



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystřické a soudců Mariana Kokeše a Martina Kopy, ve věci

žalobce: **Kobalt steel s.r.o.**, IČ 02402831, v konkursu
sídlem Poděbradova 279/102, 612 00 Brno
zastoupený advokátem JUDr. Alešem Mendelem
sídlem Orlí 492/18, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 9. 2021 č.j. 33232/21/5300-21441-704561,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Rozhodnutím ze dne 1. 9. 2021 č.j. 33232/21/5300-21441-704561 (dále také „napadené rozhodnutí“) žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 13. 11. 2020,

č. j. 4635428/20/3003-52521-711173 a č. j. 4641005/20/3003-52521-711173, kterými byla žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) a dle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) doměřena daň z přidané hodnoty za období 2. a 3. čtvrtletí 2017.

2. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že důvodem neuznání uplatněných nároků na odpočet DPH byla v daném případě skutečnost, že žalobce neprokázal faktické přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů KP STEEL s.r.o. (dále jen „KP STEEL“), MORAVIA PROJECT s.r.o. (dále jen „MORAVIA PROJECT“) a EMRA s.r.o. (dále jen „EMRA“) v deklarovaném předmětu, rozsahu, ceně a času a jeho použití k ekonomické činnosti. Žalobce tak dle žalovaného neprokázal nároky na odpočet daně ve smyslu ust. § 72 a § 73 zákona o DPH.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě žalobce navrhl soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
4. Správce daně a žalovaný dostatečně neuvedli dostatečné pochybnosti tak, že by deklarovaly neunesení důkazní břemene žalobcem. Žalovaný měl postupovat ve smyslu zásady *in dubio pro reo*. Zpráva o daňové kontrole č. j. 4564066/20/3003-60561-711174 (dále jen „Zpráva o kontrole“) obsahuje rozpory. Ve Zprávě o kontrole jsou účelově potlačena vyjádření svědka K. Ten potvrdil, že se KP STEEL, MORAVIA PROJECT a EMRA na deklarovaných pracích podílely. Soubor odpovědí svědka jako celek průkazně koresponduje s dalšími důkazními prostředky. Žalovaný tvrzení svědka nevyvrátil jako nepravdivé a ve svém hodnocení se nevypořádal se všemi skutečnostmi. Přesto nebyly zohledněny ve prospěch žalobce.
5. Z protokolu o výsledku svědka ze dne 26. 8. 2020 č. j. 3929692/20/3003-60561-711174 (dále jen „protokol o výsledku svědka“) není zřejmé, zda bylo žalobci zachováno právo klást svědkovi doplňující otázky. Z protokolu o výsledku svědka nevyplývá, zda zástupce žalobce svého práva využít chtěl či se vyjádřil, že doplňujících otázek nemá. V pokládání otázek pokračoval správce daně.
6. Správce daně zpochybnil osobu jednatele společností KP STEEL a MORAVIA PROJECT, V. O. na základě tvrzení o neexistenci povolení k pobytu, a tudíž nesplnění podmínek k výkonu pozice statutárního orgánu společnosti. Správce daně tak vyloučil možnost, že s ním žalobce jednal jakožto se statutárním orgánem. S tímto se nelze ztotožnit. Správce daně se nezabýval předběžnou otázkou o faktickém stavu věci. Jestliže existují zákonné podmínky pro výkon pozice statutárního orgánu společnosti, pak příslušný rejstříkový soud osobu jako statutární orgán zapíše. Zákonné podmínky na straně V. O. byly splněny.
7. Pokud správce daně svá zjištění považuje za fakticky správná a podložená, a na jejich základě dovozuje závěry v neprospěch žalobce, je nutné se s touto otázkou vypořádat. Žalobce důkazními prostředky správci daně požadované prokázal. Správce daně hodnověrně a zcela průkazně tvrzení žalobce nevyvrátil, čímž žalobce své důkazní břemeno unesl. Byly splněny podmínky pro nárok na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona o DPH.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

8. Ve vyjádření k žalobě žalovaný zprvu shrnul dosavadní průběh řízení a odkázal na napadené rozhodnutí a spisový materiál. Žalobce prakticky převzal do žaloby text odvolání. Z tohoto důvodu žalovaný navrhl, aby soud žalobu odmítl.

9. Žalovaný dostatečně popsal pochybnosti správce daně. Ve výzvě k prokázání skutečností č. j. 4901662/19/3003-60565-711174 správce daně konkrétní pochybnosti detailně formuloval. Doručením výzvy došlo k přenosu důkazního břemene na žalobce. Aplikace zásady *in dubio pro reo* není v posuzovaném případě na místě. Svědek K. neuvedl žádná konkrétní jména pracovníků. K listinným důkazům uvedl, že jimi disponuje žalobce, ten je však nepředložil. Výpověď svědka je obecná, s praktickou nulovou vypovídající hodnotou. Svědek uvedl nepravdivá tvrzení. Svědek i zástupce žalobce byli o právu klást otázky poučeni. Zástupci žalobce byl dán prostor pro položení otázek. Zástupce žalobce neměl další výhrady či návrhy. Žalovaný nezpochybňuje, že V. O. byl zapsán v obchodním rejstříku jako jednatel všech tří dodavatelů. Skutečnost, že neměl v ČR hlášený pobyt nebyla žalobci kladena k tíži. Žalobcem nebylo prokázáno naplnění hmotněprávních podmínek.

IV. Posouzení věci soudem

10. Krajský soud v Brně (dále také „soud“) v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez nařízení ústního jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že žaloba **není důvodná**.
11. Spornou otázkou mezi žalobcem a žalovaným je, zda žalobce unesl své důkazní břemeno stran prokázání faktického přijetí zdanitelného plnění deklarovaného na daňových dokladech od deklarovaného dodavatele v tvrzeném rozsahu a zda zdanitelná plnění použil k ekonomické činnosti, tudíž zda splnil podmínky pro uplatnění a přiznání nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a 73 zákona o DPH.
12. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH platí, že *„[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, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.“*
13. Ustanovení § 73 ZDPH odst. 1 písm. a) zákona o DPH praví, že *„[p]ro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce (...) povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.“*
14. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *„[d]aňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.“*
15. Podle § 92 odst. 5 daňového řádu *„[s]právce daně prokazuje a) oznámení vlastních písemností, b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti, e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní, f) skutečnosti rozhodné pro posouzení účelu právního jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.“*
16. Obecně lze říci, že daňový subjekt má v rámci daňového řízení povinnost prokázat skutečnosti, které sám tvrdí. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně

vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz nálezy ze dne 24. 4. 1996, Pl. ÚS 38/95; rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám.

17. Daňové řízení je v České republice postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení přitom vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH, podle něhož *„nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti“*, a z § 73 odst. 1 věty první zákona o dani z přidané hodnoty, dle kterého *„plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem“*. Žalobce byl tedy v daném případě, chtěl-li uplatnit nárok na odpočet DPH, povinen tvrdit a prokázat, že od jiné osoby, která byla v době transakce plátcem DPH, přijal zdanitelné plnění, které bylo fakticky realizováno v deklarovaném rozsahu a že poskytnuté plnění bylo provedeno právě deklarovaným plátcem DPH.
18. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu [dále též „NSS“] ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004-99, a ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68). K obdobnému závěru dospěl i Ústavní soud, který uvedl, že *„důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění“* (usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04).
19. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti

bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, či již vzpomenutý rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119).

20. Žalovaný v projednávaném případě dospěl k závěru, že správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a prokázal existenci vážných a důvodných pochyb o souladu se skutečností.
21. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce unesl své primární důkazní břemeno, když v průběhu daňové kontroly předložil prvotní daňové doklady. Tímto žalobce splnil formální podmínky nároky na odpočet ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH a důkazní břemeno přešlo na správce daně. Jak však vyplývá z konstantní judikatury, ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v těchto dokladech deklarováno. Správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 2. 12. 2019 č. j. 4901662/19/3003-60565-711174 (dále jen „výzva k prokázání skutečností“) zaslané žalobci, specifikoval své důvodné pochybnosti stran žalobcem předložených dokladů. Specifikací důvodných pochybností správce daně prokázal, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti. Tímto se důkazní břemeno přeneslo zpět na žalobce. Jelikož správce daně své důkazní břemeno unesl, bylo na žalobci, aby vyvrátil pochybnosti správce daně, resp. aby prokázal, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak je uvedeno na daňových dokladech. Krajský soud má přitom na základě provedeného dokazování stejně jako žalovaný za to, že žalobce své důkazní břemeno neunesl, jelikož neprokázal přijetí zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu od deklarovaných dodavatelů a jeho použití k ekonomické činnosti (neprokázal, že přijal zdanitelné plnění, jak bylo deklarováno na daňových dokladech).
22. Daňové orgány dle žalobce neuvedly dostatečné pochybnosti, které by deklarovaly neunesení důkazní břemene žalobcem. Jak soud uvedl výše, pochybnosti správce daně vyplývají již z výzvy k prokázání skutečností (na daňových dokladech nebyl uveden rozsah a obsah plnění, kdo práce provedl; plnění byla označena obecně; doklady odkazují na předávací protokoly, ty však nebyly předloženy; personální propojenost; deklarovaní dodavatelé neměli zaměstnance; nijak se neprezentují na internetu; mají virtuální sídla apod.). K rozsahu plnění krajský soud považuje za důležité odkázat na rozsudek NSS ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76, dle kterého *„[a]čkoli obecně platí, že předmět a rozsah plnění nemusejí být na daňovém dokladu uvedeny vyčerpávajícím způsobem, stále je nutno trvat na tom, aby bylo patrné a určité, za jaká konkrétní plnění (v jakém množství a rozsahu) byla cena účtována tak, aby bylo možno ověřit, že účtovaná cena právě tomuto plnění a jeho rozsahu odpovídá.“* Své pochybnosti správce daně nadále více rozvedl ve Zprávě o kontrole (např. nebyly předloženy seznamy osob, které se nacházely na pracovišti či dokumenty o seznámení s BOZP; úhrada v hotovosti). V rámci odvolacího řízení byly do správního spisu doplněny údaje týkající se předmětných dodavatelů (např. že dodavatelé vykazovali vysoké částky v oddílu B.3. kontrolního hlášení – plnění do 10 000 Kč bez nutnosti uvést dodavatele). Žalovaný následně po zhodnocení údajů o dodavatelích vydal Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení, v němž žalobci přednesl své stanovisko. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že se žalovaný zabýval hodnocením správce daně stran jednotlivých důkazů a sám je hodnotil každý zvlášť a ve vzájemné souvislosti. Rovněž žalovaný hodnotil důkazy doplněné v odvolacím řízení.

Nutno podotknout, že řízení, z kterého vzešlo napadené rozhodnutí, je ovládáno zásadou jednotnosti řízení. Správní soud tedy hodnotí rozhodnutí správních orgánů vydaná v I. a II. stupni jako jeden celek (srov. např. rozsudek ze dne 31. 10. 2014, č. j. 6 As 161/2013-25). Z rozhodnutí daňových orgánů jsou tedy patrné dostatečné pochybnosti, na kterých byl postaven závěr, že žalobce neunesl důkazní břemeno stran prokázání svých tvrzení dle jím předložených daňových dokladů. Byly tak splněny povinnosti dle § 92 daňového řádu.

23. Krajský soud stran důkazních prostředků odkazuje na rozsudek NSS ze dne 11. 8. 2009, č. j. 1 Afs 63/2009-102, dle kterého je volba důkazních prostředků, kterými daňový subjekt prokáže svá tvrzení, naprosto na jeho úvaze a není povinností správce daně sdělovat mu, jakými důkazními prostředky může případně soulad daňových dokladů se skutečností prokázat. Dále soud považuje za vhodné odkázat na rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že správce daně nemá povinnost prokazovat, jak se ve skutečnosti odehrál účetní případ, o jehož souladu s předloženými daňovými doklady má pochybnosti. Tuto povinnost má výhradně daňový subjekt. S ohledem na odkazovanou judikaturu lze konstatovat, že správce daně postupuje správně, pokud řádným způsobem vyhodnotí důkazní prostředky a předejde pochybnosti, jež v daňovém řízení vplynuly. Z rozhodnutí daňových orgánů lze tyto pochybnosti seznat.
24. V případě dostatečného vyjádření pochybností správcem daně je důkazní břemeno přeneseno na daňový subjekt a ten musí předložit takové důkazní prostředky, které pochybnosti správce daně rozptýlí. Pokud žalobce neunese důkazní břemeno, neznamená to, že povinnost vyhledávat důkazy má správce daně (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2005, č. j. 5/2005-58). Dle rozsudku NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33 je daňový subjekt *„odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho zákonný nárok na odpočet DPH (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 2006, in: č. 30/1996 Sb.). Prokazování nároku na odpočet DPH je nejen záležitostí formální (předložení příslušných daňových dokladů), ale také záležitostí skutkovou (k uskutečnění zdanitelného plnění musí fakticky dojít).“* *„Jak vyplývá z výše uvedeného, daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž břemeno důkazní ve smyslu procesní odpovědnosti za prokázání jím tvrzených skutečností spočívá na stěžovateli.“* Ze spisového materiálu je zjevné, že žalobce dostatečné důkazy k prokázání jím tvrzených skutečností nedoložil. Správce daně, potažmo žalovaný, tak postupovali správně, pokud nárok na odpočet žalobci odmítli.
25. Dle žalobce měl žalovaný postupovat v souladu se zásadou *in dubio pro reo*. Předně je nutno podotknout, že uvedená zásada se uplatní v trestním řízení. Nynější řízení, tj. odepření nároku na odpočet daně z důvodu nesplnění hmotněprávních podmínek dle zákona o DPH, není obdobou potrestání za spáchání daňového trestného činu, příp. přestupku a nemá tedy podobu sankce. Zohlednění této zásady, jež stanovuje povinnost rozhodovat ve prospěch obžalovaného, pokud existuje pochybnost o jeho vině, není tedy v nynějším případě na místě.
26. Dle žalobce Zpráva o kontrole obsahuje rozpory – na jedné straně uvádí výčet smluvních i zákonných povinností v oblasti bezpečnosti práce, které nebyly žalobcem předloženy a dovozuje jejich neexistenci provedení těchto úkonů ve vztahu k zaměstnancům. Ve výpovědi svědka K. však zaznělo, že všichni pracovníci podílející se na zhotovení díla byli takto řádně přeškolení, dále uvedl, kdo proškolení prováděl a komu byly příslušné protokoly předávány. Tuto informaci obsahuje i samotná Zpráva o kontrole, byť jde o podpůrný důkazní prostředek, přesto není zohledněn ve prospěch žalobce. Ve Zprávě o kontrole jsou dle žalobce účelově potlačena další vyjádření svědka K. Ten potvrdil, že se KP STEEL,

MORAVIA PROJECT a EMRA na deklarovaných pracích podílely, tedy že faktickými zhotoviteli díla jsou výše deklarovaní subdodavatelé žalobce. Žalovaný toto tvrzení nevyvrátil jako nepravdivé a ve svém hodnocení výpovědi svědka se s touto skutečností nelyžal. Svědek Petr K. byl dle žalobce osobou odpovědnou za předávání realizovaných plnění koncovým odběratelům. Ze správního spisu soud zjistil, že svědek sice potvrdil, že část díla pro odběratele žalobce prováděli dodavatelé KP STEEL, MORAVIA PROJECT a EMRA, avšak nevedl konkrétní údaje ve vztahu k jednotlivým dodavatelům, které by bylo možné verifikovat. Svědek nevedl žádná konkrétní jména pracovníků, nespécifikoval plnění od jednotlivých dodavatelů, k listinným důkazům stran docházky, školení BOZP a dalších, jež měl sám s pracovníky provádět a ohledně oprávnění pracovníků (svářečský průkaz, výuční list) uvedl, že těmito disponuje žalobce. Ten však tyto důkazní prostředky nepředložil. Svědek dále tvrdil, že dodavatele zná pouze dle názvu, což bylo nepravdivým tvrzením. Bylo totiž zjištěno a ze správního spisu vyplývá, že svědek K. zastupoval jak dodavatele (jednal při komunikaci se správou budov, kde jsou evidována virtuální sídla dodavatelů, byl odpovědným zástupcem dodavatelů dle živnostenského rejstříku a byl zaměstnancem jednoho z dodavatelů), zároveň zastupoval i žalobce (jeho podpis je uveden na předávacích protokolech vystavených žalobcem pro odběratele, dle zápisu v živnostenském rejstříku byl osobou odpovědnou jednat za žalobce, evidoval docházku, zaučoval pracovníky žalobce atd.) a zároveň jednal i za odběratele. To svědčí o jisté účelovosti jednání. Při svědecké výpovědi však uvedl, že není nikde zaměstnán a pracoval jako OSVČ pouze pro společnost „Královopolská“. Daňové orgány dospěly ke správnému závěru, že svědeckou výpověď nelze označit za věrohodnou, dostačující a potvrzující faktické uskutečnění plnění v souladu s daňovými doklady. Žalovaný svůj závěr stran svědka dostatečně zdůvodnil, z napadeného rozhodnutí je seznat, na základě čeho měl žalovaný za to, že svědecká výpověď není v souladu s dalšími důkazními prostředky. Smyslem hodnocení výpovědi svědka není reagovat podrobně na každou odpověď svědka, nýbrž zhodnotit výpověď jako celek a posoudit ji v kontextu s dalšími důkazy. Nelze tedy konstatovat, že Zpráva o kontrole obsahuje rozpory, neboť výpověď pana K. byla označena jako nevěrohodná. Nelze tedy dojít ani k závěru, že žalovaným nebyly odpovědi svědka nijak vyhodnoceny a že nebyla vyvrácena jejich pravdivost, jak žalobce tvrdí. Námitky žalobce jsou tedy nedůvodné.

27. Žalobce dále namítá, že při výslechu svědka nebylo zachováno právo žalobce klást svědkovi otázky. Tvrzení žalobce není pravdivé. Možnost žalobce podávat svědkovi otázky vyplývá ze samotného poučení v protokolu o výslechu svědka na str. 4, kde je uvedeno: „*Daňový subjekt má právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností (§ 96 odst. 5 DŘ).*“ Následně na str. 9 je nadpis: „*Správce daně dává prostor zástupci daňového subjektu, aby kladl svědkovi otázky v rámci dokazování svých práv a povinností podle § 96 odst. 5 daňového řádu.*“ Na téže straně pak zástupce žalobce na otázku správce daně, zda má nějaké návrhy, výhrady či vyjádření odpověděl negativně. Zdejší soud nespátřuje důvod, proč by zástupce žalobce potvrdil, že výhrady nemá, pokud by mu nebyl dán prostor k vyjádření se k odpovědím svědka a položení vlastních otázek. O takové možnosti byl poučen. V takovém případě by zástupce předmětný protokol o výslechu svědka jistě nepodepsal. Zástupce žalobce tak však učinil. Námitka je tak zcela nedůvodná.
28. Dále žalobce namítá, že správcem daně byl zpochybněn jednatel dodavatelů KP STEEL a MORAVIA PROJECT, V. O. a vyloučil možnost, aby žalobce jednal s V. O. jakožto se statutárním orgánem společnosti. Žalobce se s tímto závěrem neztotožňuje. Jestliže existují zákonné podmínky pro výkon pozice statutárního orgánu obchodní společnosti, pak

příslušný rejstříkový soud tuto osobu jako statutární orgán zapíše. Z rozhodnutí daňových orgánů vyplývá, že V. O. byl zapsán v obchodním rejstříku jako jednatel všech tří dodavatelů. V. O. neměl žádné povolení k pobytu na území ČR. Tyto skutečnosti nebyly žalobci kladeny k tíži. Na základě rozporu v tvrzeních žalobce a výsledků šetření vyvstala pouze jedna z pochybností o faktickém uskutečnění plnění tak, jak žalobce deklaroval na daňových dokladech. Samotné tvrzení žalobce stran V. O. vzbuzuje pochybnosti – uvedl, že s V. O. jednal, předával mu hotovost v řádu milionů Kč, přebíral od této osoby poskytnuté služby prostřednictvím svědka K. v pronajatém výrobním areálu. Výpověď svědka K. byla rovněž zpochybněna, což jen prohloubilo pochybnosti daňových orgánů.

29. K nedostatečnosti důkazních prostředků předložených žalobcem soud dále odkazuje na rozsudek NSS ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61: „*Je třeba mít přitom stále na zřeteli, že každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti v daném případě především vzhledem k povaze poskytovaných služeb a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 19 odst. 1 zákona o DPH. V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb sbíral důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně.*“ Dále v rozsudku ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232 NSS uvedl, že „*[k]aždý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění eventuálních práv a povinností dle příslušných ustanovení zákona o DPH.*“ Z uvedeného vyplývá, že pokud si daňový subjekt nezajistí dostatek důkazních prostředků k prokázání nároku na odpočet, nemůže být v dobré víře stran toho, že v budoucnu unese své důkazní břemeno ve vztahu k oprávněnosti tohoto nároku.
30. Při přezkumu se soud neopomněl zabývat rovněž novou judikaturou navazující na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, vycházející z rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20 Kemwater ProChemie s. r. o. V projednávaném případě žalobce od počátku tvrdí, že předmětná plnění nemohl dodat nikdo jiný než společnosti KP STEEL, MORAVIA PROJECT a EMRA. Nevystává tak prostor pro posuzování, zda se nemohlo jednat o jiné dodavatele s postavením plátce daně z přidané hodnoty. Spornou otázkou zde není pouze přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů, nýbrž především samotné dodání plnění, jeho povaha a rozsah a použití plnění k ekonomické činnosti žalobce. Zmíněná judikatura se proto na nynější věc nevztahuje.
31. Krajský soud uzavírá, že daňové orgány své závěry dostatečně odůvodnily, přičemž tvrzení žalobce hodnověrně a zcela průkazně vyvrátily. Byl to právě žalobce, kdo měl v nynějším řízení prokazovat svá tvrzení, neboť důkazní břemeno na základě pochybností správce daně přešlo právě na žalobce. Ten však svá tvrzení neprokázal, pročez nelze konstatovat splnění podmínek dle § 72 a § 73 zákona o DPH a nelze tak přiznat žalobcem nárokováný odpočet.

VI. Závěr a náklady řízení

32. Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
33. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo

na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

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

Brno 13. února 2024

Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu