



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci

žalobce: **HY-HE software s.r.o.**  
sídlem Zengrova 480/27, 703 00 Ostrava - Vítkovice  
zastoupen Daně & Daně s. r. o.,  
sídlem Oborného 299/10, 709 00 Ostrava - Hulváky,

proti

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 3. 2021, č. j. 11019/21/5300-21443-702551, ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

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

**Odůvodnění:**

*Žalobní námitky a stanovisko žalovaného:*

1. Žalobce se žalobou doručenu Krajskému soudu v Ostravě dne 8. 6. 2021 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 3. 2021, kterým byla potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „prvostupňového správce daně“) ze dne 17. 12. 2019, dodatečné platební výměry doměřující žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací

období listopad 2015 a prosinec 2015, leden 2016 až prosinec 2016, leden 2017 až prosinec 2017 a leden 2018 až září 2018; současně bylo žalobci předepsáno penále z doměřené daně. Daň byla žalobci doměřena z důvodu vyloučení jím uplatněného odpočtu daně na vstupu, když správce daně vyvodil, že žalobce neprokázal existenci přijatých zdanitelných plnění.

2. Žalobce s tímto závěrem nesouhlasí. Žalobce nejprve popsal, jakým způsobem posuzovanou činnost prováděl. V období, která byla předmětem daňové kontroly a která jsou předmětem správní žaloby, se zabýval kontrolou dat ve prospěch společnosti Data servis – informace s. r. o. (dále jen „Data servis“) a opravou malých mechanismů ve prospěch společnosti PD Profi, s. r. o. (dále jen „PD Profi“). Obě činnosti byly prováděny subdodavatelským způsobem, a to prostřednictvím společnosti Pramet – tech s. r. o. (dále jen „Pramet“, opravy mechanizace), Magnety Czech republic a. s. (dále jen „Magnety“, zpracování dat) a T. J. (zpracování dat a opravy mechanizace).
3. Co se týče kontroly dat, primární kontrolu dat si Data servis prováděla vlastními silami a vlastními interními mechanismy. Sekundárně nezávislou kontrolu dat prováděl podle jejích interních směrnic externí dodavatel, tedy žalobce, fyzickým způsobem prostřednictvím svých subdodavatelů. Pro tyto účely Data servis zpracovala systém kontroly dat spočívající v jiném nezávislém způsobu kontroly dat fyzickým způsobem. Tato nezávislá kontrola byla zaměřena na zkoumání možností objevení určité hodnoty dat v předem stanoveném rozmezí. Pokud se hodnoty dat shodovaly se zadaným rozmezím, zůstala osoba provádějící kontrolu dat pasivní, v případě nalezení anomálie se podle předem stanovených podmínek prováděla oprava. Po kompletní sekundární kontrole dat se opravená data přidala na CD disk a současně se provedla fyzická likvidace prvního CD z důvodu znemožnění zneužití pro potenciální konkurenci. Co se týče opravy malých mechanismů, oprava spočívala primárně na rozborce malého mechanismu, prohlídce jednotlivých dílů, nahrazení poškozených náhradních dílů, vyčištění jednotlivých dílů, navazelinování jednotlivých dílů, příp. naplnění olejem, sborce jednotlivých dílů do jednoho funkčního celku a odzkoušení funkčnosti daného důlního zařízení.
4. Žalobce namítl, že žalovaný zjišťoval okolnosti uzavření jednotlivých obchodních případů, aniž by zjišťoval, jakým způsobem docházelo ke kontrole dat a opravě malých mechanismů, což vedlo k závěru neodpovídajícímu skutečnému stavu věcí. Z výzev k prokázání skutečností ani z řízení před správcem daně nevyplývá, že by žalovaný požadoval prokázat fakticitu poskytnutých služeb oprav malých mechanismů.
5. Žalobce namítl hodnocení výsledku svědka G. ohledně kontroly dat a svědka J. ohledně kontroly dat a opravy malé mechanizace. Své námitky žalobce dovozuje ze zvukové nahrávky výpovědi. Tuto předložil žalovanému, který ji však podle svého tvrzení nemohl stáhnout. Toto pochybení je ovšem plně na straně žalovaného, neboť ten přes upozornění žalobce stahoval nahrávku z chybné adresy. Činil tak z důvodu zabránění uplynutí prekluzivní lhůty. Žalobce dále namítl způsob vedení svědeckého výsledku svědka J. D., který byl zdravotně indisponován.
6. Žalobce dále namítl, že odvolací řízení bylo vedeno pouze formálním způsobem a v podstatných parametrech nebyly hodnoceny klíčové důkazy. Rovněž tak nebyly správně hodnoceny důkazy v odvolacím řízení. Žalovaný nehodnotil důkazy komplexně, přihlížel

jenom k důkazům v neprospěch žalobce, hodnotil je selektivně a zdůraznil nesrovnalosti. Postupoval tak v rozporu se zákonem i judikaturou, které se žalobce v žalobě dovolal.

7. Dále žalobce namítl, že mu žalovaný neumožnil nahlédnout do vyhledávací části spisu. Podle žalobce došlo k nepřerážení písemností z vyhledávací části spisu v rozporu se zákonem. Podle žalobce ve vyhledávací části spisu jsou zatajené důkazy ve prospěch žalobce. Žalobce nesplnil svou povinnost prokázat, že listiny, do kterých žalobce nemohl nahlédnout, jsou pouze listiny podle § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu, tedy listiny obsahující pouze vnitřní řídicí činnost.
8. Žalobce dále namítl prekluzi práva stanovit daň.
9. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí, přičemž v podrobnostech odkázal na napadené rozhodnutí. Žalobce totiž opětovně uplatňuje námitky, které již uplatnil v odvolacím řízení.

*Posouzení krajským soudem:*

*Zjištění z daňového spisu:*

10. Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná; ve věci rozhodl bez jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili.
11. Ze správního spisu krajský soud zjistil, že u žalobce byla dne 18. 4. 2018 zahájena daňová kontrola za zdaňovací období leden 2017 až prosinec 2017, dne 23. 11. 2018 byla zahájena daňová kontrola za listopad 2015 a prosinec 2015 a leden 2016 až prosinec 2016 a leden 2018 až září 2018. Žalobcova hlavní ekonomická činnost v posuzovaných obdobích byla kontrola zpracování dat a opravy malé mechanizace. Daňová kontrola byla ukončena za všechna zdaňovací období dne 27. 12. 2019 doručením zprávy o daňové kontrole. Na základě zprávy o daňové kontrole správce daně rozhodl dne 17. 12. 2019 dodatečnými platebními výměry, proti kterým podal žalobce odvolání.
12. V rámci odvolacího řízení byly provedeny svědecké výpovědi. Poté, co se žalovaný seznámil se zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolacího řízení, rozhodl napadeným rozhodnutím, ve kterém setrval na závěrech správce daně.
13. Žalovaný ohledně zpracování dat zjistil, že žalobce prováděl kontrolu dat pro společnost Data servis subdodavately, když subdodavatelem byli společnost Magnety a T. J. Žalobce se souhlasem společnosti Data servis, konkrétně Ing. Š., soubory a zadání zkopíroval, „naklonoval“ je na další CD nosič a předal ke zpracování svým subdodavatelům. Kdo konkrétně za subdodavatele zakázku zpracovával, žalobce nevěděl. Zpracovanou zakázku přebíral od pana P. G., předsedy představenstva společnosti Magnety na CD nosiči. Kontrolu zpracování dat prováděl žalobce tak, že jím zpracované

výstupy musely být ve shodě s výstupy, které zpracoval dodavatel, přičemž nikdy nedošlo k tomu, že by výstupy ve shodě nebyly. Poté došlo k likvidaci CD nosiče.

14. Co se týče opravy malé mechanizace, vyšel žalovaný z tvrzení žalobce, že se jednalo o opravy pneumatického a hydraulického důlního nářadí. Žalobce zakázky dostával od P. P., jednatele společnosti PD Profi. Opravy žalobce neprováděl sám, ale prostřednictvím společnosti Pramet. V tomto případě žalobce jednal buď s jednatelem J. D. nebo P. G., který zastupoval společnost Pramet na základě plné moci. V dřívějších obdobích pro žalobce tyto služby zajišťoval T. J. Malou mechanizaci buď dovezl P. P. na firmu žalobci anebo si žalobce pro ni dojel sám svým osobním vozidlem. Tuto si pak od žalobce převzal buď J. D., nebo P. G. Zakázky byly vždy v pořádku.
15. V obou těchto případech žalovaný ve shodě se správcem daně dospěli k názoru, že jsou zde pochybnosti, že se žalobcem deklarovaná plnění uskutečnila tak, jak bylo uvedeno na příslušných daňových dokladech. Žalovaný souhlasil s postupem správce daně, který vyzval žalobce k prokázání tvrzení. Tyto pochybnosti však nebyly odstraněny ani následným dokazováním na základě reakce žalobce, což vedlo k výzvě č. 2, na kterou žalobce již nereagoval.
16. Závěr o nesplnění důkazní povinnosti pak nebyl změněn ani v odvolacím řízení, a proto žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím tak, jak bylo uvedeno.

*K jednotlivým žalobním námitkám:*

17. Krajský soud předesílá, že předmětem sporu je splnění důkazní povinnosti žalobce jako daňového subjektu a správce daně při posouzení vzniku nároku žalobce na odpočet daně z přidané hodnoty.
18. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu „*daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*“ Podle odstavce 4 téhož ustanovení „*prokazuje skutečnosti, k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.*“ Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu „*správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*“
19. Daňový subjekt splní prvotní důkazní povinnost, pokud předloží správci daně účetnictví, které splňuje 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 (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. Obdobný názor zastává i Ústavní soud, podle nějž „*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.)*

20. Prokáže-li správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se důkazní povinnost opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily.
21. Podle § 72 odst. 1 odst. a) zákona o dani z přidané hodnoty *[p]látce je 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. Zdanitelným plněním je plnění, které je předmětem daně a není osvobozené od daně, přičemž předmětem daně je mimo jiné i poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku (§ 2 zákona o DPH). Podle § 14 odst. 1 zákona o DPH se poskytnutím služby pro účely tohoto zákona rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží, a další činnosti vyjmenované v tomto ustanovení*

*Žalobní námitky ke svědeckým výpovědím:*

22. Žalobce namítal procesní pochybení u svědecké výpovědi P. G., jejíž záznam nezobrazuje věrný průběh jednání, což žalovanému dokládal vlastní nahrávkou svědecké výpovědi, jež si však žalovaný nepřehrál z nezákonného důvodu, aby neuplynula prekluzivní lhůta. Podle žalobce svědek vypovídal spontánně a na veškeré otázky odpovídal beze zbytku a výpověď potvrdila, že svědek musel provádět kontrolu dat.
23. Krajský soud v napadeném rozhodnutí ověřil, že žalovaný se výpovědi tohoto svědka věnoval zejména v bodech 37, 41 a dále 63 až 65. Žalovaný v napadeném rozhodnutí svědeckou výpověď nehodnotí jako nespontánní a neodpovídající na otázky žalobce. S výpovědí pracuje tak, že ji porovnává s dalšími skutečnostmi zjištěnými z ostatních důkazních prostředků. Žalobcova tvrzení tak obsah napadeného rozhodnutí nespoujívá. Pokud žalovaný dospěl k závěru, že tento svědek neprokázal tvrzení žalobce, postupoval plně v souladu s ust. § 8 odst. 1 z. č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), ukládající daňovým orgánům hodnotit důkazy podle své úvahy, a to jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; žalovaný i správce daně přesně takto postupovali, nespokojili se samotnou výpovědí svědka, ale konfrontovali zjištění takto učiněná s dalšími zjištěními, ke kterým dospěli z ostatních důkazních prostředků.
24. Výhrada žalobce směřující k neprovedení jím učiněné nahrávky, je výhrada podřaditelná pod nesprávný procesní postup žalovaného, popř. pod vadu řízení. Taková vada by však mohla vést ke zrušení napadeného rozhodnutí pouze v případě, kdyby měla vliv na jeho zákonnost [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. a § 78 odst. 1 s. ř. s., judikatura např. rozsudek nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2017, č. j. 2 As 322/2016-39]. Vzhledem

k tomu, že žalobce netvrdí žádnou významnou skutečnost, jež by prokazovala žalobcovo tvrzení a kterou měla prokázat právě uvedená nahrávka, není námitka důvodná.

25. Ohledně svědka J. žalobce namítl nehodnocení jeho výpovědi v rámci místního šetření, dále neprovedení jeho svědecké výpovědi k námitce žalobce.
26. Žalovaný se s odvolací námitkou žalobce ohledně výpovědi T. J. vypořádal v bodech 148 a 149 napadeného rozhodnutí. Od provedení svědecké výpovědi žalovaný upustil. Důvodem pro to je skutečnost, že tento svědek již byl vyslechnut před správcem daně v rámci prvostupňového řízení a podruhé sám svědek uvedl, že nemá v úmyslu vypovídat pro časový odstup a nedobrá duševní stav svědka. Žalovaný postupoval v souladu s ust. § 92 odst. 7 a s § 8 odst. 1 daňového řádu, a rovněž s usnesením Ústavního soudu ze dne 2. 7. 2009 sp. zn. I ÚS 972/2009, na které se odkázal a které potvrdilo i na ústavní rovině, že správce daně není povinen provést všechny navržené důkazy, pokud se s jejich neprovedením vypořádá některým z ústavně akceptovatelných důvodů, což je mj. též žalovaným uváděná nadbytečnost a nedostatek vypovídací potence. Žalobce v žalobě neuvádí, která jím tvrzená skutečnost zůstala neprokázána z důvodu neprovedení této svědecké výpovědi, jeho žalobní námitka je vedena v rovině procesního pochybení žalovaného, o čemž platí shora řečené (odstavec 18 odůvodnění tohoto rozsudku). Žalobní námitka proto není důvodná.
27. Žalobce dále namítal, že žalovaný postupoval nátlakově proti svědku J. D., který se měl u výslechu rozbrečet s tím, že úřední osoby se chovají jako gestapo. Žalobce však v žalobě neuvedl, jak se tato skutečnost, i kdyby byla pravdivá, dotkla hodnocení výpovědi svědka D. a zjištění učiněných žalovaným z této výpovědi. Ani tato žalobní námitka proto není důvodná.
- Námitky hodnocení důkazů v odvolacím řízení ohledně kontroly dat:*
28. Žalobce namítl, že odvolací řízení proběhlo pouze formálním způsobem, byly hodnoceny pouze důkazy v neprospěch žalobce, ostatní důkazy byly upozaděny nebo nehodnoceny vůbec.
29. Žalobce namítl, že žalovaný hodnotil kontrolu dat pouze se zapojením P. G.la resp. společnosti Magnety bez vlivu žalobce, který však prováděl následnou kontrolu a teprve pak předával data Ing. Š., čímž je podle něj odůvodněna rozdílná interpretace účastníků daného případu.
30. Žalobce nesouhlasil s níže uvedenými okolnostmi, ze kterých žalovaný a správce daně dovodili neprokázání poskytnutí předmětu plnění, kterými jsou: neproveditelnost ruční kontroly vlivem množství dat, rozporuplnost vyjádření aktérů, ruční kontrolu nezmínila Ing. Š., likvidace CD a prokazování dvojí kontroly.
31. Daňové orgány ohledně ručního zpracování dat dospěly k závěru, že jde o kontrolu obtížnou až nereálnou vzhledem k objemu kontrolovaných dat, zatížených velkou chybovostí vlivem lidského faktoru, což podle nich neodpovídá sdělení žalobce a jeho odběratele, Ing. Š., že většinou bylo vše ve shodě (body 39, 41, 42). Nadto žalobce

pozměnil svá tvrzení, kdy nejprve tvrdil dvojí úplnou kontrolu dat (společností Magnety a vlastní) a následně tvrdil vlastní kontrolu pouze dílčí.

32. Žalobce namítá, že závěr o neproveditelnosti kontroly správce daně učinil pouze na základě nepodložené domněnky. Tato námitka není důvodná, neboť správce daně a žalovaný vyšli ze shora uvedené úvahy, která je logická, zohledňující zjištěné skutečnosti, a rovněž z hodnocení žalobcem předložených souborů dat, u kterých se správce daně o ruční kontrolu pokusil a její obtížnost zjistil. Žalobní námitka tedy není důvodná.
33. Co se rozporů mezi výpověďmi týká, žalovaný se rozpornými výpověďmi zabýval v bodech 63 až 65 napadeného rozhodnutí, když porovnával výpovědi Ing. Š., pana G. a žalobce, přičemž rozpor shledal v možnosti zásahu (doplnění a korekce údajů) do posuzovaných tabulek, kde se výpovědi různí (možný/nemožný). K tomu žalobce žádnou konkrétní námitku nevznesl, když pouze tvrdil opomenutí vstupní informace, že data měla být kontrolována podle zadávacích podmínek, a dále, že pan G. popisoval pouze svou dílčí činnost. Tím však zjištění žalovaného o existenci rozporů nebylo vyvráceno.
34. Žalobce namítl závěr žalovaného, že ruční kontrolu dat nezmínila Ing. Š., když považuje hodnocení její výpovědi za rozporné s faktickým obsahem výpovědi. K výpovědi Ing. Š. k ruční kontrole dat se žalovaný vyjádřil podrobně v odstavcích 66 až 70. Žalobce jeho hodnocení v žalobě zkresluje. Žalovaný nezamlčel, že Ing. Š. nevyloučila ruční kontrolu dat. Žalovaný se však navzdory tomu ztotožnil s názorem správce daně o obtížnosti a téměř nerealizovatelnosti ruční kontroly z důvodů uvedených výše. Zdůraznil, že toto dílem zavinil i žalobce sám, který k posouzení poskytl pouze minimální vzorek, a ohledně druhé výzvy k odstranění pochybností zůstal zcela pasivní (bod 70 napadeného rozhodnutí). Krajský soud proto tak považuje námitku za míjející se s obsahem napadeného rozhodnutí.
35. Žalobce nesouhlasí s posouzením likvidace CD jako důkazního prostředku, když tento postup byl nutný z důvodu nezneužití dat; v tom odkazuje žalobce na výpověď svědka G.
36. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí této skutečnosti věnuje v odstavcích 71 až 75. CD považuje za důkazní prostředek, který by zřejmě byl schopen tvrzení žalobce prokázat. Podle žalovaného je tvrzení o likvidaci účelové, neboť jednak nelze považovat čísla řádků a sloupců za citlivý či důvěrný údaj, vnitřní směrnici, která by likvidaci požadovala, žalobce nepředložil, jediný jednatel žalobce byl současně vykonavatelem systému řízení rizik a ochrany dat a byl ze své funkce jedinou osobou, kde mohla data uniknout, a data lze chránit i jinak než jen zničením CD. Krajský soud se s tímto závěrem ztotožňuje. I případná výpověď svědka o možnosti prodat data za milionové částky, jak žalobce uvedl, není sama o sobě způsobila nabourat logickou úvahu žalovaného o tom, že CD nebylo nutno likvidovat, vystavěnou na více argumentech, z nichž svědkova výpověď sporuje pouze jednu část, tedy argument o nedůvěrnosti a necitlivosti údajů na CD. Ostatní důvody, pro které považoval žalovaný likvidaci CD za nedůvodnou (jiný způsob ochrany, postavení Ing. H., absence vnitřní směrnice) zůstaly nedotčeny a samy o sobě podle názoru krajského soudu obstojí. Nadto se krajský soud ztotožňuje i s výhradou žalovaného, že zničením CD se žalobce dostal do důkazní nouze. Pokud i bylo nutno CD ničit, bylo na

žalobci, aby pro daňové řízení zajistil jiný důkazní prostředek, který by mohl jeho tvrzení prokázat, což žalobce neučinil. Ani tato námitka proto není důvodná.

37. Žalobce konečně namítl nesprávné posouzení dvojí kontroly, kterou žalobce považuje za standardní a její nutnost za prokázanou. Žalobce má za to, že nutnost dvojí kontroly vyplynula ze svědecké výpovědi a tuto není třeba více dokazovat.
38. Žalovaný se k této otázce vyjádřil zejména v bodě 76 a 77 napadeného rozhodnutí tak, že v kodexu ESOMAR, ve kterém požadavek měl být obsažen, tento nebyl nalezen, Ing. Š., která měla dvojí kontrolu vyžadovat, ji nebyla schopna definovat a prokázat.
39. Žalovaný se nedopustil logického omylu, který mu žalobce vyčítá, tedy požadavku na „prokázání“ svědecké výpovědi. Žalovaný však zjistil, že výpověď je v rozporu s jinými skutečnostmi jím zjištěnými. Porovnávání zjištění z různých důkazních prostředků je podstatou procesu hodnocení důkazů a žalovaný nijak nepochybil, pokud tak postupoval; konečně jej k tomu vede již citované ustanovení § 8 daňového řádu, ukládající hodnotit důkazy nejen jednotlivě, ale ve vzájemné souvislosti. Ani tato námitka není důvodná.
40. Krajský soud ke všem těmto námitkám odkazuje na bod 82 napadeného rozhodnutí, ve kterém žalovaný zcela správně uvedl, že předmětem dokazování v daňovém řízení není získat nějakou pravděpodobnost o tom, že se nějaká plnění uskutečnila či mohla uskutečnit, jak tvrdí jejich aktéři, smyslem a cílem dokazování je jednoznačně prokázat, že k plnění došlo tak, jak je uvedeno v daňových dokladech. Krajský soud se s tímto názorem žalovaného plně ztotožňuje, neboť je v souladu s ust. § 92 daňového řádu, který upravuje rozložení důkazní povinnosti, přičemž žalobce jako daňový subjekt je povinen podle odst. 3 tohoto ustanovení *prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Žalobce přesto jeden z možných podstatných důkazních prostředků, CD obsahující kontrolovaná a zkontrolovaná data, zničil, resp. zničila je Ing. Š. Stejně tak jako CD, které měl žalobce kopírovat pro svého dodavatele. Žalobce se tak vědomě dostal do důkazní nouze, když jiný důkazní prostředek nezajistil. Námitka žalobce, že neprokázání poskytnutí plnění žalovaný hodnotil optikou daňového podvodu, není správná, neboť žalovaný a správce daně postupovali přesně podle § 92 daňového řádu a svůj závěr odůvodnili zcela jednoznačně nesplněním důkazní povinnosti, nikoliv optikou případného podvodu.

*Námitky hodnocení důkazů v odvolacím řízení ohledně opravy malé mechanizace:*

41. Žalobce rozporuje zjištění a závěry žalovaného ohledně cenové nabídky, absence dodacích listů, absence písemných ujednání, záručních podmínek, absence provedených oprav či technické dokumentace k opravám, stavu předávané mechanizace a místa provádění oprav.
42. Ohledně cenových nabídek žalobce namítá, že neví, jak tyto svědčí o fiktivnosti plnění.
43. Žalovaný v bodech 85 až 86 napadeného rozhodnutí mj. z důvodu nesrovnalosti ohledně cenových nabídek zpochybnil výpověď svědka P. P., jednatele odběratelské společnosti PD Profi, jež měla prokázat rozsah deklarovaného plnění žalobce vůči této

společnosti. V tomto směru nesrovnalosti v cenových nabídkách vedou k závěru, že žalobce rozsah plnění neprokázal. Žalovaný nijak nespojuje shledaný rozpor v cenových nabídkách s „fiktivností“ plnění, jak žalobce tvrdí. V tomto směru se žalobní námitka míjí s napadeným rozhodnutím.

44. Žalobce namítá, že to je žalovaný, kdo neuvádí existenci objednávek a daňových dokladů o provedených opravách, a ani je nehodnotí; současně uvádí, že i kdyby je žalobce předložil, tak by navazovaly na daňové doklady a objednávky. Absence dodacích listů nemůže sama o sobě znamenat, že k přijetí zdanitelného plnění nedošlo.
45. Tato žalobní námitka je poněkud obtížně uchopitelná, neboť není zřejmé, co vlastně žalobce napadenému rozhodnutí vytýká. Žalovaný v bodě 90 napadeného rozhodnutí konstatuje, že podle svědka P. měly být u zakázek rovněž dodací listy, které však žalobce nezmínil ani nepředložil. Nic dalšího z toho žalovaný nevyvodil. Krajský soud proto pouze obecně odkazuje na ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu, ze kterého žalobci vyplývá povinnost prokázat svá tvrzení. Je na něm, jaké důkazy zvolí. Měl – li v úmyslu navrhnout k důkazu dodací listy, mohl a měl je v rámci daňového řízení předložit, aniž by byl k tomu konkrétně vyzván.
46. Žalobce namítl, že ve své praxi běžně neuzavírá písemné smlouvy, což je v souladu se závaznými právními předpisy. Žalovaný však tuto skutečnost nijak nezohlednil.
47. V napadeném rozhodnutí žalovaný zmínil absenci písemných ujednání při hodnocení výpovědi svědka P. tak, že ji konstatoval s tím, že svědek odůvodnil tuto skutečnost vzájemnou důvěrou. Žalovaný k absenci smluvních ujednání přihlédl při hodnocení výpovědi tohoto svědka jako neprokazující faktické uskutečnění plnění, když dovodil, že spíše společnost PD Profi opravu malé mechanizace stále dělala pro svého dodavatele (OKD) sama, jako před započítím spolupráce s žalobcem, čemuž nasvědčuje podle žalovaného řada dalších skutečností.
48. Krajský soud považuje tuto námitku za nedůvodnou, neboť se opět míjí se závěry napadeného rozhodnutí. Žalovaný nezpochybňuje důvěru mezi smluvními stranami, ani to, že k platnosti smlouvy o dílo není zapotřebí písemná smlouva, pouze setrval na svém závěru, že žalobce neprokázal faktické přijetí deklarovaného plnění. Se závěrem, že absence písemné smlouvy nedokazuje přijetí plnění, se krajský soud plně ztotožňuje, neboť jej shledává logickým.
49. Žalobce namítal, že žalovaný nedůvodně požadoval soupis provedených oprav, neboť opravy prokázal svědek G., který uvedl, že soupisy nepotřeboval, protože má praxi v oboru. Dále je prokázal svědek P., který opravy výstižně popsal jako opravy těsnění, gufer a ložisek. Soupis oprav podle žalobce nemůže souviset s cenou, neboť klíčová je hodnota opravy, nikoliv cena použitého materiálu, který lze sehnat ve slevě. Totéž platí o vytýkané absenci technické dokumentace, kterou žalovaný po žalobci ani výslovně nepožadoval.
50. V napadeném rozhodnutí se k tomu, že žalobce neměl žádný soupis oprav či technické dokumentace k opravám, žalovaný vyjádřil v bodě 92, kde toto konstatoval. Lze tak uzavřít, že tato skutečnost není mezi účastníky sporná. Dále z ní žalovaný v bodě 95

dovodil totéž, co z absence smluvních ujednání, tedy neprokázání uskutečnění zdanitelných plnění. Krajský soud se s tímto závěrem ztotožňuje, neboť z logiky věci je jasné, že absence písemných dokladů nemůže faktické uskutečnění plnění prokázat. Co se týká žalobcem namítané profesní zkušenosti pana G., který nepotřeboval žádné písemné podklady, s tím není v napadeném rozhodnutí polemizováno a tato skutečnost ani není pro posouzení věci významná. Důvod, proč žalobce písemné podklady neměl, není relevantní. Relevantní je, že se tím dostal do důkazní nouze s prokázáním fakticity deklarovaného plnění, což je hmotněprávní podmínkou nároku na odpočet podle § 72 zákona o DPH. Jak již bylo řečeno výše, je na žalobci, jaké důkazní prostředky zvolí. Pokud měl k opravám technickou dokumentaci, nic mu nebránilo ji v řízení předložit i bez výzvy, což však neučinil. Žalobní námitka tak důvodná není.

51. Žalobce namítl chybný závěr žalovaného ohledně stavu předávané mechanizace, když otázky žalovaného na svědka směřovaly pouze k velké mechanizaci, nikoliv malé.
52. Napadené rozhodnutí se ke stavu přebírané opravované mechanizace vyjadřuje v bodě 93 při hodnocení výpovědi svědka P. a v bodě 143 při vypořádání odvolací námitky žalobce ve vztahu k výpovědi svědka G. V obou případech rozpory ohledně stavu mechanizace, malé i větší – spolu s dalším – vedly žalovaného k závěru o nesplnění důkazní povinnosti žalobce. S tím se krajský soud ztotožňuje. Otázka, zda mechanizace byla čistá či špinavá, může mít vliv pouze doplňující ke konečnému závěru o splnění důkazní povinnosti žalobce, když jde o dílčí indicii, kterou lze porovnat s ostatními zjištěnými skutečnostmi. Přesně tímto způsobem žalovaný v napadeném rozhodnutí tuto otázku hodnotí. Pokud mezi svědky není shoda ani v tom, zda mechanizace byla nebo nebyla umytá a odmaštěná, nelze tuto dílčí otázku hodnotit jinak, než učinil žalovaný, tedy že nenabourává závěr o nesplnění důkazní povinnosti žalobce.
53. Žalobce namítl, že místo provádění oprav, které bylo zpochybněno, bylo ohledáno při místním šetření až dva roky pro provádění oprav, což může znamenat změnu prostředí.
54. K místu provádění oprav se žalovaný vyjádřil v bodě 94 předně tak, že nebylo ze strany žalobce nikdy tvrzeno. Svědek G. označil za místo provádění oprav garáž své dcery na ulici V zahrádkách, správně V zahradách, (bod 44), což je zřejmě místo, jehož stav žalobce sporuje. Z charakteru místa provedení oprav žalovaný opět dovozuje neprokázání fakticity plnění. I s tím se krajský soud ztotožňuje. Neuvedl – li žalobce místo oprav, označil – li je chybně i svědek, který měl opravy skutečně provádět (byť jde o chybu drobnou), a je – li nalezené potenciální místo po dvou letech zpustlou garáží, opět tato skutečnost nijak neprokazuje, že k plnění skutečně došlo. Námitka důvodná není.

*Hodnocení důkazů pouze v neprospěch žalobce a námitky nemožnosti odmítnou odpočet*

55. Žalobce v žalobě napadenému rozhodnutí opakovaně vytýkal, že získané důkazní prostředky byly hodnoceny a posuzovány toliko v neprospěch žalobce, nikoliv ve prospěch. Dovojuje, zejména s poukazem na judikaturu SDEU, že nelze odmítnout nárok na odpočet, pokud je příjemcem osoba povinná dani, dodané zboží použila pro účely zdanitelného plnění a zboží a služby byly dodány osobě povinné k dani.
56. Krajský soud se ani s tímto názorem žalobce neztotožňuje. Co se týče hodnocení důkazů pouze v neprospěch žalobce, omezil se žalobce na obecné konstatování. Neuvedl

žádnou skutečnost, která vyplynula z provedených důkazů, která konkrétně a jednoznačně prokázala faktické uskutečnění zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu a ceně, a kterou žalovaný opomenul. Žalobce pomíjí, že důvodem pro odepření odpočtu plnění bylo právě nesplnění jeho důkazní povinnosti, jak mu vyplývá z již zmiňovaného ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu. K výkladu tohoto ustanovení existuje rozsáhlá a konstantní judikatura. Za všechny lze zmínit např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2019, č. j. 5 Afs 133/2018-27, podle kterého důkazní povinnost v řízení „neputuje“ mezi daňovým subjektem a správcem daně, ale je jasně stanovena právě v § 92 daňového řádu; otázkou v řízení pak je posouzení, zda daňový subjekt a správce daně právě své důkazní břemeno unesl. V posuzované věci žalobce své důkazní břemeno neunesl, když uskutečnění zdanitelného plnění neprokázal, přičemž v žalobě netvrdí žádnou konkrétní opomenutou skutečnost či důkaz, ze kterých by splnění jeho povinnosti jednoznačně vyplývalo.

57. Krajský rovněž odkazuje na judikaturu citovanou žalovaným, např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 156/2016-59 ze dne 16. 11. 2016, podle které hodnocení důkazů provedené daňovým orgánem může být důvodem pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí pouze tehdy, vykazuje-li natolik závažná pochybení, která mají vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Soudu tedy nepřisluší přehodnocovat myšlenkovou úvahu správce daně, pokud vzala v úvahu všechny podstatné skutečnosti a logicky z nich dovozuje závěr odpovídající zákonu. Krajský soud opětovně zdůrazňuje, že žalobce nepřednáší žádné konkrétní skutečnosti, které by prokazovaly jeho daňová tvrzení, ale přednáší vlastní úvahu, proč je pravděpodobné, že věci proběhly tak, jak žalobce v daňových tvrzeních uvedl, a vlastní hodnocení zjištěných skutečností. Na druhou stranu žalovaný v napadeném rozhodnutí a správce daně ve zprávě o daňové kontrole vzali v úvahu všechny podstatné skutečnosti a logicky z nich dovodili závěr odpovídající zákonu. Krajský soud tak nemá žádný důvod a ani mu nepřisluší ji přehodnocovat.

58. Žalobce se rovněž mylí v závěru o zákazu odmítnout nárokovaný odpočet na DPH. Žalobcovy úvahy by byly relevantní pouze v případě, pokud by splnil hmotněprávní nárok na odpočet, jak vyplývá z již zmíněného ustanovení § 72 zákona o DPH, což není posuzovaný případ, neboť žalobce neprokázal základní předpoklad pro vznik nároku na odpočet, tedy přijetí zdanitelného plnění.

*K žalobní námitce neumožnění nahlížení do spisu a nepřecházení písemností z vyhledávací části spisu*

59. Podle § 66 odst. 3 daňového řádu *není-li ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daně nebo 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 spisů.*

60. K této žalobní námitce se žalovaný vyjádřil v bodě 119 napadeného rozhodnutí, neboť totožnou námitku žalobce vznesl v odvolání. Žalovaný odůvodnil odepření žalobci nahlédnout do vyhledávací části spisu tím, že žalobce neuvedl, proč má za to, že nahlédnutí do písemností zařazených do vyhledávací části spisu je nezbytné pro další průběh řízení.

61. K této žalobní argumentaci žalobce žádnou vlastní argumentaci nevznesl. Krajský soud proto obecně dodává, že se s ní ztotožňuje, neboť vyplývá z jasného znění zákona. Omezení práva daňového subjektu nahlížet do vyhledávací části daňového spisu dalšími podmínkami, též odůvodněnou žádostí, připustila i judikatura správních soudů, např. Nejvyšší správní soud v rozsudku 6 Afs 76/2019-39 z 17. 10. 2019, zejm. bod 14.
62. Žalobce dále namítl, že důvodem pro neumožnění nahlédnutí do spisu je to, že žalovaný, resp. správce daně mu některé písemnosti tají, což dovozuje z přeřazení písemnosti z neveřejné části spisu do části veřejné v návaznosti na podanou stížnost proti postupu správce daně.
63. Shodnou odvolací námitku žalobce uplatnil v odvolacím řízení a žalovaný na ni argumentuje odkazem na § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve spojení s § 65 odst. 2 daňového řádu, podle kterého ve vyhledávací části spisu lze písemnosti ponechat nejdéle do provedení hodnocení důkazů v případě daňové kontroly, nejdéle do zahájení projednání zprávy o daňové kontrole.
64. Ačkoliv podle žalobce je tento postup správce minimálně podezřelý, krajský soud na něm nic podezřelého neshledává. Podle § 65 odst. 2 daňového řádu, *písemnosti zakládáné do části vyhledávací podle odstavce 1 písm. a) lze v této části ponechat nejdéle do provedení hodnocení důkazů. Jde-li o důkazní prostředky, které jsou uplatněny v rámci daňové kontroly, lze je v části vyhledávací ponechat nejdéle do sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění.* Podle odstavce prvního písmene a) jsou do vyhledávací části spisu zakládány písemnostmi *písemnosti, které mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek, jestliže by jejich zpřístupnění daňovému subjektu zmařilo nebo ohrozilo cíl správy daní, účel úkonu nebo ohrozilo objektivnost důkazu.* Správce daně tedy postupoval v souladu s pokynem zákona, vymezujícím mu časový rámeček, do kdy je nutno písemnosti, uplatnitelné jako důkazní prostředek, převést z vyhledávací do veřejné části spisu.
65. Konečně žalobce sporuje, že by se ve vyhledávací části spisu nacházely písemnosti ve smyslu § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu, tedy písemnosti sloužící výlučně pro potřeby správce daně. Žalobce však neuvádí, jaké konkrétní písemnosti by tam měly být, ani indicie, které jej k tomu vedou a které mohou vyplývat i bez nahlédnutí do posuzované písemnosti např. z povinného soupisu písemností (§ 64 odst. 5 daňového řádu), do kterého je žalobce oprávněn nahlédnout, i když se týká části neveřejné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2021, č. j. 2 Afs 188/2019-51). Krajský soud proto i tuto žalobní námitku shledává nedůvodnou.
66. Žalobce dále poukázal na „zjevné nezákonnosti žalovaného“ vyplývající z vedení spisu, přičemž z těchto nesrovnalostí žalobce dovozuje mj. to, že se ve vyhledávací části spisu stále nacházejí i jiné písemnosti, než podřaditelné pod ust. § 65 odst. 1 písm. d). Žalobce dovozuje z této skutečnosti negativní dopad do svých veřejných subjektivních práv.
67. Krajský soud obecně přisvědčuje žalobci v tom, že nahlédnutí do spisu patří mezi základní práva daňového subjektu, jak koneckonců vyplývá již ze samotného znění § 66 odst. 1 daňového řádu. Pochybení, která žalobce daňovým orgánům v souvislosti

s vedením spisu vytyká, jsou podřaditelná pod nesprávný procesní postup, popř. mohou představovat vadu řízení. Taková vada by však mohla vést ke zrušení napadeného rozhodnutí pouze v případě, kdyby měla vliv na jeho zákonnost [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. a § 78 odst. 1 s. ř. s., judikatura např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2017, č. j. 2 As 322/2016-39]. Vzhledem k tomu, že žalobce netvrdí žádný konkrétní dopad na zákonnost napadeného rozhodnutí, pouze obecně zásah do veřejných subjektivních práv, není námitka důvodná.

*Prekluze práva stanovit daň*

68. Žalobce dále namítá prekluzi práva stanovit daň, neboť žalovaný svým nezákonným postupem zneužil právo za účelem prolomení prekluzivní lhůty.

69. Krajský soud ověřil, že k prekluzi práva stanovit daň nedošlo, když s ohledem na zahájení daňové kontroly nově běžící lhůta pro stanovení daně měla uplynout až 18. 4. 2021 (pro zdaňovací období v roce 2017) a 23. 11. 2021 (pro ostatní zdaňovací období) a napadené rozhodnutí tak bylo oznámeno před jejím uplynutím. Krajský soud se neztotožnil s názorem žalobce, že postup správce daně a žalovaného lze považovat za účelově provedený ve snaze zasáhnout do běhu prekluzivní lhůty, což mělo vést k prekluzi. Jak dovodil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku 2 Afs 239/2017-29 ze dne 7. 2. 2018, úkon uvedený v § 148 daňového řádu, nemá vliv na běh prekluzivní lhůty pouze tehdy, pokud z postupu daňových orgánů lze vysledovat zjevný úmysl bezdůvodného protahování daňového řízení (bod 17 cit. rozsudku). Žalobce neuvádí, který z úkonů daňových orgánů měl být tím, který byl veden zjevným úmyslem ovlivnit daňové řízení tak, aby nedošlo k uplynutí prekluzivní lhůty stanovit daň. Žalobce namítá pouze obecnou nezákonnost a nesprávnost postupu daňových orgánů, což však podmínku zjevného úmyslu nesplňuje. Krajský soud tak ani tuto žalobní námitku nepovažuje za důvodnou.

*Závěr a náhrada nákladů řízení*

70. Vzhledem k tomu, že žádná žalobní námitka není důvodná, krajský soud žalobu zamítl postupem podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

71. Výrok o náhradě nákladů řízení vyplývá z § 60 s. ř. s., když právo na náhradu nákladů řízení vzniklo procesně úspěšnému žalovanému, kterému podle obsahu spisu nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady řízení nevznikly.

**Poučení:**

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

Ostrava 26. ledna 2023

Mgr. Jiří Gottwald, v. r.  
předseda senátu

