jíž se zahajuje postup k odstranění pochybností), byla správcem daně zcela jednoznačně zformulována a precizně zdůvodněna. Správce daně žalobkyni vyzval, aby splnila svou povinnost vyplývající z § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu, tj. aby předložila důkazní prostředky prokazující její tvrzení, že plnění deklarovaná na šesti předložených fakturách vystavených společností HD skutečně přijala. Následně pak správce daně žalobkyni na patnácti stranách vysvětlil, proč dosud předložené listiny a další důkazy k prokázání tohoto tvrzení nepostačují. Žalobkyně nebyla vedena k vyslovení se k poměrům ve společnosti HD, jak mylně správci daně vytýká. Správce daně ji toliko seznámil se svými zjištěními o poměrech panujících v této společnosti, která výrazně prohloubila jeho pochybnosti o faktickém uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění. Většina zformulovaných pochybností správce daně ale pramenila z jednání samotné žalobkyně, nikoli jejího dodavatele (nejasnost o navázání spolupráce s dodavatelem, nejasné vymezení předmětu v objednávkách, nepředložení dokumentace dílů, nejasnosti stran předávání materiálu i předávky výrobků, nezájem žalobkyně o faktický průběh výroby dílů, nekontrolování

jejich kvality při převzetí). Správce daně tak zcela spolehlivě unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu.

27. K námitce porušení procesních práv konfrontací dvou výpovědí svědka T. D. krajský soud předně shrnuje relevantní právní úpravu. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu „*[j]ako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o turzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a obhledání věci*“. Podle odst. 2 uvedeného ustanovení „*[z]a podmínek podle odstavce 1 lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů*“. Podle odst. 3 „*[j]e-li podkladem předaným podle odstavce 2 protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti*“.
28. Z citované právní úpravy vyplývá, že daňový řád užití podkladů získaných při správě daní jiných daňových subjektů připouští, v případě výpovědi svědka ale upřednostňuje bezprostřední výpověď svědka před čtením protokolu o jeho výpovědi. Použitelnost výpovědi svědků opatřených v jiných řízeních dovodila při splnění určitých předpokladů i judikatura Nejvyššího správního soudu. V rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, který se zabýval výkladem obsahově totožné předchozí právní úpravy o důkazních prostředcích v daňovém řízení zakotvené v ustanovení § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, Nejvyšší správní soud uvedl: „*Listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků z jiných řízení, mohou ovšem být za splnění určitých podmínek také podkladem pro rozhodnutí: V první řadě musí být pořízeny nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení pořízeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky). Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly pořízeny v souladu se zákonem (tuto předběžnou otázku správce daně vyřeší podle § 28 daňového řádu) a aby se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem (nelze tedy například jako důkazu užít listiny, jež byla součástí spisu, k jehož obsahu správce daně z těch či oněch důvodů neměl podle zákona přístup). Konečně musí být uvedené listiny daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotyčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily. V případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, je třeba tyto rozpory odstranit, přičemž - je-li možno příslušného svědka předvolat - nejvhodnější cestou zpravidla bude jeho výslech, při němž mu budou nejasnosti předestřeny.*“
29. V posuzovaném případě není mezi účastníky sporu o tom, že výslech svědka T. D. byl proveden přímo v průběhu předmětné daňové kontroly, a to dne 26. 4. 2018 za přítomnosti jednatele i právního zástupce žalobkyně, který položil svědkovi také doplňující otázku. Následnému výslechu T. D. dne 15. 6. 2018 v daňovém řízení týkajícím se společnosti T. G., který byl správcem daně použit k hodnocení věrohodnosti výpovědi daného svědka, sice žalobkyně ani její právní zástupce přítomni nebyli, avšak z obsahu správního spisu vyplývá, že veškeré výše zmíněné podmínky použitelnosti protokolu o tomto výslechu v daňovém řízení žalobkyně byly splněny. Žádná skutečnost nenasvědčuje tomu (a žalobkyně to ani netvrdí), že by byla výpověď svědka T. D. dne 15. 6. 2018 pořízena účelově proto, aby správce daně zabránil žalobkyni v přítomnosti u výslechu svědka a ve výkonu práva klást svědkovi otázky, krajský soud nezaznamenal z protokolu

z 15. 6. 2018 žádnou skutečnost nasvědčující provedení výsledku v rozporu se zákonem a tento protokol byl žalobkyni zpřístupněn (byl součástí správního spisu a správce daně z něj citoval již ve výzvě z 24. 10. 2018). Žalobkyně se tak s jeho obsahem mohla seznámit a případně navrhnout opakovaný výsledek téhož svědka, při němž by mohla položit svědkovi doplňující otázky a pomoci tak správcem daně identifikované rozpory odstranit. Žalobkyně však k závěrům správce daně plynoucím z konfrontace obou výpovědí ve vyjádření ze dne 1. 2. 2019 (bod 4), a následně v doplnění odvolání proti platebnímu výměru uvedla pouze to, že druhému výsledku nebyla přítomna a nezná otázky, které byly svědkovi položeny. Krajský soud proto ověřil, že v protokolu ze dne 15. 6. 2018 jsou otázky správce daně zachyceny. Návrh na opakování výsledku svědka žalobkyně neuplatnila. Do jejích procesních práv tak zasaženo nebylo.

30. Další žalobní námitkou vytkla žalobkyně žalovanému, že ji před vydáním svého rozhodnutí v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu neseznámil se skutečnostmi nově zjištěnými v odvolacím řízení (pravidly L.) a nedal jí možnost navrhnout nové důkazy.
31. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu *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.*
32. Žalovaný v posuzovaném případě na rozdíl od správce daně zahrnul do okruhu relevantní právní úpravy také obecně závazné právní předpisy týkající se činnosti L. a předpisy vydávané touto organizací. Následně použil těchto předpisů k argumentaci zejména v odst. 38 napadeného rozhodnutí v tom smyslu, že vytkl žalobkyni nesplnění povinnosti uchovávat výrobní dokumentaci jednotlivých komponentů užitých při výrobě leteckých zařízení po celou dobu provozu těchto zařízení, stanovenou v bodě 4.5 předpisu L. nazvaného Postupy L. ČR pro ověřování letové způsobilosti.
33. Žalovanému nelze přisvědčit v jeho názoru, že povinnosti stanovené odvolacímu orgánu v § 115 odst. 2 daňového řádu se nevztahují na obecně závazné právní předpisy či na jiné předpisy, které je povinen daňový subjekt s ohledem na svůj předmět podnikání znát. Smyslem citovaného § 115 odst. 2 daňového řádu je totiž zajistit předvídatelnost rozhodnutí pro jeho adresáta a zabránit vydání překvapivého rozhodnutí za situace, kdy proti takovému rozhodnutí již nejsou přípustné další řádné opravné prostředky. Právě proto ukládá zákon odvolacímu orgánu povinnost seznámit odvolatele nejen s nově zjištěnými skutečnostmi a důkazy, ale také s odlišným právním názorem. V posuzovaném případě tak žalovaný neučinil, přestože obstaral nové podklady v podobě předpisů vydávaných L., dostupných pouze na internetových stránkách, nikoli publikovaných ve Sbírce zákonů ČR, a jejich pomocí doplnil odůvodnění o argumenty v neprospěch žalobkyně. Argumentace porušením uvedeného předpisu L. je tudíž stížena procesní vadou a soud k ní proto nepřihlíží.
34. Zmíněná vada však není s to ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť i bez uvedené argumentace závěr žalovaného o tom, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a nerozptýlila důvodné pochybnosti správce daně o uskutečnění zdanitelných plnění, zcela ob stojí. Žalovaný shodně se správcem daně zcela důvodně žalobkyni vytkl, že důkazní prostředky, které nad rámec samotných faktur předložila (rámcová smlouvy, objednávky, bezhotovostní úhrady), byly ve vztahu k prokázání existence, předmětu a

rozsahu šetřených plnění shledány nedostatečnými, a to zejména s ohledem na skutečnost, že zpravidla odkazují na další listinné důkazní prostředky (dokumentaci), kterou však žalobkyně nepředložila. Nepředložení dokumentace výrobků tudíž mělo význam zejména z hlediska přesvědčivosti důkazů o faktickém uskutečnění zdanitelných plnění a závěr, že neuchováním této dokumentace žalobkyně současně porušuje přepisy L., byl zcela podružný a toliko doplňující. Žalovaný zcela správně upozornil také na skutečnost, že správní soudy dlouhodobě a konstantně judikují, že bez ohledu na potřeby vlastní podnikatelské činnosti jsou povinny uzpůsobit rozsah a obsah své obchodní dokumentace i povinnosti unést břemeno tvrzení a důkazní ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání.

35. Na závěrečnou poznámku žalobkyně o období „zaklekávání“ na daňové subjekty nemůže soud pro její obecnost nic konkrétního uvést. Závěry správce daně i žalovaného byly v jejich rozhodnutích pečlivě zdůvodněny a nenesou žádné prvky účelovosti či libovůle.

D) Závěr a náklady řízení

36. Jelikož neshledal krajský soud žalobní body důvodnými, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
37. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nemá, neboť plně procesně úspěšnému žalovanému nevznikly podle obsahu spisu v tomto soudním řízení žádné náklady přesahující jeho obvyklou úřední činnost.

Poučení:

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

Olomouc 24. května 2022

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu