



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha a soudců
JUDr. Jitky Hroudové a Mgr. Marka Zimy ve věci

žalobce: **GRAFFIN s. r. o.**, IČO 267 65 951,
sídlem Hvězdova 870/39, 140 00 Praha 4
zastoupený Mgr. Karlem Hnilicou, advokátem
sídlem Španělská 2, 120 00 Praha 2

proti

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 4. 2023, č. j. 14286/23/5300-21444-
712862 a č. j. 14315/23/5300-21444-712862,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou podanou u zdejšího soudu domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 4. 2023, č. j. 14286/23/5300-21444-712862 (dále jen „napadené rozhodnutí č. 1“), kterým žalovaný zamítl dle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve

Shodu s prvopisem potvrzuje H. P.

znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále také „správce daně“) ze dne 19. 4. 2021, č. j. 3139541/21/2004-52521-109164 (dále jen „dodatečný platební výměr“), kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2018 ve výši 303 742 Kč.

2. Žalobce se dále domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 4. 2023, č. j. 14315/23/5300-21444-712862 (dále jen „napadené rozhodnutí č. 2“), kterým žalovaný taktéž zamítl dle ustanovení § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu odvolání žalobce a potvrdil platební výměr na daňové penále ze dne 31. 1. 2022, č. j. 672622/22/2004-52521-109164, kterým byla deklarována povinnost žalobce k úhradě penále z částky doměřené daně ve výši 60 748 Kč.

Žalobní body

3. Žalovaný dle žalobce nesprávně vyhodnotil provedené důkazy ve vztahu k prokázání přijetí zdanitelných plnění od dodavatele PIM CZ s.r.o. (dále jen „PIM“). Žalovaný ani správce daně v rámci dokazování neprovedli některé výsledky svědků, ačkoliv jejich nezbytnost vyvstala minimálně s ohledem na v mezidobí provedené výsledky jiných svědků. Správce daně bagatelizuje zjištěné pozitivní informace ve prospěch žalobce bez toho, že by je relevantním způsobem vyvrátil.
4. Výsledky provedené v rámci daňové kontroly se týkaly 10 dodavatelů a 48 zdanitelných plnění. Tomu odpovídá i obsah provedených svědeckých výpovědí, které byly vedeny správcem daně ve velmi obecném duchu. Správce daně rezignoval na to, aby se svědků ptal na provádění jednotlivých plnění a jejich obsah. Svědkům vesměs ani nebyly předloženy konkrétní doklady, aby se k jejich obsahu mohli vyjádřit. Je s podivem, že daňové orgány neprovedly nejdůležitější doplňující výsledky Ing. T. K., R. H. a M. H.
5. Žalobce dále uvedl, že z ostatních provedených výsledků a dalších důkazů bylo prokazatelně zjištěno, že svědek M. H. měl od společnosti PIM zmocnění za ni jednat. Při své svědecké výpovědi nebyl vůbec dotazován na plnění, která jsou předmětem této žaloby. Nelze tedy předjímat, jak by se k nim svědek vyjádřil. Návrh na doplňující výsledek svědka M. H. byl tedy odepřen nedůvodně a nezákonně. V této souvislosti je pak podstatné, že pokud by tento výsledek ve spojení s dalšími důkazy prokázal, že napadená plnění zajistil právě svědek M. H., pak ve spojení s tím, že disponoval plnou mocí od jednatele společnosti PIM, která byla řádným plátcem DPH, je nutno považovat za prokázané i řádné přijetí zdanitelného plnění od společnosti PIM.
6. Žalobce dále namítl, že svědek R. H. byl rovněž vyslechnut velmi všeobecně. Správce daně bez dalšího předjímal, že svědek nemá o deklarovaných transakcích žádné povědomí. To se však nezakládá na řádně zjištěném skutkovém stavu, když svědek R. H. měl s žalobcem uzavřenu obstaravatelskou smlouvu, tedy byl oprávněn jménem žalobce sjednávat a dohadovat dodavatelské vztahy. Mohl a musel tedy o konkrétních plněních něco vědět. Správce daně k tomu nepředložil žádné konkrétní doklady. Neměl se k čemu tedy konkrétně vyjadřovat. Navíc svědek byl jednatelem společnosti Kromstav Smíchov s.r.o., která byla rovněž jedním z dodavatelů žalobce. Za situace, kdy žalovaný uznal, že se deklarovaná plnění fakticky uskutečnila a že byla žalobcem použita k jeho ekonomické činnosti, pak je jeho výsledek nezbytný.

7. Z výsledků svědků M., V., B., J., R., Č. bylo zjištěno, že s dodavatelem PIM a se svědkem R. H. jednal za žalobce svědek K. Navíc svědek K. byl tím, kdo za žalobce vesměs přejímal zdanitelná plnění včetně těchto dvou od dodavatele PIM. V rámci jeho výpovědi jako svědka nedošlo ke konkrétním dotazům na konkrétní napadená plnění. V rámci odvolacího řízení, které se soustředilo na dvě konkrétní plnění od jednoho subjektu v rámci jednoho zdaňovacího období, navíc i s ohledem na změnu právního posouzení žalovaným, bylo nezbytné výsledk svědka K. doplnit právě k těmto dvěma konkrétním plněním.
8. Dále daňové orgány odmítly provést důkaz znaleckým posudkem, který by odstranil deklarované obecné pochybnosti o rozsahu dodaných prací a materiálů a zejména ztotožnění strojů, jejichž opravy společnost PIM prováděla.
9. Hodnocení důkazů trpí zásadní vadou jednostranného a zavádějícího posuzování v neprospěch žalobce, a to zejména u výpovědi některých svědků. Žalovaný se nedostatečně vypořádal s důkazy osvědčující tvrzení žalobce a bagatelizoval všechny důkazy znějící ve prospěch žalobce.
10. Žalovaný rovněž pochybil, pokud žalobci neposkytl informace o osobách, které se na přípravě a vydání odvolacího rozhodnutí podíleli, a znemožnil tak žalobci uplatnit včasné a konkrétní námitky proti těmto osobám. Žalobce obdržel tuto informaci až současně s napadeným rozhodnutím.
11. Dle žalobce nelze připustit zákonnost postupu, kdy správce daně využil pro své hodnocení již provedené vyhodnocení ze strany policejního orgánu. Odposlechy, které byly zařazeny do spisu, přitom neobsahují jméno daňového subjektu, jeho jednatele nebo jeho zaměstnanců. Stejně tak tvrzení, že emailová adresa X je používána Ing. K., nemá oporu v žádném důkazu. Celá věc jednoznačně ukazuje na skutečnost, že správce daně si nejdříve z policejního spisu utvořil závěr o fiktivnosti plnění, a teprve poté k tomu utvářel své hodnotící stanovisko. Správce daně tedy porušil své povinnosti dle § 8 odst. 1 daňového řádu.
12. Jak vyplývá z provedených důkazů, za společnosti, jejichž dodávky jsou zpochybňovány, jednal a dodávky jejich jménem zajišťoval M. H. To potvrdil jak M. H. ve své výpovědi, tak další svědci. Pokud správce daně zpochybňuje jednotlivá plnění, pak měl provést další dokazování k těmto jednotlivým plněním právě směrem ke svědkovi M. H. Při jeho výsledku mu nebyly žádné doklady k vyjádření předloženy. Stejně tak nebylo možné prověřit tvrzení žalobce, že M. H. jednal za dodavatele na základě plné moci. Pan M. H. potvrdil písemné zmocnění od dodavatelů. Další konkrétní dotazy k obsahu tohoto zmocnění správce daně nevedl. Svědek potvrdil, že zajišťoval služby a dodávky pro žalobce. Sdělil, že všechno probíhalo přes jeho bratrance R. H., od kterého dostal objednávky a podklady písemnou formou, ústně nebo na flash disku. S R. H. komunikoval téměř každý den. Sdělil, že pan R. H. komunikoval ohledně dodávek se žalobcem. Svědek sdělil, že zastupoval společnosti PALMITA, Pro GMG, BAARTE-TRANS, Venusse, Bavaro bar a další si nevzpomínal, bylo jich více. Dále sdělil, že podklady má policie a žalobce. Hodnocení výpovědi je však ze strany správce daně zavádějící. Správce daně v rámci daňové kontroly bagatelizoval postavení M. H. tím, že uvedl, že v obchodním rejstříku není uveden jeho vztah k uvedeným společnostem. Výslech M. H. je zásadní a nezastupitelný v prokázání, že činnost M. H. byla činěna v zastoupení jednotlivých dodavatelů, a je tedy daňově uznatelným nákladem.

13. Svědek M. H. sdělil, že realizoval a zajišťoval v letech 2017 a 2018 dodávky strojů pro žalobce. Sdělil, že tyto služby a dodávky zajišťoval svědek včetně objednávek, vše zařizoval prostřednictvím pana R. H. Sdělil, že ke každé akci byla objednávka nebo smlouva. Sdělil, že jednal od žalobce s nějakými osobami, ale jména si nepamatuje, týkalo se to vždy daných objednávek, požadavky na jednotlivá plnění vždy dostal písemně od pana R. H. Svědek sdělil, že doklady za jednotlivá plnění po realizaci vždy předal panu R. H. spolu s dokladem o úhradě a ten mu přivezl úhradu vždy v plné výši. Svědek sdělil, že mu vždy z daného zdanitelného plnění, které proběhlo vůči žalobci, zůstala odměna. Svědek dále sdělil, že měl externí dodatele v Polsku ze zkrachovalých společností s tím, že kontakty měl ve svém telefonu. Pokud jde o úhrady, tak k tomu svědek uvedl, že úhrady probíhaly hotovostně. K provádění oprav strojů svědek potvrdil, že k opravám vždy obdržel soupis požadovaných prací. Tento dokument byl svědkovi dokonce předložen k potvrzení. Existenci soupisů požadovaných prací potvrdili i další svědci. Svědek dále potvrdil, že při dodání strojů měl k dispozici specifikaci zařízení a katalog HORIZON, kde byl napsaný daný typ stroje. Svědek dále potvrdil, že vždy obdržel poptávku po použitém knihařském zařízení. Svědek dále potvrdil, že prováděl repase a opravy strojů, k tomu svědek navíc uvedl, že z počátku měl z Polska jednoho člověka, který jim ukázal, jak se co opravuje a repasuje. Následně svědek sdělil, že pak na repase měl Slováky a Ukrajince. Dále sdělil, že repase realizovali na různých místech. Dopravu zajišťoval svědek. Svědek touto výpovědí potvrdil realizaci plnění v napadených daňových dokladech pro žalobce v listopadu 2018 od společnosti PIM. K tvrzení žalovaného, že je s podivem, že si svědek na společnost PIM nevzpomněl, žalobce uvedl, že tuto logiku nechápe, když svědek při výslechu jasně uvedl minimálně 5 společností a sdělil, že jich bylo více. Skutečnost, že svědek společnost PIM neuvedl při prvotním dotazu, nemůže být důvodem pro jeho nezpůsobilost prokázat přijetí deklarovaných plnění od dodavatele PIM.
14. Svědek R. H. při své svědecké výpovědi potvrdil, že jednal s panem K. Přijímal zadání, požadavky a objednávky od pana K. Požadavky a objednávky zařizoval následně M. H. Panu K. předával faktury, dodací listy apod. Dále přijímal úhrady těchto daňových dokladů. Potvrdil existenci podepsané smlouvy o obstarání věci. Byl tedy oprávněn jednat s dodavateli. Svědek R. H. výpovědí potvrdil realizaci zkoumaných plnění.
15. Svědek I. Č., uvedl, že pracoval na dodávkách šterkodrtí, dovozu materiálu a provedených zemních pracích v Kácově spolu s dalšími pracovníky. Pracoval také na různých stavbách pro M. H. Potvrdil, že pracoval pro žalobce v Kácově a pro M. H. a že zná PIM Rovněž zná pana R. H. Svědek potvrdil svou činnost při realizaci zakázky na hřišti a cesty v Kácově, stejně tak při realizaci zámkové dlažby. Hodnocení žalovaného, že „*svědék tedy nepotvrdil, že se zde zpochybněná plnění uskutečnila tak, jak deklaruje odvolatel, když nepotvrdil výkon zpochybněných služeb či dodání zpochybněného materiálu či zboží*“, je nedostatečné. Je logické, že osoba vykonávající fyzickou práci na konkrétním místě může jen obtížně konkrétně vědět rozsah všech provedených prací a služeb.
16. Žalobce dále namítl, že správce daně nevyslechl ani jednatele Pro GMG s.r.o.
17. Svědek P. H. dle žalobce jednoznačně potvrdil, že prováděl práce pro M. H. na různých stavbách v roce 2017 a 2018. Potvrdil, že při své činnosti se opravami knihařských strojů zabýval a byl účasten i při dovozu a odvozu strojů. Svědek potvrdil, že zná obchodní společnosti včetně PIM. Dále potvrdil, že zná žalobce a že pro něj realizoval práce. Svědek dále sdělil, že zná i pana K. Svědek potvrdil i provádění dopravy. Ačkoliv svědek řekl, že „*s vykládkou a nakládkou strojů neměl nic společného, jen natíral plechy*“, tak v hodnocení

žalovaného je uvedeno, že „o dodávce stavebního materiálů a o opravách knihařských strojů neměl svědek žádné povědomí, jen obecně uvedl, že natíral plechy a pracoval na stavbách“. Je to naprosto zavádějící hodnocení.

18. Dle žalobce je předpokladem srozumitelnosti a přezkoumatelnosti rozhodnutí jednoznačné uvedení závěru žalovaného k jednotlivému plnění. Tedy buď žalobce neprokázal, že mu bylo plnění fakticky poskytnuto, nebo neprokázal, že mu bylo poskytnuto deklarovaným dodavatelem. Maximálně mohl žalovaný zhodnotit, že žalobce neprokázal, že by mu bylo poskytnuto plnění deklarovaným dodavatelem z toho důvodu, že mu plnění nebylo fakticky poskytnuto. Ale ani jedno z toho žalovaný neučinil. Každé z těchto hodnocení předpokládá jinou reakci pro prokazování ze strany žalobce. Pokud žalovaný uvádí, že nezpochybňuje, že žalobce vynaložil náklady na pořízení jím deklarovaných strojů, opravu cesty, vysokozdvizného vozíku, vzduchotechniku, opravy a repase strojů, pak potvrzuje, že se plnění uskutečnilo. Zvolené hodnocení ze strany žalovaného je tak v tomto směru nepřesné a zmatečné.
19. K hodnocení kontrolních hlášení žalobce uvedl, že je v příkrém rozporu s obecným posuzováním hodnoty kontrolních hlášení. Kontrolní hlášení je důkaz, který ve spojení s dalšími důkazy, zejména s daňovým přiznáním k DPH, osvědčuje, že dodavatel zahrnul vydané faktury vůči žalobci do daňového přiznání. Žalovaný reagoval na žádost týkající se daňového přiznání, kontrolního hlášení a sdělení nedoplateků až ve vyrozumění ze dne 29. 3. 2023, ke kterému nedal žalobci žádnou lhůtu k vyjádření. Žalobce má za to, že při postupu kontrol je nutno postupovat tak, aby nevznikaly neodůvodněné rozpory a rozdíly mezi daňovými subjekty. V rámci kontroly provedené u dodavatele PIM nebyla poskytnutá plnění správcem daně zpochybněna a dodavateli byla z těchto zdanitelných plnění doměřena daň. Argumentace žalovaného v bodu [119] napadeného rozhodnutí je lichá, když správce daně je povinen zjistit skutečný stav a ten zahrnout do svých závěrů. Nastává zde zásadní disproporce, kdy na jedné straně správce daně postupuje tak, že plnění poskytnutá žalobci dodavatelem PIM považuje za realizovaná, na druhé straně u žalobce tato poskytnutá plnění považuje za neprokázaná. Dle žalobce správce daně měl postupovat tak, že zdanitelné plnění zachová na obou stranách a vzniklý nedoplatek na dani u dodavatele PIM bude řešit formou zákonného ručení žalobce.
20. Žalobce má za to, že daňové orgány nezjistily řádně skutkový a právní stav a znemožnily žalobci uplatnění a provedení řádných návrhů na doplnění dokazování. Nicméně i z dosud provedených podkladů je zřejmé, že se předmětná plnění fakticky uskutečnila v daném rozsahu a byla žalobcem použita k jeho ekonomické činnosti. V této souvislosti obě smluvní strany potvrzují realizace daných plnění tak, jak jsou uvedena na předložených daňových a účetních dokladech. Auditní stopa předmětných zdanitelných plnění byla respektována. Dokonce nebyla uvedena ani jediná okolnost, která by zavdávala relevantní domněnku o jiném průběhu poskytnutého plnění, než je uveden na předložených daňových dokladech.
21. Svědek M. H. uvedl, že veškerá zdanitelná plnění pro žalobce prováděl on jako zástupce jednotlivých dodavatelů. Tato skutečnost nebyla správcem daně zpochybněna. Pokud je nezpochybněné, že tyto zdanitelná plnění po celou dobu poskytoval svědek M. H., pak se nejpozději v únoru 2017 stal osobou v postavení plátce DPH. Lze tedy dovodit, že i M. H. jako dodavatel musel mít v době uskutečnění plnění postavení plátce DPH.
22. Závěrem žalobce uvedl, že je na místě zrušit i související napadené rozhodnutí č. 2.

Vyjádření žalovaného

23. Žalovaný k podané žalobě předně uvedl, že žalobce si při sepisu žaloby značně ulehčil práci, když žaloba je na mnoha místech doslovnou kopií žaloby směřující proti rozhodnutí žalovaného týkající se však žalobcovy daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období ode dne 1. 1. 2017 do dne 31. 12. 2017, kterou eviduje Městský soud v Praze pod sp. zn. 3 Af 4/2023. Značná část žalobcovy argumentace se tak míjí s rozhodovacími důvody napadeného rozhodnutí.
24. Žalovaný dále odkázal na judikaturu správních soudů a uvedl, že má za to, že v případě žalobce pochybnosti ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správci daně vznikly. V průběhu odvolacího řízení byla z žalobcovy strany učiněna celá řada dalších důkazních návrhů. Hodnocení provedených důkazních prostředků je detailně uvedeno v bodech [48] až [111] napadeného rozhodnutí č. 1. Žalovaný v těchto bodech napadeného rozhodnutí č. 1 hodnotil veškeré důkazní prostředky řádně v souladu se zásadou volného hodnocení ve smyslu ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu, tj. jednotlivě, ale i v jejich vzájemné souvislosti. Naopak je to žalobce, který v žalobě hodnotí důkazy jednotlivě a nepodloženě uvádí, že své důkazní břemeno unesl. Z obsahu žaloby je zřejmé, že svůj závěr o unesení důkazního břemene žalobce opírá zejména o svědecké výpovědi M. H., R. H., P. H. a I. Č., resp. o jejich výňatky, které v žalobě cituje, a rovněž také o kontrolní hlášení obchodní společnosti PIM. S tímto však žalovaný kategoricky nesouhlasí. M. H. zastupoval společnost PIM, aniž by k tomu byl jakkoli oprávněn. Navíc nebyl přítomen u žádného dodání zboží či materiálu anebo u poskytnutí služeb žalobci, přičemž neznal žádného zástupce žalobce. Celá konstrukce obchodní spolupráce mezi žalobcem a obchodní společností PIM byla „značně kostrbatá“. R. H. vypověděl toliko, že o realizovaných plněních nemá žádné povědomí. Ani výpověď P. H. nemohla odstranit pochybnosti správce daně. I. Č. potvrdil toliko výkon stavebních a úklidových prací pro společnost PIM, avšak předmět fakturace mezi žalobcem a obchodní společností PIM byl zcela odlišný. Co se týče kontrolního hlášení společnosti PIM, žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí.
25. Žalovaný dále uvedl, že žalobce neoznačil žádného jiného „hypotetického“ dodavatele, který by mu sporná zdanitelná plnění dodal. Žalovaný nepopírá, že ve zde řešeném sporu jako výrazná osoba figuruje M. H., nicméně žalobce nikdy neobjasnil a neprokázal, jaká byla ve skutečnosti vlastně jeho role. Lze tedy zkonstatovat, že ani ze spisového materiálu nevyplývají informace, že sporná zdanitelná plnění musel nutně žalobci poskytnout (byť neznámý) plátcе daně z přidané hodnoty. K neuznání nároku na odpočet DPH přitom postačuje i neprokázání konkrétního rozsahu přijatého zdanitelného plnění.
26. Ani námitka ohledně včasného neposkytnutí informace o úředních osobách, které se na přípravě a vydání napadených rozhodnutí podílely, nemůže obstát. Z žádného ustanovení daňového řádu nevyplývá „aktivní“ povinnost správce daně informovat daňový subjekt o úřední osobách, které se podílejí na přípravě a vydání rozhodnutí. Co se týče tvrzení, že žalovaný i správce daně „odmítli provést důkaz znaleckým posudkem“, žalovaný k tomu uvádí, že mu není zřejmé, o jakém znaleckém posudku žalobce hovoř. Výslechu Z. P. se žalobce nikdy nedomáhal.
27. Co se týče požadavku žalobce na opakovaný výslech M. H., R. H. a Ing. K., žalovaný se těmito požadavky v odůvodnění napadeného rozhodnutí detailně zabýval. Žalovaný zdůrazňuje, že účelem opakované svědecké výpovědi nemůže být ani snaha o zajištění, aby

její obsah odpovídal tvrzením (či představám) žalobce, popřípadě aby si svědkové mohli události znovu oživovat v paměti např. za využití materiálů obsažených ve spisovém materiálu. Účelem svědecké výpovědi je zjištění, jak svědek vnímal určitou událost svými smysly v té podobě, v jaké se toto vnímání zachovalo v jeho paměti. V daném případě žalobce neuvedl žádné nové důvody pro provedení opakovaných svědeckých výpovědí a ani nevystaly žádné nové skutečnosti, které by bylo nutno osvětlit prostřednictvím opakovaných svědeckých výpovědí.

28. Pokud jde o otázku přípustnosti důkazních prostředků získaných z trestního řízení, žalovaný uvedl, že správce daně může využít v daňovém řízení jako důkazní prostředky i podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení. V nyní posuzovaném případě byly příslušné důkazní prostředky pořízeny v trestním řízení v souladu se zákonem a nezávisle na daňovém řízení. Podklady získané z trestního řízení byly navíc v souzené věci využity spíše jako podpůrné důkazní prostředky. Žalovaný zdůrazňuje, že předmětné zdaňovací období ani není předmětem trestního řízení. Podivuje-li se žalobce nad tím, že žalovaný od správce daně obdržel pro své rozhodnutí i stanovisko správce daně s návrhem rozhodnutí, evidentně přehlíží znění ustanovení § 113 odst. 3 daňového řádu.
29. Jádrem sporu není otázka plnění na výstupu u obchodní společnosti PIM, nýbrž plnění na vstupu u žalobce. Správce daně, potažmo žalovaný, nepochybně, že žalobce nějaká zdanitelná plnění obdržel, mají však nadále pochybnosti o tom, kdo tato sporná zdanitelná plnění žalobci dodal a v jakém rozsahu. Žalobce se nepatřičně dovolává „zásadní disproporce“. Reciprocita či jakási pospolitost mezi daní na výstupu a daní na vstupu není (a ani nemůže být) zaručena. Na podporu své argumentace žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2014, sp. zn. 7 Afs 82/2013; ze dne 12. 1. 2023, sp. zn. 2 Afs 138/2021; a ze dne 10. 1. 2023, sp. zn. 2 Afs 92/2021. Žalovaný dále s poukazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu uvedl, že v žádném případě nelze odepření nároku na odpočet DPH z důvodu neprokázání splnění hmotněprávních podmínek zaměňovat právě s institutem ručení.

Průběh řízení před daňovými orgány

30. Ze správního spisu předloženého žalovaným správním orgánem zjistil soud následující, pro rozhodnutí ve věci samé, podstatné skutečnosti:
31. Dne 10. 4. 2019 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na DPH, která se týkala mj. i zdaňovacího období listopad 2018, a to v rozsahu tuzemských přijatých zdanitelných plnění. Daňová kontrola byla provedena Finančním úřadem pro Jihočeský kraj, Územním pracovištěm ve Strakonici (dále také jen „správce daně“). Žalobce v předmětném zdaňovacím období uplatnil nárok na odpočet ze zdanitelných plnění od dodavatele PIM za dodání zboží a služeb. Konkrétně měla dle daňových dokladů č. 111099 a 111100 společnost PIM žalobci v listopadu 2018 dodat 106 palet zámkové dlažby, 400 metrů obrubníků, 4 425 kg zásypového křemičitého písku a 800 m² impregnace EKOAKTIV v celkové ceně 442 650 Kč bez DPH a dále služby spočívající v kompletní opravě dvou knihařských strojů HORIZON v celkové ceně 1 003 742 Kč. Na základě provedeného dokazování dospěl správce daně k závěru, že žalobce nemá nárok na odpočet z předmětných zdanitelných plnění, neboť neprokázal, že přijal uvedená zdanitelná plnění a oprávněně si z nich uplatnil nárok na odpočet daně, ani že se jedná o přijatá zdanitelná

plnění, která byla použita v rámci jeho ekonomické činnosti a že došlo k naplnění dalších hmotněprávních podmínek k uplatnění nároku na odpočet uvedených v § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Správce daně proto následně vydal dodatečný platební výměr, proti kterému podal žalobce odvolání.

32. Správce daně po podání odvolání na pokyn žalovaného doplnil dokazování o svědecké výpovědi a předložil doplněné dokazování spolu s jeho vyhodnocením žalovanému. Žalovaný seznámil žalobce s hodnocením doplněného odvolacího řízení a změnou právního názoru písemností ze dne 9. 2. 2023, č. j. 3468/23/5300-21444-712862. Žalobce na to reagoval mj. návrhem na provedení opakovaných výsledků svědků M. H., R. H., I. Č., M. R., pana B. a Ing. K. Dále navrhl, aby byl spis doplněn o kontrolní hlášení a daňová přiznání dodavatele PIM a aby bylo zjištěno, že společnost PIM uvedla plnění poskytovaná žalobci do kontrolního hlášení a daňového přiznání a zda je u tohoto dodavatele nějaká neuhrazená daňová povinnost za předmětné zdaňovací období. Žalovaný žalobce vyrozuměl o nedůvodnosti navrhovaného doplnění dokazování.
33. Následně žalovaný vydal napadené rozhodnutí č. 1. V odůvodnění tohoto rozhodnutí uvedl, že na rozdíl od správce daně nepochybně, zda se deklarovaná plnění fakticky uskutečnila ani zda byla žalobcem použita k jeho ekonomické činnosti, nýbrž že žalobce přijal předmětná plnění od dodavatele PIM nebo od jiného plátce DPH a že je od něj přijal v deklarovaném rozsahu, neboť tyto hmotněprávní podmínky nároku na odpočet nebyly prokázány ani po doplnění dokazování. Žalovaný tedy změnil právní názor správce daně tak, že specifikoval, jaké konkrétní hmotněprávní podmínky má za neprokázané.
34. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí č. 1 dále konstatoval, že žalobce v letech 2017 a 2018 deklaroval spolupráci s několika obchodními společnostmi včetně deklarovaného dodavatele společnosti PIM, přičemž všechny dodavatelské společnosti vykazovaly shodné rysy a obchodní spolupráce s nimi měla probíhat podle stejného vzorce. Všechny dodavatelské společnosti byly fakticky ovládány M. H., který dle zjištění orgánů činných v trestním řízení vstupoval do simulovaných obchodních vztahů s různými odběratelskými společnostmi a za úplatu dle jejich požadavků vystavoval fiktivní daňové doklady.
35. Žalobce unesl prvotní břemeno důkazní. Z předložených listin však nelze zjistit konkrétní okolnosti deklarovaných transakcí, zejména jakým způsobem měla být realizována přeprava 106 palet dlažby o hmotnosti 145,45 tun a dalšího materiálu a dvou knihařských strojů určených k repasi, ani jak a kým měla být deklarovaná plnění předávána či přebírána a kontrolována. Ačkoli bylo na daňových dokladech uvedeno číslo účtu dodavatele a platba převodem, byly tyto uhrazeny v hotovosti po částech tak, aby jednotlivé částky nepřesáhly 270 000 Kč, tedy limit pro platbu v hotovosti podle zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění pozdějších předpisů.
36. O společnosti PIM správce daně zjistil, že měla v obchodním rejstříku zapsaný neurčitý předmět činnosti, užívala virtuální sídlo, přičemž dříve sídlila v rodinném domě, neměla žádné zaměstnance. V předmětném zdaňovacím období byl jediným jednatelem a společníkem M. Š. s bydlištěm ve Slovenské republice, neměla webové stránky, byl jí přidělen status nespolehlivého plátce a jsou u ní evidovány vysoké daňové nedoplatky. Správci daně tedy vznikly pochybnosti, zda byla předmětná zdanitelná plnění deklarovaná v daňových dokladech vystavených společností PIM fakticky poskytnuta, případně zda poskytovatelem těchto plnění byla společnost PIM, neboť společnost PIM nedisponuje

materiálními ani personálními prostředky k poskytnutí deklarovaných plnění. Z předložených listin není zřejmé, jakým způsobem byla realizována přeprava fakturovaného zboží, ani jak byla tato plnění přebírána a kontrolována. Z dokladů ani jejich příloh rovněž nevyplývá, kdo, kde a v jakém rozsahu poskytoval deklarované služby, když společnost PIM neměla žádné zaměstnance ani zázemí. Dle žalovaného byly pochybnosti správce daně dostatečně vážné a důvodné a důkazní břemeno bylo přeneseno zpět na žalobce.

37. Plnění uvedené v daňovém dokladu č. 111099 žalobce prokazoval fotografiemi, dodacím listem a kopií objednávky a navrhl možnost fyzického ověření provedeného díla. Toto plnění se mělo sestávat z různých druhů dlažby, obrubníků, penetrace a křemičitého písku, přičemž s ohledem na množství zámkové dlažby je zřejmé, že toto zboží nemohlo být žalobci dopraveno jedním vozidlem. K daňovému dokladu nebyly připojeny žádné důkazní prostředky, jako jsou např. záznamy o provozu vozidla, z nichž by bylo možné zjistit okolnosti přepravy zboží a kdo byl jeho odesílatelem. Z předložených dokladů tedy nelze zjistit okolnosti přepravy deklarovaného materiálu, ani z nich nevyplývá, kdo konkrétně deklarovaná plnění dodal, když dodavatel PIM neměl pro tuto činnost žádné personální ani materiální zázemí. Fotografie vydlážděné plochy nemá ve vztahu k deklarovaným plněním žádnou vypovídací hodnotu, neboť z ní nelze zjistit původ a dodavatele použitého stavebního materiálu.
38. K repasím strojů deklarovaných v daňovém dokladu č. 111100 žalobce uvedl, že tyto stroje byly k 31. 12. 2018 stále na skladě, a předložil jejich fotografie, smlouvu o dílo a protokol o provedení prací, dodací a zakázkový list. Z předložené smlouvy o dílo nelze zjistit, v čem konkrétně mělo plnění spočívat. Stroje nejsou ve smlouvě blíže specifikovány. Dále ze smlouvy nelze zjistit, na základě čeho byla stanovena cena opravy. Z předložených dokladů nelze zjistit žádné informace o přepravě strojů. Ačkoli je ve smlouvě uvedeno, že zhotovitel vystaví daňový doklad s vyúčtováním skutečných prací, žádný takový doklad nebyl žalobcem předložen, přičemž rozpis prací nevyplývá ani z protokolu o provedení prací. Z protokolu o provedení prací vyplývá, že měly být provedeny repasní práce na třech strojích, což je v rozporu s předloženou smlouvou o dílo, podle níž se mělo jednat o stroje dva. Z fotografií nelze zjistit žádné okolnosti týkající se deklarovaných služeb.
39. Ze svědecké výpovědi R. H. vyplývá, že byl pouhým prostředníkem mezi výkonným ředitelem žalobce Ing. K. a M. H., aniž by měl jakékoli povědomí o deklarovaných plněních, jichž se podle svého tvrzení neúčastnil. Ze svědecké výpovědi Ing. K. vyplývá, že on sám nikdy přímo nejednal s dodavatelem PIM, nýbrž objednával deklarovaná plnění u R. H. O společnosti PIM neměl žádné reference a nevyžadoval ani žádné záruky za provedené práce a dodané zboží. Veškerá přeprava měla být zajišťována dodavatelem. Hotovostní úhrady probíhaly na základě dohody s panem R. H. Svědecká výpověď Ing. K. je v rozporu s jeho vyjádřením ze dne 21. 6. 2019 (viz odst. [30]), kdy uvedl, že neví, jak byla navázána obchodní spolupráce s dodavatelem PIM, ani s kým jednal a kdo a kde přebíral hotovostní platby. Nepamatoval si dokonce ani, kdo tyto hotovostní platby za žalobce předával. Oproti tomu ve své svědecké výpovědi sdělil, že veškerá jednání vedl pouze s R. H. Svědecká výpověď Ing. K. je v rozporu i se svědeckou výpovědí R. H., který tvrdil, že nezná konkrétní okolnosti jednotlivých obchodních případů a fungoval pouze jako „spojka“ mezi Ing. K. a M. H.
40. Ze svědecké výpovědi L. V. je zřejmé, že nebyl v kontaktu s deklarovaným dodavatelem a nemá povědomí o tom, že by tento subjekt přímo spolupracoval s žalobcem. Svědek M. H. vypovídal značně obecně, když neuvedl k jednotlivým plněním ani přepravě zboží žádné

konkrétní okolnosti, pročež správce daně jeho svědeckou výpověď vyhodnotil jako obecnou, nekonkrétní a taktéž nevěrohodnou stran popsání průběhu realizace plnění. M. H. byl osobou, jež fakticky ovládala dodavatelské společnosti včetně společnosti PIM, měl by proto mít o prověřovaných obchodních transakcích povědomí. Svědek si na společnost PIM ani nevzpomněl, když vyjmenovával společnosti, které ovládal. Ze svědecké výpovědi pana Š. vyplývá, že tento svědek v předmětném zdaňovacím období fakticky nevykovoval činnost statutárního orgánu společnosti PIM a nemá o této společnosti žádné povědomí. Výpověď svědka P. H. je dle žalovaného velmi obecná a taktéž značně nekonkrétní. Svědek Č. nepotvrdil, že by se podílel na dodávkách stavebního materiálu na stavbu v Kácově či na opravách knihařských strojů. Co se týče deklarovaných oprav strojů, o těchto se svědek vůbec nezmínil. Svědkyně D. M. se nepodílela na nákupech stavebních materiálů ani na opravách strojů. Svědek Ing. J. se jako zaměstnanec žalobce podílel na pracích souvisejících s úpravami v areálu Kácov, nicméně nebyl přímo účasten při objednávání materiálů. Společnost STAVEX CZ s.r.o. poskytovala žalobci v roce 2018 a 2019 službu pokládky zámkové dlažby a úpravy ploch v Kácově. Pan K. uvedl, že s výjimkou betonu nedodávala společnost STAVEX CZ s.r.o. na tyto práce žádný materiál, že dlažbu i podkladové šterky zajistil žalobce. Žalovaný nespochybnil, že společnost STAVEX CZ s.r.o. prováděla dláždění ploch v areálu žalobce, nicméně předmětem sporu je dodání materiálu, o němž neměl svědek K. žádné povědomí. Svědkyně Mgr. S. K. v obecné rovině potvrdila realizaci stavebních prací v areálu v Kácově, nebyly jí však známy žádné konkrétní informace o dodavatelích stavebního materiálu. Pan M. R. připustil spolupráci žalobce s poddodavateli u tiskových strojů, nicméně výslovně uvedl, že on jako technik knihařských strojů s externími subjekty nespolečupracoval. Svědek B. ve své svědecké výpovědi v obecné rovině uvedl, že žalobce spolupracoval s poddodavateli, současně však výslovně sdělil, že on s externími subjekty nespolečupracoval. Ing. K. neměl povědomí o deklarovaných plněních od dodavatele PIM spočívajících v kompletní opravě dvou knihařských strojů.

41. Žalovaný nepovažoval návrh na opětovný výslech svědka R. H. za dostatečně konkrétní, neboť žalobce v něm nespecifikuje, k jakým novým zjištěním by mělo opakované provedení výslechu směřovat. Žalovaný nepovažoval ani návrh na opětovný výslech svědka Ing. K. za dostatečně konkrétní. K návrhu na provedení opakovaného výslechu svědka M. H. žalovaný uvedl, že předmětem trestního řízení nejsou plnění od dodavatele PIM. Žalobce nespecifikoval, jaká další konkrétní zjištění by mohlo opětovné provedení výslechu tohoto svědka přinést. Stejně tak neuvedl, že by bylo zopakováním svědecké výpovědi třeba osvětlit nové skutečnosti, které vyvstaly až po provedení výslechu svědka.
42. Žalovaný dále poukázal mimo jiné na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, a rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie* (dále jen „judikatura ve věci Kemwater“), a uvedl, že z okolností posuzovaného případu s jistotou nevyplývá, že dodavatelem daných plnění musel být plátce DPH.
43. K opakovanému návrhu na výslech svědka M. H. žalovaný uvedl, že výslech svědka byl dostatečně podrobný. Správce daně ho vyhodnotil jako obecný, nekonkrétní a nevěrohodný. Na zjištěném skutkovém stavu nic nemění ani plná moc. Samotná existence plné moci není způsobilá prokázat, zda deklarovaná plnění žalobce přijal od dodavatele PIM v deklarovaném rozsahu. Tvzení žalobce, že opakovaný výslech svědka M. H. může ozřejmit okolnosti prodeje materiálu a provádění služeb pro žalobce, je naprosto obecné. K

opakovanému návrhu na výslech svědka R. H. žalovaný uvedl, že žalobce v něm nespécifikuje, k jakým novým zjištěním by mělo opakované provedení výslechu směřovat. Předmětem sporu je otázka, zda žalobce přijal deklarovaná plnění od dodavatele PIM v deklarovaném rozsahu, nikoliv to, zda se deklarovaná plnění uskutečnila. K návrhu na provedení opakovaného výslechu I. Č. žalovaný uvedl, že výslech svědka I. Č. byl dostatečně podrobný. K opakovanému návrhu na výslech svědka Ing. K., žalovaný uvedl, že výslech svědka byl dostatečně podrobný, přičemž svědek popsal průběh obchodování, jež zprostředkovával R. H. a uvedl, že M. H. nezná. Plnění od dodavatele PIM svědek definoval tak, jak je uvedeno v daňových dokladech a doplnil, že s nikým ze společnosti PIM nejednal. Za této situace by bylo nadbytečné svědkovi předkládat daňové doklady, neboť je zřejmé, že údaje v nich uvedené jsou svědkovi známy.

44. K vykázaní plnění v kontrolním hlášení žalovaný uvedl, že je stejně jako předložení daňových dokladů pouze formálním důkazním prostředkem, z něhož nelze zjistit faktický stav věci.
45. Odvolací námitky žalovaný neshledal důvodnými, přičemž odkázal i na body napadeného rozhodnutí, v němž některé námitky fakticky vypořádal. K námitce, že informace o dodavateli jsou zavádějící a nastaly po ukončení spolupráce, žalovaný uvedl, že zjištění správce daně o společnosti PIM vycházejí z vyhledávací činnosti správce daně. Zjištění o nestandardnosti dodavatele PIM přispěla pouze k umocnění pochybností správce daně. Žalobci bylo umožněno, aby pochybnosti rozptýlil. Výsledek řízení tedy není založen na zjištěních správce daně o dodavateli PIM, nýbrž na skutečnosti, že žalobce neunesl své důkazní břemeno. Co se týče námitky, že spolu nekorespondují závěry z daňového řízení vedeného u žalobce a deklarovaného dodavatele, žalovaný uvedl, že předmětem kontrolního postupu u dodavatele PIM vedeného za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2018 byla toliko plnění na vstupu, nikoliv uskutečněná zdanitelná plnění vykázaná v daňovém přiznání. Žalovaný dále uvedl, že vzhledem ke skutečnosti, že plnění od dodavatele PIM, jejichž přijetí žalobce deklaroval v listopadu 2018, nejsou předmětem trestního řízení, neklade skutečnosti zjištěné v trestním řízení žalobci k tíži. K námitce týkající se účelově vytvořených důkazních prostředků až po zahájení kontroly žalovaný uvedl, že z provedeného dokazování vyplývá, že předložená smlouva o dílo i protokol o provedení prací byly vyhotoveny až dodatečně s několikaměsíčním prodlením od vystavení daňového dokladu č. 111100. Tyto skutečnosti vyvstaly až po vydání výzvy a nezaložily primární pochybnosti správce daně.
46. Napadeným rozhodnutím č. 2 pak žalovaný zamítl i odvolání žalobce proti platebnímu výměru na daňové penále. V odůvodnění tohoto rozhodnutí žalovaný uvedl, že žalobci byla na základě výsledků daňové kontroly doměřena DPH za zdaňovací období listopad 2018 ve výši 303 742 Kč. Tím došlo k naplnění předpokladu pro vznik penále ve smyslu § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu, když tato obligatorní sankce vznikla ex lege tak, jak předpokládá citované ustanovení daňového řádu, neboť došlo ke zvýšení daňové povinnosti oproti poslední známé dani vyměřené v souladu s podaným daňovým přiznáním za toto zdaňovací období.

Posouzení věci Městským soudem v Praze

47. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl

v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Soud projednal věc bez nařízení jednání, neboť žalovaný s tímto výslovně souhlasil a žalobce na výzvu soudu s takovýmto postupem nevyjádřil výslovný nesouhlas (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

48. Pokud se jedná o listiny navrhované žalobcem k důkazu v podané žalobě, zdejší soud konstatuje, že tyto listiny jsou nedílnou součástí správního spisu, z jehož obsahu soud ve své rozhodovací činnosti vychází. Dokazování ve správním soudnictví se jimi proto neprovádí (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 12. 2022, č. j. 2 Afs 23/2022-41, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117).
49. Žaloba není důvodná.
50. V projednávané věci je třeba předně shrnout, že v daňovém řízení je to primárně daňový subjekt, koho tíží důkazní břemeno. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat *„všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“*. Jedná se o základní zásadu, která ovládá dokazování v daňovém řízení. Jak vyplývá již z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací, nýbrž je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu dále platí, že *„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 podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje *„skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“*. 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 v takovém případě důkazní břemeno 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 dle § 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 (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č.j. 6 Afs 34/2017-71).
51. Podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH upravují ust. § 72 a § 73 zákona o DPH. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH platí, že plátce 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. Dále pak § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH stanoví, že pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.
52. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Hodnocení důkazů podle vlastního uvážení správního orgánu je tedy myšlenkovou úvahou, při které usuzující přijímá jedno tvrzení a odmítá jiné, přičemž se opírá o logické, systematické, popř. věrohodnostní úsudky. Takovým hodnocením však není, jestliže správní orgán jeden

důkaz pouze přijal a protichůdný pouze jako nevěrohodný odmítl, aniž by vyložil, proč tak učinil. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud, volné hodnocení důkazů ve smyslu ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu je postaveno na vnitřním přesvědčení správce daně, což však v žádném případě neznamená libovůli v jeho postupu, nýbrž přísný logický postup opřený o znalost zákonů a jiných právních předpisů, o všestranné, hluboké a logické zhodnocení jednotlivých důkazů v jejich vzájemných souvislostech, s přihlédnutím ke všem okolnostem případu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č. j. 7 Afs 64/2013-22).

53. Žalobce v žalobě opakovaně namítal, že daňové orgány bagatelizovaly „zjištěné pozitivní informace ve prospěch žalobce“, přičemž překrucovaly jednotlivé obsahy svědeckých výpovědí, což vedlo k nesprávnému a nedostatečnému hodnocení svědeckých výpovědí. Žalobce daňovým orgánům rovněž vyčítal způsob provedení výslechů svědků a to, že nezopakovaly výslechy svědků Ing. T. K., M. H. a R. H. Žalobce má za to, že na základě provedených svědeckých výpovědí a dalších důkazů prokázal oprávněnost nárokovaných odpočtů DPH.
54. V daném případě soud předesílá, že se s hodnocením posuzované věci v napadeném rozhodnutí ztotožňuje a shledává úvahy správce daně i žalovaného řádně odůvodněné včetně uvedení, proč a jakým způsobem byly hodnoceny důkazy předložené žalobcem, tedy důkazy listinné (viz bod [27], [28], [30], [31], [34] a [35] napadeného rozhodnutí č. 1), fotografie (viz body [34] a [35] napadeného rozhodnutí č. 1), kontrolní hlášení (viz bod [108] napadeného rozhodnutí č. 1) či výpovědi svědků. Konkrétně se jednalo o výpovědi svědků R. H. (viz body [36] až [37] napadeného rozhodnutí č. 1), Ing. T. K. (viz body [38] až [39] napadeného rozhodnutí č. 1), L. V. (viz body [40] až [41] napadeného rozhodnutí č. 1), M. H. (viz body [42] až [44] napadeného rozhodnutí č. 1), M. Š. (viz body [49] až [50] napadeného rozhodnutí č. 1), P. H. (viz body [51] až [52] napadeného rozhodnutí č. 1), I. Č. (viz body [53] až [54] napadeného rozhodnutí č. 1), D.M. (viz body [55] až [56] napadeného rozhodnutí č. 1), Ing. J. J. (viz body [57] až [58] napadeného rozhodnutí č. 1), L. K. (viz body [59] až [60] napadeného rozhodnutí č. 1), Mgr. S. K. (viz body [61] až [62] napadeného rozhodnutí č. 1), M. R. (viz body [63] až [64] napadeného rozhodnutí č. 1), D. B. (viz body [65] až [66] napadeného rozhodnutí č. 1), Ing. M. K. (viz body [67] až [68] napadeného rozhodnutí č. 1), J. K. (viz bod [69] napadeného rozhodnutí č. 1), J. Ch. (viz bod [69] napadeného rozhodnutí č. 1). Jak bude rozvedeno dále, žalovaný se rovněž zabýval opakovanými návrhy žalobce na výslech některých svědků (mj. svědků Ing. T. K., M. H. a R. H.) a velmi podrobně odůvodnil, proč těmto návrhům nevyhověl. Právo žalobce na spravedlivý proces nebylo porušeno.
55. Daňové orgány tedy provedly rozsáhlé dokazování, jež vyústilo ve zjištění skutkového stavu v dostatečné míře. Žalovaný správně nejen posoudil jednotlivé důkazy, ale především důkazy posoudil v jejich vzájemné souvislosti a přihlédl přitom i k dalším skutečnostem, které při správě daní vyšly najevo. Hodnocení jednotlivých výpovědí tak, jak je provedl v napadeném rozhodnutí žalovaný, svědčí o zcela racionálních úvahách založených na prokázaných skutečnostech podepřených jednotlivými důkazy. Nejednalo se o nepodložené domněnky či vykonstruovaná zjištění, jak tvrdí žalobce. Ani výpovědi svědků Č. a P. H. nebyly „překrucovány“, jak namítá žalobce, ale byly řádně hodnoceny v kontextu dalších důkazů.
56. Městský soud rovněž neshledal, že by správce daně postupoval při výsleších svědků takovým způsobem, který by mohl mít vliv na správné zjištění skutkového stavu. Správce

daně vedl výsledky v souladu s jejich účelem a poskytl svědkům dostatek prostoru k jejich vyjádření. Rovněž zástupce žalobce měl možnost klást svědkům doplňující otázky. Pokud tedy nyní žalobce tvrdí, že podrobnější dotazy by přispěly k odstranění pochybností správce daně, mohl je při výsledku svědkům položit sám, resp. jeho zástupce. Bylo ostatně na žalobci, aby vyvrátil pochybnosti správce daně. Lze dodat, že jednotlivé výsledky svědků Ing. T. K., M. H. a R. H. trvaly zhruba dvě hodiny a svědci měli tedy dostatečný prostor ke sdělení všeho podstatného. Lze také doplnit, že daňový řád na rozdíl od trestního řádu výslovně nestanoví formální pravidla pro chronologický průběh svědeckých výpovědí.

57. Soud dále ve vztahu k neprovedení opakovaných výsledků svědků Ing. T. K., M. H. a R. H. souhlasí s žalovaným, že účelem opakované svědecké výpovědi nemůže být snaha o zajištění, aby její obsah odpovídal tvrzením (či představám) žalobce. Účelem svědecké výpovědi je zjištění, jak svědek vnímal určitou událost svými smysly v té podobě, v jaké se toto vnímání zachovalo v jeho paměti. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu je přitom opakování výsledku svědka zásadně možné pouze tehdy, pokud výslech nebyl proveden v souladu se zákonnými pravidly, pokud byl výslech proveden v jiném daňovém řízení a jsou splněny podmínky § 93 odst. 3 daňového řádu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2018, č. j. 6 Afs 379/2017-54), nebo pokud se má svědek vyjádřit k novým dosud neprojednaným okolnostem věci (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2016, č. j. 2 Afs 34/2016-45). Žádná z uvedených situací v nyní posuzované věci nenastala.
58. Požadavkem na opakovaný výslech Ing. K. se žalovaný detailně zabýval v bodech [79] a [80] napadeného rozhodnutí č. 1 ve spojení s body [105] až [107] napadeného rozhodnutí č. 1. Provedení opakovaného výsledku svědka Ing. K. žalobce zdůvodnil tak, že má výslech prokázat uskutečnění prověřovaných zdanitelných plnění, přičemž výslech svědka nebyl veden ke zpochybňovaným daňovým dokladům, ale pouze obecně k jednání vůči společnosti PIM (viz doplnění odvolání ze dne 2. 7. 2021 a vyjádření žalobce ze dne 7. 3. 2023 a ze dne 8. 3. 2023). Žalovaný k tomu mimo jiné uvedl, že výslech svědka byl dostatečně podrobný, svědek popsal průběh obchodování, jež zprostředkoval R. H. a uvedl, že M. H. nezná. Plnění od dodavatele PIM svědek definoval tak, jak je uvedeno v daňových dokladech a doplnil, že s nikým ze společnosti PIM nejednal. Za této situace by bylo dle žalovaného nadbytečné svědkovi předkládat daňové doklady, na něž svědek sám odkazoval, neboť je zřejmé, že tyto a údaje v nich uvedené jsou svědkovi známy. Dále zdůraznil, že předmětem sporu není, zda se deklarovaná plnění uskutečnila.
59. S uvedeným posouzením se soud ztotožňuje a dodává, že ze strany 7 až 8 protokolu ze dne 18. 2. 2020, č. j. 314878/20/2211-60562-304074, plyne, že správce daně se přímo dotazoval svědka na spolupráci s dodavatelem PIM. Konkrétně se dotazoval svědka, jak probíhala obchodní spolupráce s tímto dodavatelem, co bylo předmětem dodávek, jak byla sjednána jejich cena, dodací a platební podmínky, jak probíhala fakturace, předávání podkladů, s kým bylo jednáno, jak jednotlivé dodávky probíhaly apod. Dále požadoval od svědka uvést, vše na co si vzpomene, čeho byl osobně účasten a další skutečnosti, které jsou svědkovi známy. Žalovaný pak v napadeném rozhodnutí zcela logicky a srozumitelně vysvětlil, proč hodnotil výpověď svědka Ing. K. jako nevěrohodnou, neboť jeho výpověď byla v rozporu s jeho vyjádřením ze dne 21. 6. 2019 a v rozporu se svědeckou výpovědí pana R. H. (viz podrobně body [38] a [39] napadeného rozhodnutí č. 1).

60. Rovněž požadavkem na opakovaný výslech svědka M. H. se žalovaný podrobně zabýval (srov. body [81] a [82] napadeného rozhodnutí č. 1 ve spojení s body [92] až [94] napadeného rozhodnutí č.1). Žalobce navrhoval provedení opakovaného výslechu svědka v souvislosti s jeho výpovědí v rámci trestního řízení a dále měl za to, že opakovaný výslech má prokázat uskutečnění prověřovaných zdanitelných plnění a může ozřejmit okolnosti prodeje materiálu a provádění služeb pro žalobce (viz doplnění odvolání ze dne 2. 7. 2021 a vyjádření žalobce ze dne 7. 3. 2023 a ze dne 8. 3. 2023). Žalovaný k tomu uvedl, že předmětem trestního řízení nejsou plnění od dodavatele PIM, z nichž žalobce uplatnil nárok na odpočet, tudíž trestní řízení nemá s daňovým řízením za zdaňovací období listopad 2018 souvislost. Dále uvedl, že žalobce nijak blíže nespecifikoval, jaká další konkrétní zjištění by mohlo opětovné provedení výslechu tohoto svědka přinést. Stejně tak neuvedl, že by bylo zopakováním svědecké výpovědi třeba osvětlit nové skutečnosti, které vyvstaly v řízení až po provedení výslechu svědka. Výslech svědka byl dostatečně podrobný, přičemž svědek na otázky správce daně odpovídal ve značně obecné rovině, když neuvedl k jednotlivým plněním ani přepravě zboží žádné konkrétní okolnosti, pročejž jej správce daně vyhodnotil jako obecný, nekonkrétní a nevěrohodný. Tvzení, že opakovaný výslech svědka může ozřejmit okolnosti prodeje materiálu a provádění služeb pro žalobce, je rovněž obecné. S uvedeným posouzením se soud ztotožňuje.
61. Žalobce v souvislosti s námitkou neprovedení opakovaného výslechu svědka M. H. vytýká správci daně, že u výslechu nebyly svědkovi předloženy žádné doklady k vyjádření, nebyl vyslechnut k jednotlivým obchodním případům a nebyl tázán na jeho oprávnění jednat za společnost PIM.
62. Z protokolu ze dne 17. 6. 2020, č. j. 1560457/20/2211-60562-304074, však vyplývá, že tvrzení, že svědkovi nebyly předloženy žádné konkrétní listiny, není pravdivé, neboť mu byl předložen soupis požadovaných prací, poptávka po použitém knihařském stroji a katalog Horizon. Uvedené ostatně žalobce sám potvrzuje, když v rozporu se svým tvrzením, že svědkovi nebyly předloženy žádné doklady (viz bod 27. žaloby), uvádí v bodu 36. žaloby, že *„[k] provádění oprav strojů svědek M. H. dále potvrdil, že k opravám vždy obdržel soupis požadovaných prací od společnosti GRAFFIN. Tento dokument byl svědkovi dokonce předložen k potvrzení. Tento dokument byl svědkem ztotožněn a následně byl založen při výslechu jako příloha do protokolu.“* V bodu 38. pak žalobce uvedl, že *„[s]vědek [...] potvrdil, že při dodání strojů měl k dispozici specifikaci zařízení a katalog HORIZON, kde byl napsaný daný typ stroje. Tento katalog byl svědkem ztotožněn a následně při výslechu založen jako příloha do protokolu. Svědek dále potvrdil, že vždy obdržel poptávku po použitém knihařském zařízení od společnosti GRAFFIN. Tento dokument byl svědkovi dokonce předložen k potvrzení. Tento dokument byl svědkem ztotožněn a následně byl založen při výslechu jako příloha do protokolu.“*
63. Ke svědkovi je pak nutno dále uvést, že z jeho svědecké výpovědi vyplynulo, že nebyl přítomen u žádného dodání zboží či materiálu anebo u poskytnutí služeb žalobci, přičemž neznal žádného zástupce žalobce. Soud souhlasí s daňovými orgány, že celá konstrukce obchodní spolupráce mezi žalobcem a obchodní společností PIM, tak jak byla popsána tímto svědkem (k tomu viz bod [43] napadeného rozhodnutí č. 1), byla „značně kostrbatá“. Svědek ve své výpovědi neoznačil ani žádné konkrétní osoby, jež měly deklarovaná plnění realizovat, pouze odkazoval na blíže neurčené Poláky, Ukrajince, Slováky. K zajištění dopravy uvedl, že to bylo „přes ty lidi, co to opravovali“. Pokud tedy svědek nebyl

schopen ve své první výpovědi uvést konkrétní skutečnosti, tím spíše by nebyl schopen dané skutečnosti popsat později.

64. K námitce, že M. H. nebyl vyzván k tomu, aby sdělil, na základě jakého zmocnění zastupoval deklarované dodavatele, soud rovněž odkazuje na uvedený protokol, kde svědek k dotazu, jaké měl kompetence a jakou odpovědnost, uvedl, že „*zastupoval společnosti PALMITA, Pro GMG, BAARTE-TRANS, Venusse, Bavaro Bar, další si nevzpomíná, bylo jich víc. Ke každé akci byla nějaká smlouva nebo objednávka, svědek nemá u sebe nic, veškeré podklady, které by mohly být, má asi Policie a určitě je má společnost Graffin*“. Nelze proto souhlasit s žalobcem, že svědek nebyl tázán na jeho oprávnění jednat za předmětné společnosti. K plné moci, jež měla být udělena svědkovi k zastupování společnosti PIM, pak soud dále uvádí, že žalovaný tuto skutečnost nezpochybňoval, avšak měl za to, že samotná existence plné moci není způsobila prokázat, zda deklarovaná plnění žalobce přijal od dodavatele PIM v deklarovaném rozsahu (viz bod [92] napadeného rozhodnutí č. 1). Soudu tedy není za dané situace, kdy žalovaný nezpochybňoval, že za společnost PIM fakticky jednal M. H. (k tomu rovněž viz bod [93] napadeného rozhodnutí č. 1), zřejmé, proč bylo dle žalobce třeba opakovaným výsledkem svědka „*prověřit tvrzení žalobce, že M. H. jednal za dodavatele na základě plné moci*“. Nelze nepodotknout, že žalobce sice tvrdí, že svědek nebyl vůbec dotazován na plnění, která jsou předmětem této žaloby, současně však v rozporu s tímto tvrzením uvádí, že svědek „*svou výpovědí potvrdil realizaci plnění v napadených daňových dokladech pro žalobce v listopadu 2018 od společnosti PIM*“.
65. Žalobce uvádí, že výslech pana M. H. je „*zásadní a nezastupitelný v prokázání, že činnost M. H. ve vztahu k daňovému subjektu byla činěna v zastoupení jednotlivých dodavatelů, a je tedy daňově uznatelným nákladem*“. Tato argumentace se nicméně týká daně z příjmů, nikoliv daně z přidané hodnoty. V této souvislosti soud podotýká, že ověřil, že žaloba je na mnoha místech doslovnou kopií žaloby směřující proti rozhodnutí žalovaného týkající se žalobcovy daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období ode dne 1. 1. 2017 do dne 31. 12. 2017, kterou eviduje zdejší soud pod sp. zn. 3 Af 4/2023. Uvedená námitka je však ve vztahu k posuzovanému případu zcela irelevantní.
66. Pokud žalobce poukazuje na to, že správce daně uvedl, že v obchodním rejstříku není uveden vztah M. H. ke společnosti PIM, nejedná se o žádné bagatelizování postavení M. H., jak tvrdí žalobce, ale pouze o konstatování toho, že v obchodním rejstříku M. H. nebyl veden. V předmětném zdaňovacím období byl totiž jediným jednatelem a společníkem společnosti PIM pan M. Š. Pokud žalobce poukazuje na bod [44] napadeného rozhodnutí č. 1, soud k tomu uvádí, že žalobce vytrhává věty žalovaného z kontextu. Žalovaný totiž nezaložil svůj závěr o tom, že výpověď svědka není způsobila prokázat, zda deklarovaná plnění žalobce přijal od dodavatele PIM, pouze na tom, že svědek nedokázal vyjmenovat společnosti, které ovládal.
67. I návrhem na provedení výslechu svědka R. H. se žalovaný podrobně zabýval (srov. body [77] a [78] napadeného rozhodnutí č. 1 ve spojení s body [95] a [96] napadeného rozhodnutí č. 1). Návrh na provedení opakovaného výslechu svědka žalobce zdůvodnil tak, že jeho výslech má prokázat uskutečnění prověřovaných zdanitelných plnění a že by se měl svědek vyjádřit ke své činnosti při zajišťování plnění (viz vyjádření žalobce ze dne 8. 3. 2023 a doplnění odvolání ze dne 2. 7. 2021). Žalovaný nepovažoval návrh za dostatečně konkrétní. Dále uvedl, že předmětem sporu je otázka, zda žalobce přijal deklarovaná plnění od dodavatele PIM v deklarovaném rozsahu, nikoliv zda se deklarovaná plnění uskutečnila. Provedení opakované svědecké výpovědi za účelem osvědčení uskutečnění

plnění se proto míjí s meritem věci. Žalobce ani neuvádí, že by bylo zopakováním svědecké výpovědi třeba osvětlit nové skutečnosti, které vyvstaly v řízení až po provedení výslechu tohoto svědka.

68. S uvedeným posouzením se městský soud ztotožňuje a zdůrazňuje, že z výpovědi R. H. je zřejmé, že tento nemá o deklarovaných transakcích prakticky žádné povědomí. Na tom nic nemění ani uzavřená „obstaravatelská smlouva“. Svědek totiž sám sebe v posuzovaných obchodních vztazích označil za „poslíčka“, který jen předával listiny a peněžní prostředky mezi M. H. a Ing. T. K.
69. Soud souhlasí s žalovaným, že ani provedenými výslechy se žalobci nepodařilo čtené pochybnosti správce daně odstranit. K tomu soud pro úplnost dodává, že důvodné pochybnosti správce daně spočívaly zejména ve zjištění týkajících se obchodní společnosti PIM (např. rejstříkové sídlo na tzv. virtuální adrese, nedostatečné materiální a personální zázemí, neexistence webových stránek, evidence vysokých daňových nedoplatků, neshoda hlavní ekonomické činnosti obchodní společnosti PIM s plněními poskytovanými pro žalobce apod.). Pochybnosti správce daně panovaly rovněž ohledně úhrad faktur vystavených obchodní společností PIM, kdy tyto faktury měly být hrazeny bankovními převody, avšak dle žalobcova účetnictví byly platby realizovány hotovostně. Pochybnosti správce daně spočívaly rovněž ve skutečnosti, že zástupce žalobce Ing. T. K. v rámci svého vyjádření ohledně obchodní spolupráce žalobce s obchodní společností PIM uvedl (v rozporu se svojí pozdější výpovědí – k tomu viz body [38] až [39] napadeného rozhodnutí č. 1), že si okolnosti navázání obchodní spolupráce nepamatuje, o společnosti PIM si před navázáním obchodního vztahu nezjišťoval žádné skutečnosti, nepamatuje si, kdo za tuto společnost jednal, platby hotovosti probíhaly na základě dohody, ale neví, kdo za společnost PIM hotovost přebíral, ani kdo ji za žalobce předával, neví, proč byla spolupráce se společností ukončena.
70. Není sporu o tom, že žalobce předložil řadu důkazních prostředků (dodací listy, fotografie, smlouva o dílo, skladová evidence atd.), nicméně tyto důkazní prostředky ještě prohloubily pochybnosti správce daně. K tomu soud v podrobnostech odkazuje na body [33] až [35] napadeného rozhodnutí č. 1, ve kterých žalovaný tyto důkazní prostředky vyhodnotil – např. z předložených důkazních prostředků nebylo možné ověřit okolnosti dopravy, když obchodní společnost PIM neměla pro tuto přepravu žádné personální ani materiální zázemí, absence dat pořízení fotografií, v případě šterkové cesty bylo zjištěno, že tato cesta již existovala v květnu 2016, absence konkrétní specifikace materiálů, absence výrobních čísel strojů, nekonkrétnost smlouvy o dílo atd.) Předložená smlouva o dílo i protokol o provedení prací byly přitom vyhotoveny až dodatečně s několikaměsíčním prodlením od vystavení daňového dokladu č. 111100 (viz bod [26] napadeného rozhodnutí č. 1). Nelze tedy přitakat žalobci, že nebyla uvedena ani jediná okolnost, která by zavdávala relevantní domněnku „o jiném průběhu poskytnutého plnění, než je uveden na předložených daňových dokladech“.
71. Ohledně námitky neprovedení důkazu znaleckým posudkem soud uvádí, že žalobce nespecifikoval, který znalecký posudek má na mysli. Pokud jde o znalecké posudky, které žalobce předložil již před správcem daně (celkem 9), pak tyto znalecké posudky byly správcem daně řádně vyhodnoceny se závěrem, že nejsou způsobilé prokázat, že se předmětná plnění fakticky uskutečnila tak, jak je deklarováno na daňových dokladech. Předložené znalecké posudky neodstranily pochybnosti správce daně o tom, kdo byl skutečným dodavatelem služeb (oprav) (viz strana 105 zprávy o daňové kontrole).

K výsledku jednatele společnosti Pro GMG s.r.o. v likvidaci soud uvádí, že z argumentace žalobce není zřejmé, co by tato osoba měla vypovídat ve vztahu k obchodní společnosti PIM. Z obsahu správního spisu navíc vyplývá, že správce daně (neúspěšně) předvolal k výsledku tohoto svědka na základě pokynu žalovaného, nikoliv návrhu žalobce.

72. Nelze ani souhlasit s žalobcem, že by hodnocení žalovaného bylo „nepřesné a zmatečné“, žalovaný již v bodě [40] seznámení ze dne 9. 2. 2023 zcela jasně a srozumitelně uvedl, jaké konkrétní hmotněprávní podmínky má za neprokázané. Žalovaný sporoval, že žalobce přijal zdanitelná plnění od dodavatele uvedeného na daňovém dokladu nebo jiného plátce DPH a dále to, zda je přijal v deklarovaném rozsahu. Pokud žalobce dále tvrdí, že obě smluvní strany potvrzují realizace daných plnění tak, jak jsou uvedena na předložených daňových dokladech, pak zcela pomíjí výše uvedené skutečnosti, které byly jednoznačně schopny založit důvodné a vážné pochybnosti ve vztahu k předmětným plněním. Soud nesouhlasí ani s žalobcem, že by z předložených dokladů a písemností byla patrná ucelená auditní stopa realizace jednotlivých obchodních případů s dodavatelem PIM. Nejvyšší správní soud vysvětlil auditní stopu v rozsudku ze dne 10. 2. 2016, č. j. 5 Afs 99/2015-106, následovně: *„Daňový doklad v procesu dokazování nelze pojímat jako zcela samostatný izolovaný dokument, ale váže se k němu celá řada dalších dokladů a záznamů, které vytváří ověřitelnou vazbu mezi dokladem a dodáním zboží či poskytnutím služby; tvoří spolehlivou auditní stopu, zdokumentovaný tok plnění, kterou daňový subjekt zajistí především tím, že bude uschovávat veškeré související informace, doklady a dokumenty od samotného počátku transakce (např. informace o získání obchodního partnera, o původu zboží, objednávky, zajištění dopravy, skladovou evidenci, etc.).“* Předložené doklady představovaly pouze formální prokázání plnění, nikoliv skutkový stav přijetí plnění. Žalobce daňovým orgánům nepředložil žádné doklady, jež by spolehlivě dokumentovaly tok plnění, když zejména absentují jakékoli důkazy o jeho přepravě a konkrétních osobách, jež se měly na realizaci plnění podílet (společnost PIM nedisponovala personálním zázemím).
73. Žalobce dále poukazuje na nezákonnost postupu správce daně, který využil pro své hodnocení již provedené vyhodnocení ze strany policejního orgánu. K tomu soud uvádí, že na straně 96 až 97 zprávy o daňové kontrole správce daně uvedl další skutečnosti zjištěné v rámci vyhledávací činnosti – trestní stíhání Policie ČR. Zde nejprve konstatoval, že nahlédl do trestního spisu, č. j. KRPA-96773/TČ-2019-000097-SMID, a poté si od Policie ČR vyžádal podklady, které se týkají „zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby“ dle § 240 odst. 1, 2 písm. a), 3 písm. a) zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku. Správce daně zrekapituloval, jaké podklady mu byly Policií ČR poskytnuty a poté uvedl, co vyplývá z odposlouchávaných hovorů a záznamů telekomunikačního provozu. Lze přisvědčit žalobci potud, že správce daně zde skutečně vyšel z provedeného vyhodnocení orgánů policie. Pro posouzení věci je však podstatné, což žalobce zcela přehlíží, že žalovaný skutečnosti zjištěné v trestním řízení nekladl žalobci k tíži. Konkrétně v odůvodnění napadeného rozhodnutí č. 1 uvedl: *„Odvolací orgán vzhledem ke skutečnosti, že plnění od dodavatele PIM, jejichž přijetí odvolatel deklaroval v listopadu 2018, nejsou předmětem trestního řízení, skutečnosti zjištěné v trestním řízení neklade odvolateli k tíži. Považuje však za nezbytné některá zjištění orgánů činných v trestním řízení zmínit pro uvedení do kontextu (viz odst. [26]).“* Navíc nelze pominout, že v projednávaném případě podklady získané z trestního řízení pouze zintenzivňovaly důvodné pochybnosti správce daně. Správce daně přitom provedl rozsáhlé dokazování (k tomu viz výše), jež vyústilo ve zjištění skutkového stavu v dostatečné míře. Stěžejní důkazní řízení tedy probíhalo v rámci daňového řízení.

74. Co se týče kontrolního hlášení obchodní společnosti PIM, soud odkazuje na bod [108] napadeného rozhodnutí č. 1, ve kterém se žalovaný ke kontrolnímu hlášení obchodní společnosti PIM vyjádřil. Soud přitom souhlasí s žalovaným, že samotné formální vykázání daňového dokladu v kontrolním hlášení dodavatele není způsobilé prokázat, zda k zdanitelnému plnění fakticky došlo tak, jak je v daňových dokladech deklarováno (k tomu srov. rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 18. 3. 2021, č. j. 57 Af 16/2020-51). Rovněž lze odkázat na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 10. 12. 2021, č. j. 51 Af 8/2020-38, ve kterém soud uvedl, že „[...] *hlavním smyslem kontrolního hlášení je identifikovat, od koho daňový subjekt přijal a komu poskytl zdanitelná plnění, jinak totiž správce daně nemůže tyto skutečnosti zjistit jinak než provedením daňové kontroly či místního šetření. Povinnost vést evidenci kontrolních hlášení však sama o sobě ještě negarantuje, že plnění, která plátce v této evidenci vykazuje, se zároveň i fakticky uskutečnila. Jinými slovy: Zaznamená-li plátce v evidenci kontrolních hlášení uskutečnění určitého plnění, pak to bez dalšího nevypovídá nic o tom, že toto plnění reálně proběhlo, natož že jej fyzicky přijala osoba, která je označena jako odběratel. Znamená to jen to, že již v té době dodavatel tvrdil, že žalobci dodal sporná zdanitelná plnění.*“
75. Lze tedy uzavřít, že daňové orgány unesly svoji část důkazního břemene a prokázaly dostatečné pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Žalobce přitom tyto pochybnosti nevyvrátil, tedy své důkazní břemeno neunesl, a daňové orgány byly proto oprávněny rozhodnout v jeho neprospěch. Povinností správce daně přitom v žádném případě nebylo z vlastní iniciativy vyhledávat důkazy ve prospěch daňového subjektu a vyvracet si vlastní pochybnosti (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 5/2005-58, či ze dne 10. 5. 2007, č. j. 7 Afs 195/2006-123).
76. K námitce ohledně včasného neposkytnutí informace o úředních osobách, které se na přípravě a vydání napadených rozhodnutí podílely, soud uvádí, že podle § 12 odst. 1 daňového řádu správce daně vykonává svou pravomoc prostřednictvím úředních osob. Úřední osobou je zaměstnanec, který se bezprostředně podílí na výkonu pravomoci správce daně, nebo osoba oprávněná k výkonu pravomoci správce daně zákonem nebo na základě zákona (§ 12 odst. 2 daňového řádu). O tom, kdo je v dané věci úřední osobou, správce daně osobu zúčastněnou na správě daní na požádání informuje. Úřední osoba na požádání osoby zúčastněné na správě daní sdělí své jméno, služební nebo obdobné označení, a ve kterém organizačním útvaru správce daně je zařazena (§ 12 odst. 4 daňového řádu). Žalobce tedy měl možnost požádat podle § 12 odst. 4 daňového řádu o sdělení, kdo je úřední osobou v jeho věci. Z předloženého odvolacího spisu však není zřejmé, že by žalobce této možnosti využil, žalobce ostatně ani nespecifikuje, kdy tam měl učinit. Nadto oprávněná úřední osoba byla uvedena již v písemnosti ze dne 4. 8. 2022, kterou byl žalobce vyrozuměn o důvodech a neprovedení navrhovaného doplnění dokazování.
77. K tvrzené „zásadní disproporci“, kdy na jedné straně správce daně postupoval tak, že poskytnutá plnění dodavatelem PIM žalobci nezpochybnil a doměřil z předmětných zdanitelných plnění dodavateli PIM daň, a na straně druhé u žalobce tato poskytnutá plnění považuje za neprokázaná, lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2014, č. j. 7 Afs 82/2013-34, podle nějž „[n]árok na odpočet daně ve smyslu ust. § 72 zákona o dani z přidané hodnoty se neuznává ani ex officio, ani po prostém splnění obligatorních náležitostí. Správce daně nárok na odpočet daně uzná až po splnění konkrétních podmínek, které musí být plátcem daně prokázány, přičemž případné pochybnosti je nutné odstranit. Neuznání nároku na odpočet daně z důvodu nesplnění podmínek pro jeho uznání pak

není možné považovat za zdanění určitého plnění. Úvaha stěžovatele, že neuznání nároku na odpočet daně představuje dvojitě zdanění téhož plnění, ve svém důsledku znamená popření smyslu a účelu institutu nároku na odpočet daně. Každé neuznání nároku na odpočet daně by za takové situace mělo za následek dvojitě zdanění téhož plnění, což by vedlo k nutnosti uznat nárok na odpočet daně vždy, tedy i přesto, že by nedošlo ke splnění zákonných podmínek pro uplatnění tohoto nároku.“ Vždy je tedy třeba posuzovat jen a pouze individuální nárok na odpočet konkrétního plátce daně, bez ohledu na to, zda a kolik případně na DPH zaplatili nebo naopak nezaplatili jiní plátcí v daném řetězci transakcí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2023, č. j. 2 Afs 138/2021-69). Jestliže žalobce též poukazuje na to, že mu žalovaný nestanovil lhůtu k vyjádření ve vyrozumění ze dne 29. 3. 2023, pak je třeba konstatovat, že tímto vyrozuměním byl žalobce pouze informován o důvodech a neprovedení navrhovaného doplnění dokazování.

78. Pokud se žalobce zmínil o aplikaci institutu ručení, soud zde poukazuje na závěry judikatury, podle které institut ručení systematicky spadá do fáze placení daní, nikoliv do fáze nalézací. V rámci této fáze správy daní pak funguje jako akcesorický a subsidiární prostředek zajištění úhrady daně již stanovené jinému daňovému subjektu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2019, č. j. 4 Afs 211/2018-49, a ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017-33). V dané věci se daňové řízení nacházelo (teprve) ve fázi nalézací, nikoli ve fázi placení daní. Daňové orgány proto nepochybily, pokud se možností ručení žalobce nezabývaly.
79. Žalobce se závěrem zmínil o tom, že M. H. uvedl, že prováděl zdanitelná plnění pro žalobce. To správce daně nespороval. Žalobce z toho tedy dovozoval, že se nejpozději v únoru 2017 stal osobou v postavení plátce DPH, a tedy musel mít v době uskutečnění postavení plátce DPH.
80. K tomu soud předně uvádí, že žalobce v průběhu řízení netvrdil, že by mu předmětná plnění poskytl jiný dodavatel či dodavatelé, než dodavatel PIM uvedený v předmětných daňových dokladech. V tomto ohledu je nutno zdůraznit, že žalovaný v podání ze dne 9. 2. 2023 seznámil žalobce s doplněním řízení, se zjištěnými skutečnostmi, důkazy a se změnou právního názoru, přičemž v bodech [36] až [39] se zabýval v souladu s judikaturou ve věci Kemwater tím, zda dodavatel daných plnění musel být plátcem DPH (obdobné odůvodnění je pak uvedeno i v bodech [85] až [88] napadeného rozhodnutí č. 1). Z reakce žalobce na toto seznámení plyne, že žalobce setrval na svém tvrzení, že dodavatelem byla společnost PIM. Žalobce se nikterak nezmínil o tom, že by dodavatelem byla ve smyslu judikatury ve věci Kemwater jiná osoba, která by musela být plátcem DPH. Ani v žalobě pak žalobce podrobné závěry žalovaného relevantně nezpochybňoval, pouze nově poukázal na pana M. H. Současné však poněkud rozporně trval na tom, že dodavatelem byla společnost PIM. Jak přitom rovněž vyplývá z judikatury ve věci Kemwater, je na daňovém subjektu, který uplatňuje nárok na odpočet daně, aby doložil, že dodavatel zboží nebo služeb byl v postavení osoby povinné k dani, a předložil k tomu objektivní důkazy. To žalobce v průběhu řízení neučinil, jakkoliv mu byla judikatura ve věci Kemwater známa. Své tvrzení uplatnil poprvé až v žalobě. Z ničeho přitom neplyne, že žalobce toto tvrzení nemohl uplatnit již v řízení odvolacím; žalobce to ostatně taktéž netvrdí. Správní soudy přitom zásadně nemohou napravovat procesní pasivitu daňového subjektu, který nebyl v řízení před správcem daně a v řízení odvolacím co do svých tvrzení a co do návrhů důkazů nijak aktivní, a skutková tvrzení uplatnil poprvé teprve v řízení před správními soudy (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232, bod 44).

Navíc je nutno připomenout, že v posuzovaném případě žalobce neprokázal ani rozsah předmětných zdanitelných plnění.

81. K napadenému rozhodnutí č. 2 žalobce pouze uvedl, že s ohledem na nezákonnost napadeného rozhodnutí č. 1 je na místě zrušit i související napadené rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o vyměření penále. Soud napadené rozhodnutí č. 1 nezákonným neshledal, tedy nebylo na místě z tohoto důvodu rušit ani napadené rozhodnutí č. 2.

Závěr a náklady řízení

82. Na základě shora uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
83. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého 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. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 17. ledna 2024

Mgr. Marek Bedřich v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje H. P.

