ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **GMC tech s.r.o.**
sídlem č. p. 540, 739 01 Baška
zastoupený advokátem Mgr. Janem Tomsem
sídlem Emila Filly 296/13, 709 00 Ostrava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 5. 2023, č. j. 16246/23/5300-21442-712585, ve věci DPH,

takto:

I. Žaloba **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 5. 2023, č. j. 16246/23/5300-21442-712585, (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo zamítnuto

odvolání žalobce a byla potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj – celkem šest dodatečných platebních výměrů na DPH za zdaňovací období červen 2017, červenec 2017, září 2017 až listopad 2017 a únor 2018 a dva platební výměry na DPH za zdaňovací období srpen 2017 a prosinec 2017 (dále jen „prvostupňová rozhodnutí“).

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Žalobce v žalobě uvedl, že podniká s hlavní činností doprava a kovovýroba. Je zdravou výrobní společností, která má přes 50 zaměstnanců a ročně odvede státu na daních a odvodech přes 20 mil. Kč. V rámci výroby není žalobce z kapacitních a technologických důvodů schopen veškeré výroby, musí si tak zajišťovat některé díly (např. velkých rozměrů), nástroje (např. glavírovací jehly) a služby (např. kalení) u poddodavatelů, kteří jsou pro přetlak ve strojnictví nestálí a bývají často zaměňováni. Za zdaňovací období červen 2017 až prosinec 2017 a únor 2018 tedy žalobce objednal zboží a služby mj. u společností Stavon servis s.r.o. (dále jen „Stavon servis“), VP-PRAHA s.r.o. (dále jen „VP-PRAHA“), AVERNAU abcd, s.r.o. (dále jen „AVERNAU“), JAM-FRIGO s.r.o. (dále jen „JAM-FRIGO“) a BAUKOMERZ, s.r.o. (dále jen „BAUKOMERZ“), které mu žádaná zdanitelná plnění dodaly. Předmětná zdanitelná plnění si žalobce nebyl schopen vyrobit sám, přitom v rámci daňové kontroly bylo zjištěno, že je dodal svým odběratelům, musela tedy existovat. Žalobce zahrnul přijatá zdanitelná plnění od uvedených společností do daňových přiznání k DPH, v nichž nárokoval odpočet daně. Správce daně poté provedl u žalobce daňovou kontrolu se závěrem, že žalobce sice prokázal splnění formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně, neprokázal však přijetí plnění od konkrétních, výše uvedených dodavatelů. Žalobci tak byla prvostupňovými rozhodnutími doměřena DPH. Žalobce proti prvostupňovým rozhodnutím podal odvolání, o nichž žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím; důvodem pro odmítnutí nároku žalobce na odpočet daně stále zůstalo neprokázání přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů. Žalovaný svůj závěr opřel jednak o to, že bylo prokázáno dodání předmětných zdanitelných plnění odběratelům žalobce (na základě mezinárodních dožádání), když byly splněny formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně (předložením účetních dokladů); na druhé straně však uzavřel, že žalobce neprokázal přijetí konkrétních zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů, když o jejich pořízení přetrvávají po provedeném dokazování pochybnosti, především proto, že deklarovaní dodavatelé měli virtuální sídla, úplaty probíhaly částečně v hotovosti, nebyla prokázána doprava do areálu žalobce, a výhrady měl žalovaný i ke svědeckým výpovědím, prohlášením a dalším důkazům. Žalobce v odvolacím řízení namítal nesprávné ukončení, resp. neukončení daňové kontroly a nesprávné hodnocení důkazních materiálů v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů, což je i nadále předmětem sporu. Dle žalobce tedy bylo řízení před daňovými orgány zatíženo procesními vadami, které samy o sobě jsou důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí; jinak má být dle žalobce napadené rozhodnutí zrušeno pro nezákonné hodnocení důkazů, když žalobce prokázal přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů, a naopak pochybnosti žalovaného nemohou vedle všech provedených důkazů obstát.

3. *První* žalobní námitkou žalobce namítal nezákonné ukončení daňové kontroly zasláním oznámení o ukončení daňové kontroly dle § 88a odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, namísto projednáním zprávy o daňové kontrole. Dle žalobce měla být daňová kontrola, zahájená přede dnem nabytí účinnosti zákona č. 283/2020 Sb., ukončena podle právní úpravy účinné v době zahájení daňové kontroly. Správce daně tedy nemohl dostát ani požadavku dle zákona č. 283/2020 Sb., když ve zprávě o daňové kontrole zcela absentuje

obligatorní náležitost dle § 88a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, a to odkaz na oznámení o zahájení daňové kontroly. K argumentaci žalovaného žalobce uvedl, že zpráva o daňové kontrole se považuje za odůvodnění rozhodnutí o doměření daně, nejde o ryze formální krok, a její projednání před nabytím účinnosti novely mělo svůj význam, neboť navazovalo na vedení daňové kontroly a daňový subjekt měl právo se ke zprávě či vedení kontroly vyjádřit. Pokud jde o odkaz na oznámení o zahájení daňové kontroly, jde o odkaz na písemné oznámení o zahájení daňové kontroly dle novely, nikoliv odkaz na protokol o zahájení daňové kontroly dle právní úpravy účinné do 31. 12. 2020. V projednávané věci tak došlo k tomu, že zpráva o daňové kontrole neobsahuje obligatorní náležitost a daňová kontrola byla ukončena nezákonným způsobem, pročež musí být i prvostupňová rozhodnutí nezákonná, neboť tak zcela absentuje jejich odůvodnění. Žalobce je přesvědčen, že tato odvolací námitka byla důvodná, ale žalovaný to nerespektuje.

4. V rámci *druhé* žalobní námitky žalobce tvrdil, že žalovaný hodnotil důkazy nezákonně, a to v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů. S odkazem na § 8 daňového řádu, upravující zásadu volného hodnocení důkazů a materiální pravdy, žalobce uvedl, že posuzovat a hodnotit musí správce daně i důkazy předložené daňovým subjektem, nikoliv pouze své. Zásada volného hodnocení důkazů je postavena na správním uvážení, které nemůže být svévolné, musí být konzistentní, vystavěné na základech formální logiky a bez vzájemných rozporů. Při hodnocení důkazů jim správce daně přiřazuje různý stupeň věrohodnosti a významnosti; u významnosti je třeba rozlišovat, co důkazy prokazují a zda jsou přímé či nepřímé, věrohodnost je pak nutné poměřovat ve všech vzájemných souvislostech. Žalovaný dle žalobce v podstatě prováděl dokazování nedostatečně, povrchně a účelově, zpronevěřil se zásadě materiální pravdy. Je nutné vzít v úvahu, že i správce daně stíhá důkazní břemeno poté, co daňový subjekt splní svou důkazní povinnost a doloží svá tvrzení; toto důkazní břemeno se vztahuje mj. i na vyvrácení věrohodnosti, průkaznosti a správnosti daňovým subjektem předložených důkazních prostředků. Jelikož za důkazní prostředky jsou považovány všechny podklady, jimiž lze zjistit skutečný stav věci, týká se důkazní břemeno i tvrzení poskytnutých daňovým subjektem – poskytne-li daňový subjekt správci daně srozumitelné vysvětlení zpochybněného případu, je na správci daně, aby, má-li o podaném vysvětlení pochybnosti, důvodnost svých pochybností v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázal. Žalovaný si tak nepočínal, dle žalobce hodnotil důkazy vždy jen v neprospěch žalobce a k jeho tíži. Takto například žalovaný vyhodnotil v neprospěch žalobce důkazy ve vztahu k virtuálním sídlům dodavatelů, způsobu plateb či zápisů v obchodním rejstříku, a v kontextu toho zcela upozadil žalobcem předložené smlouvy, objednávky, dodací listy, e-mailovou komunikaci. Z předložených prohlášení bývalých jednatelů dodavatelů plyne, že dodavatelé potvrdili dodání zdanitelných plnění žalobci, ale žalovaný tyto důkazy otočil proti žalobci s tím, že ona prohlášení musel připravit žalobce, a navíc se nezakládají úplně na pravdě. Stejně účelově žalovaný vyhodnotil výslechy svědků K., Ž., J. a T., kteří dodání zdanitelných plnění žalobci potvrdili, avšak z důvodu různých nekonkrétností je žalovaný označil za nevěrohodné a nedostačující. Přitom tito svědci vypovídali o tom, že podepisovali smlouvy a dodací listy, že zboží vozili žalobci do jeho areálu, který popsali místem i popisem, jak areál vypadal, popsali i seznámení se zástupcem žalobce či způsoby plateb za dodaná plnění. Zcela klíčové je, že svědci potvrdili dodání zdanitelného plnění žalobci a toto dodání je dále prokazováno uzavřenými smlouvami, objednávkami, dodacími listy, fakturami, doklady o úhradách a kopiemi občanských průkazů jednatelů dodavatelů. Žalobce je přesvědčen, že vedle těchto důkazů

nemohou pochybnosti žalovaného obstát. Nelze odhlédnout od toho, že v průběhu řízení nebylo ani náznakem uvedeno, jaký jiný subjekt by mohl přijatá zdanitelná plnění žalobci dodat, přitom je nesporné, že žalobce předmětná plnění dodal svým odběratelům (to si správce daně ověřil mezinárodními dožádáními), a nebyl je schopen sám vyrobit, o čemž svědčí výpovědi svědků K. a L. K hodnocení jednotlivých svědeckých výpovědí žalobce uvedl následující. Z výpovědi S. O. žalovaný uvedl všechny drobné rozpory, ale upozadil potvrzení podpisu smlouvy a objednávek. V případě výpovědi L. K. žalovaný upozadil jednoznačné potvrzení spolupráce se žalobcem, popis obchodní spolupráce, podpisy dokumentů, popis dopravy či popis místa areálu žalobce; neprobíhala-li by spolupráce, nemohl by svědek vědět o tolika skutečnostech. Svědek M. Ž. potvrdil spolupráci se žalobcem, věděl, kdo podepisoval všechny dokumenty, s jednatelem žalobce mnohokrát jednali, pana G. dobře zná; i zde tedy žalovaný vyzdvihnul drobné detaily a podstatné skutečnosti upozadil. Svědek J. J. rovněž potvrdil spolupráci se žalobcem, s tímto se opakovaně i potkali; popsal, jakým způsobem zdanitelná plnění žalobci dodával a podepsal prohlášení. Svědek P. T. potvrdil uzavření smlouvy, popsal, o jaká zdanitelná plnění se jednalo, potvrdil podpis dodacích listů i příjmových dokladů, popsal i způsob balení a přepravu; i v tomto případě tedy žalovaný s odkazem na přílišnou obecnost upozadil podstatné skutečnosti před drobnostmi, které si svědek nemusel pamatovat. Dle žalobce svědecké výpovědi uvedených svědků byly dále potvrzovány výslechy dalších svědků, a to K., G. st., L., M., J. či R. Svědci K. a L. se relativně detailně vyjádřili k provedeným kooperacím, některé dodavatele potvrdili a uvedli, že nějaké kooperace určitě prováděli; s ohledem na množství práce je logické, že nemohli potvrdit každý jednotlivý případ, na tyto si již nemohou pamatovat. Výpověď svědka V. G. byla zaměřena zejména na jeho deníky; i on popsal, že si některé dodavatele pamatuje, a potvrdil, že zápisy v denících prováděl přímo on. I jeho výpověď dokazuje, že tvrzení dodavatelé byli skutečnými dodavateli. Uvedl-li žalovaný, že v některých případech předcházely záznamy v denících pana G. st. změně názvu dodavatele (např. o pár dní či jeden měsíc), pak to opět svědčí o snaze žalovaného najít ty nejdrobnější detaily a opřít o ně tvrzené vážné pochybnosti. Mnohdy je přitom změna názvu společnosti plánovaná celé týdny či měsíce. Většina záznamů v denících pana G. st. přitom takovými vadami netrpí, k tomu se však žalovaný vůbec nevyjádřil. Ostatní důkazy (uzavřené smlouvy, objednávky a dodací listy) žalovaný upozadil a v podstatě k nim nic neuvedl; přitom právě tyto důkazy v porovnání se svědeckými výpověďmi tvoří ucelený závěr o tom, že deklarovaní dodavatelé byli skutečnými dodavateli. Žalobce je přesvědčen, že mu nárok na odpočet daně vzniknul a že jej prokázal. Postavil-li žalovaný svůj závěr na tom, že žalobce neprokázal přijetí plnění od konkrétního dodavatele, avšak tento byl bezesporu tuzemským plátcem DPH, pak ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 334/2017 nárok na odpočet DPH žalobci vzniknul.

5. *Třetí* žalobní námitkou žalobce namítal neprovedení navrženého důkazu – místního šetření v areálu žalobce. Žalovaný tento důkazní návrh odmítl pro nadbytečnost, s čímž se nelze ztotožnit, neboť závěry žalovaného stojí na tom, že žalobce dodal předmětná zdanitelná plnění odběratelům, ale neprokázal jejich přijetí od deklarovaných dodavatelů. Místním šetřením tak mohlo být postaveno najisto, že si žalobce nebyl schopen vyrobit předmětná plnění sám. Přitom v předcházejícím rozhodnutí žalovaného týkajícím se dalších zdaňovacích období byly dodávány i žalovaným rozporované nástroje, které má žalobce dodnes naskladněny a pravidelně je užívá. Neprovedení tohoto důkazu nebylo žalovaným náležitě odůvodněno, a především důvodně odmítnuto.

6. Ve *čtvrté* žalobní námitce žalobce namítal, že ač žalovaný v bodě 7 napadeného rozhodnutí popisuje všechna odeslaná mezinárodní dožádání i data přijetí odpovědí, neuvedl, jaký vliv to mělo na případné stavění lhůty dle § 148 DŘ. V projednávané věci přitom jde o zdanitelná plnění v roce 2017 a na počátku roku 2018, kdy obecná lhůta pro stanovení daně již dávno uplynula. Neuvedení odůvodnění k mezinárodním dožádáním a odpovědím na ně dle žalobce způsobuje nepřezkoumatelnost tvrzení správce daně. Zkoumat prekluzi práva správce daně daň doměřit či vyměřit je přitom povinností finanční správy ex offo.

7. *Pátou* žalobní námitkou žalobce namítal nepřiléhavou a nedostačující argumentaci žalovaného stran vypořádání odvolacích námitek ve smyslu výše uvedeného (tedy žalobních námitek). Navíc žalovaný se nevypořádal ani se všemi odvolacími námitkami; tak tomu bylo stran ověřování obchodních partnerů, dopravy (registračních značek) a zápisů v knihách jízd. Dle žalobce k tomu došlo z důvodu „kouskování" dílčích závěrů žalovaným, kdy tento postupně seznamoval žalobce s dílčími závěry a postupně vydával jednotlivá rozhodnutí o odvoláních týkajících se jednotlivých zdanitelných plnění. Napadené rozhodnutí je proto nezákonné a nepřezkoumatelné.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

8. Žalovaný navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout s tím, že napadené rozhodnutí netrpí nezákonnostmi a vadami tvrzenými žalobcem.

9. K *první* žalobní námitce žalovaný konstatoval, že pokud v průběhu daňové kontroly, zahájené dle dřívější právní úpravy, došlo k novelizaci procesních pravidel, aniž by byla otázka jejich aplikace výslovně řešena přechodnými ustanoveními, byl správce daně v souladu s obecně platnou zásadou nepravé retroaktivity procesních norem povinen ve zbytku jejího vedení, a to včetně jejího ukončení, postupovat podle pozdější právní úpravy. Doručení textu zprávy o daňové kontrole v souladu s § 88a odst. 1 daňového řádu 2021, a celkově ukončení daňové kontroly v režimu tohoto ustanovení, je správným a zákonným postupem. Význam procesního úkonu projednání zprávy o daňové kontrole žalobce nepřípustně nadhodnocuje, žalovaný se k němu vyjádřil v bodě 274 napadeného rozhodnutí, a jeho postoj je v souladu s rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31); i kdyby došlo k projednání zprávy o daňové kontrole, žalobce by se při něm již nemohl věcně vyjádřit k závěrům správce daně ani k průběhu řízení, které jejímu vyhotovení předcházelo (k tomu měl prostor v předcházejících fázích daňové kontroly, popř. v odvolacím řízení). Z opatrnosti žalovaný doplnil, že žalobce byl správcem daně řádně seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, obsáhle na něj reagoval, a před vydáním prvostupňových rozhodnutí měl nesporně k dispozici úplný text zprávy o daňové kontrole (včetně vypořádání jeho vyjádření k výsledku kontrolního zjištění), pročež minimálně materiálně byl naplněn smysl a účel jeho práva na seznámení se s poznatky vzešlými z daňové kontroly a poskytnutí prostoru na reakci. Stran absence odkazu na oznámení o zahájení daňové kontroly ve zprávě o daňové kontrole žalovaný odkázal na bod 275 napadeného rozhodnutí, kde podotkl, že zpráva o daňové kontrole obsahuje na první straně odkazy na trojici protokolů o zahájení a o rozšíření daňové kontroly. Totožnou úlohu, jaká nyní náleží oznámení o zahájení daňové kontroly, pak v době, kdy byla daňová kontrola zahájena, hrály protokoly o jednání u správce daně, při nichž byl vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při nichž bylo započato zjišťování okolností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně – trojice

odkazovaných protokolů všechny tyto náležitosti splňuje, smysl a účel § 88a odst. 2 písm. a) daňového řádu 2021 byl materiálně naplněn.

10. Ke *druhé* žalobní námitce ohledně prokázání nároku na odpočet DPH za předmětná zdaňovací období žalovaný uvedl, že stran zdanitelných plnění, jejichž dodavatelem měly být výše uvedené společnosti, vyvstaly správci daně přes předložení řádných formálních daňových dokladů obsáhlé pochybnosti založené na četných skutkových zjištěních ohledně průběhu daných obchodních případů a daného deklarovaného dodavatele (k tomu žalovaný odkázal na body 40 až 69 napadeného rozhodnutí). K námitkám žalobce o nedostatečnosti pochybností a absence zmínky o tom, že by plnění mohl dodat jiný subjekt, a o tom, kdo by to mohl být, žalovaný uvedl, že aby správce daně unesl důkazní břemeno, je povinen prokázat, že o souladu dokládaného se skutečností existují vážné a důvodné pochyby, a že tedy postačí, formuluje-li správce daně důvodné podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých důvodech, opřených o reálné skutkové poznatky a logickou racionální úvahu, jak tomu bylo v projednávané věci (bod 74 napadeného rozhodnutí). Pokud byla původní tvrzení žalobce takto zpochybněna, nebylo úlohou správce daně a žalovaného namísto žalobce prokázat, které subjekty a v jakém rozsahu fakticky tvrzená zdanitelná plnění dodaly a zda se jednalo o osoby v postavení plátce DPH. Jakkoliv žalobce učinil za účelem unesení důkazního břemene v odvolacím řízení řadu důkazních návrhů, dle žalovaného jimi neprokázal průběh sporných obchodních případů v požadované míře, resp. nerozptýlil pochybnosti a neprokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH za dotčená zdaňovací období (body 268 a 269 napadeného rozhodnutí). Co do hodnocení důkazů předložených ke zdanitelným plněním, k jejichž přijetí mělo dojít od výše uvedených společností, se v rozsahu otázky, zda tato zdanitelná plnění byla reálně přijata v deklarovaném rozsahu a od subjektů deklarovaných coby dodavatelé, žalovaný ztotožnil se závěry správce daně (bod 74 napadeného rozhodnutí; zjištění z daňové kontroly shrnuta v bodech 40 až 69). Hodnocení dokazování provedeného stran těchto obchodních případů v průběhu odvolacího řízení se žalovaný věnoval v bodech 76 až 257, 287, 291, 292 a 303 až 312 napadeného rozhodnutí; žalobcem byly za účelem prokázání nároku na odpočet DPH za dotčená zdaňovací období předloženy prakticky jen formální daňové doklady, obecné rámcové smlouvy a pokladní doklady; zaměstnanci žalobce, kteří byli vyslechnuti jako svědci, si na daného dodavatele buď vůbec nevzpomněli nebo jen matně, statutární orgány nebo zmocněné osoby jednající za deklarované dodavatele ve svých výpovědích potvrzovaly uskutečnění plnění velmi obecně a za přítomnosti četných rozporů; a účetnictví a skladová evidence žalobce byly zpochybněny. Nelze tak dospět k závěru, že průběh obchodních případů, o nichž vyvstaly důvodné pochybnosti, byl dalšími důkazy zmapován bez jakýchkoli podezřelých nejasností či trhlin, a konstatovat rozptýlení původně vyvstalých pochybností. K namítanému nesprávnému hodnocení důkazů žalovaný uvedl, že při podrobném hodnocení svědeckých výpovědí i ostatních důkazů postupoval, stejně jako správce daně při hodnocení důkazů provedených v průběhu daňové kontroly, v intencích § 8 odst. 1 daňového řádu 2021 a judikatury Nejvyššího správního soudu, hodnotil je co do obsahu i co do kontextu všech zjištění, a odkázal na příslušné pasáže napadeného rozhodnutí – body 95 až 98 (S. O.), body 99 až 116 (L. K.), body 158 až 170 (M. Ž.), body 171 až 180 (J. J.), body 189 až 198 (P. T.), body 212 až 232 (F. K.), body 201 až 211 (V. G.), body 233 až 246 (T. L.), body 132 až 148 (R. M.), body 149 až 157 (R. J.), body 181 až 188 (R. R.), body 199 a 244 až 257 (souhrnně ve vztahu ke všem svědkům), body 40 až 45 a 244 (sumarizace hodnocení obsahu předložených smluv, objednávek a dodacích listů), body 208 až 211 a 297

až 301 (důkazní hodnota „deníků“ V. G.), body 76 až 84 (účetní deníky, skladové evidence a obdobné dokumenty předložené v odvolacím řízení), body 85 až 94 (prohlášení bývalých jednatelů deklarovaných dodavatelů předložená v odvolacím řízení), body 260 až 261 (e-mailová komunikace předložená v odvolacím řízení). Obsah svědeckých výpovědí nebyl hodnocen tendenčně, je nutno se zabývat každou informací, jež ze strany svědka zazněla, přičemž i dílčí detaily či na první pohled okrajové skutečnosti ve výsledku spoluutvářejí celkový obraz o důkazním potenciálu podané výpovědi. Téměř všichni svědci v pozici statutárních orgánů deklarovaných dodavatelů shodně konstatovali, v rozporu s tvrzením žalobce, že osobně se žalobcem obchody nesjednávali. Výpovědi svědků dále vykazovaly rozpory s tvrzeními žalobce či se zjištěními z daňového řízení, místy dokonce s podanými kontrolními hlášeními deklarovaných dodavatelů; část žalobcem vyzdvihovaných výpovědí (svědků V. G. a F. K.) byla přímo vyhodnocena jako nevěrohodná, v případě svědka L. K. žalovaný při bližším zkoumání dokonce identifikoval okolnosti nasvědčující tomu, že tento svědek byl při podání výpovědi ovlivňován žalobcem. Žalovaný dále k obecnosti výpovědí poukázal, že ta v případě osob, jež měly jednat za deklarované dodavatele, dalece překračovala míru běžného oslabení vzpomínek v důsledku působení času, když nebyli s to ani blíže identifikovat předmět plnění, jež měly „jejich“ společnosti žalobci poskytnout, a to přesto, že tento se vymykal běžné náplni jejich ekonomické činnosti (body 199 a 253 až 255 napadeného rozhodnutí). Co se týče žalobcem předložených listin, u nich již v průběhu daňové kontroly vyplynulo, že vypovídací hodnota je pro prokázání faktického průběhu prověřovaných obchodních případů nedostatečná, neboť obsah předložených smluv, objednávek a dodacích listů byl tak obecný, že neobsahoval ani dostatečnou specifikaci předmětu plnění; obdobně tomu bylo u důkazů předložených v odvolacím řízení, ať s ohledem na nevěrohodnost obsahu (prohlášení bývalých jednatelů deklarovaných dodavatelů), četné identifikované nesrovnalosti (účetní deníky a „deníky“ V. G.) či na ryzí obecnost a absenci souvislosti s dodáním dotčených plnění (e-mailová komunikace). V celkovém kontextu skutkových zjištění (srov. bod 256 napadeného rozhodnutí) proto svědecké výpovědi neobstojí, a nelze je mít za důkazy rozptylující vyvstalé pochybnosti, natož za důkazy, pomocí nichž by bylo možné mít průběh prověřovaných obchodních případů za popsaný bez jakýchkoliv pochybností či trhlin. Podané svědecké výpovědi v tomto ohledu nelze mít za dostačující ani ve spojení se žalobcem vyzdvihovanými listinami, a to pro vysokou míru obecnosti jejich obsahu, identifikované nesrovnalosti či dokonce nepravdivost a nedůvěryhodnost. Úvahy žalovaného stran hodnocení důkazů a závěrů z nich dovozovaných nevybočují z mezí vytyčených právní úpravou a pravidly racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, není proto důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí. K argumentu stran neaplikování závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208 žalovaný připomněl, že v projednávané věci nebylo prokázáno, že žalobce fakticky přijal předmětná zdanitelná plnění v tvrzeném rozsahu (bod 269 napadeného rozhodnutí), a není tak pravdou, že by odepření nároku na odpočet DPH došlo toliko s konstatováním, že nebylo prokázáno jejich přijetí od formálně deklarovaných dodavatelů. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu pak žalovaný uvedl, že ačkoliv není nezbytné, aby faktickým dodavatelem zdanitelného plnění byla osoba formálně uvedena na daňovém dokladu, nejsou tím daňové subjekty zbaveny povinnosti tvrdit a prokázat, že skutečným dodavatelem je plátce DPH, přičemž nevyplynou-li z provedeného dokazování skutečnosti k takovému závěru směřující, nelze konstatovat naplnění příslušné hmotněprávní podmínky. V souladu s tímto bylo postupováno v projednávané věci (body 264 až 267 napadeného rozhodnutí), když žalovaný

v situaci, kdy bylo kvalifikovaně zpochybněno, že by dodavateli předmětných plnění byly osoby formálně deklarované, žalobce vyzval, aby prokázal faktického dodavatele předmětných plnění a že byl tento dodavatel(é) plátcem DPH, žalobce však na tuto výzvu nereagoval. Z provedeného dokazování a ani ze samotného charakteru a žalobcem deklarovaného objemu předmětných plnění přitom nevyvstaly žádné indicie o tom, jaké jiné subjekty mohly být faktickými dodavateli oněch plnění, tím méně pak nasvědčující tomu, že by se mělo jednat o plátce DPH; v řešených zdaňovacích obdobích měla být předmětná plnění poskytnuta od pěti dodavatelů, žádné z těchto jednotlivých plnění nepřesáhlo hodnotou 1 mil. Kč, plnění byla navíc ze své podstaty dělitelná, tudíž nelze bez dalšího určit, zda byla reálně poskytnuta jedním nebo více dodavateli. Nelze proto konstatovat vznik nároku na odpočet DPH.

11. Ke *třetí* žalobní námitce žalovaný poukázal na oprávnění orgánu veřejné moci nevyhovět vzneseným důkazním návrhům, odůvodní-li tento postup, přičemž s odkazem na bod 324 napadeného rozhodnutí uvedl, že přesně takto postupoval. Předmětem řízení bylo, zda žalobce skutečně přijal příslušná zdanitelná plnění od jím deklarovaného dodavatele a v jím deklarovaném rozsahu (body 268 a 269 napadeného rozhodnutí), a eventuální prokázání, že si nemohl předmět těchto zdanitelných plnění vyrobit sám, případně zjištění, že se část jejich předmětu v jeho areálu dosud nachází, by z principu nemohlo k objasnění této otázky jakkoliv napomoci; žalovaný přitom poukázal na časový odstup od okamžiku přijetí předmětných zdanitelných plnění a možnou odlišnost stavu aktuálního vybavení žalobcova areálu od stavu v šetřeném období.

12. Ke *čtvrté* žalobní námitce žalovaný podotkl, že shrnování dosavadního běhu lhůt pro stanovení daně není obligatorní součástí odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně, když žalobce marné uplynutí lhůty explicitně nenamítal. Sumarizace průběhu mezinárodních dožádaní byla v bodě 7 napadeného rozhodnutí provedena přezkoumatelnou formou, je zřejmé, od kdy do kdy mezinárodní dožádaní probíhala, a tedy jaký byl jejich dopad na běh lhůt pro stanovení daně. Z opatrnosti pak žalovaný uvedl přehled běhu lhůt pro stanovení daně za jednotlivá zdaňovací období, vycházejíc z údajů v bodě 7 napadeného rozhodnutí a dalších relevantních pasážích, zejm. v bodě 262, a uzavřel, že k vydání a doručení prvostupňových rozhodnutí i napadeného rozhodnutí došlo v mezích lhůt pro stanovení daně. Žalovaný doplnil, že v bodech 6 a 7 napadeného rozhodnutí vysvětlil, proč bylo učinění oněch žádostí o mezinárodní spolupráci nezbytné (prošetření, zda žalobce reálně uskutečnil plnění deklarovaná vůči zahraničním odběratelům), přičemž jeví-li se snad toto vysvětlení jako nedostatečně podrobné, je nutno mít s ohledem na to, že rozhodnutí správních orgánů obou stupňů tvoří optikou soudního přezkumu materiálně jeden celek, tento dílčí „nedostatek“ za překlenutý společnou interpretací jeho obsahu a podrobného zdůvodnění potřebnosti realizace předmětných dožádání na str. 8 a 9 zprávy o daňové kontrole. Žalovaný také podotkl, že předmětná mezinárodní dožádání byla učiněna včas (v první třetině probíhajícího prověřování). Konečně žalovaný uvedl, že ke zkoumání běhu lhůty pro stanovení daně přistupoval s maximální svědomitostí.

13. Žalovaný vyslovil nesouhlas i s *pátou* žalobní námitkou. V bodech 8 až 21 napadeného rozhodnutí předestřel vznesené odvolací námitky, resp. okruhy námitek, jež identifikoval v odvolání a dalších podáních žalobce, a jež se vztahovaly ke zdaňovacím obdobím, o nichž bylo napadeným rozhodnutím rozhodováno. S takto vymezenými odvolacími námitkami se žalovaný vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí (nejen body 273 a násl., ale i body 34 až 333). Vypořádání námitky týkající se ověřování obchodních partnerů je obsaženo

zejm. v bodech 290 až 293 napadeného rozhodnutí. Problematika „registračních značek“ je řešena v souvislosti s relevancí deníků V. G. (body 208 až 211 a 297 až 301 napadeného rozhodnutí), mimo to se jí žalovaný věnoval v rámci hodnocení svědecké výpovědi J. J. (body 173, 175 a 177 napadeného rozhodnutí), přičemž žalovaný poukázal, že v odvoláních žalobce nic nenamítal proti samotným zjištěním správce daně stran poznámek o registračním značkách na str. 138 a 139 zprávy o daňové kontroly, a tak nebyl důvod, aby se žalovaný k těmto dílčím závěrům v napadeném rozhodnutí široce rozepisoval. Jedná-li se o zápisy v knihách jízd, z žalobcem rozporované str. 147 zprávy o daňové kontrole plyne, že předmětné listiny byly předloženy s cílem prokázat, že část předmětu zdanitelných plnění, k jejichž přijetí mělo dojít od deklarovaných dodavatelů JURAPOL s.r.o. a METALTIENDA s.r.o., byla fakticky dodána blíže určené trojici tuzemských odběratelů, a tím osvědčit, že tato plnění byla použita v rámci jím uskutečňovaných ekonomických činností. Ve zdaňovacích obdobích, která jsou předmětem napadeného rozhodnutí, však žalobce žádná zdanitelná plnění od uvedených dvou společností nepřijal, resp. přijetí plnění od nich vůbec netvrdil, tedy deklarovaná plnění, o jejichž průběhu měly knihy jízd vypovídat, vůbec nebyla předmětem napadeného rozhodnutí, a tak tato dílčí námitka míří mimo předmět projednávané věci. Žalovaný poukázal, že nebyl povinen vyjádřit se konkrétně a podrobně ke všem jednotlivým argumentům, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky plyne, byť implicitně, z celkových jím učiněných závěrů; podstatné je se vypořádat se stěžejními námitkami účastníka řízení, a tomu žalovaný dostál, pročež napadené rozhodnutí ani v tomto ohledu vadou nepřezkoumatelnosti netrpí. V reakci na žalobcovu výtku k postupnému seznamování s dílčími závěry a postupnému vydávání rozhodnutí o odvoláních žalovaný odkázal na bod 315 napadeného rozhodnutí, poukázal na smysl a účel seznámení odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy (ochrana před překvapivým rozhodnutím, poskytnutí efektivního prostoru pro případnou reakci), jakož i na to, že žádné ustanovení právního řádu nezakládá povinnost učinit seznámení souhrnně o celém průběhu odvolacího řízení najednou a nelimituje počet seznámení. Stejně tak žádné ustanovení právního řádu nestanovuje ani povinnost vydat ve věci stanovení daně jedno jediné rozhodnutí, jakkoliv je daňová kontrola vedena současně v rozsahu většího množství zdaňovacích období a jakkoliv je vedeno společně také odvolací řízení. Jak je zřejmé z obsahu jednotlivých seznámení a rozhodnutí o odvolání, stav, kdy bylo žalobci adresováno více seznámení a bylo vydáno více rozhodnutí, nebyl výsledkem libovůle žalovaného, ale byl zapříčiněn dílem nutností opakovaného doplňování odvolacího řízení o nově navrhované důkazy, vztahující se vždy jen k některým z obsáhlé množiny prověřovaných plnění, dílem pak s ohledem rozdílný běh lhůt pro stanovení daně za jednotlivá prověřovaná zdaňovací období. V každém z příslušných seznámení je uvedeno, jakých důkazních prostředků či jiných skutečností se týká, jaká zjištění ve vztahu k nim byla učiněna, případně jaké závěry z nich žalovaný vyvozuje; stejně tak v každém z postupně vydaných rozhodnutí o odvolání je vymezeno, o jakých zdaňovacích obdobích je jím rozhodováno a jakých tvrzených zdanitelných plnění se týká. Toliko fakt, že o odvoláních proti rozhodnutí o stanovení daně za zdaňovací období leden 2016 až červenec 2018 nebylo rozhodnuto jediným rozhodnutím, a samotný fakt, že v průběhu řízení o odvoláních bylo vydáno více než jedno seznámení dle § 115 odst. 2 daňového řádu 2021, nemohl jakkoli ovlivnit míru přezkoumatelnosti odůvodnění napadeného rozhodnutí či mít jakýkoliv vliv na jeho výrok.

IV. Posouzení věci krajským soudem

14. Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců poté, kdy napadené rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s."), přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních námitek, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Při splnění podmínek stanovených v § 51 odst. 1 s. ř. s. krajský soud rozhodl ve věci bez nařízení jednání.

15. Z obsahu správních spisů zjistil krajský soud následující: U žalobce byla zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období leden 2016 až červenec 2018, a to postupně – dne 4. 4. 2017 za zdaňovací období leden 2016 až leden 2017 (protokol č. j. 813294/17/2201-61562-307401), dne 19. 2. 2018 za zdaňovací období únor 2017 až prosinec 2017 (protokol č. j. 317158/18/2201-61562-307401) a dne 24. 9. 2018 za zdaňovací období leden 2018 až červenec 2018 (protokol č. j. 1990316/18/2201-61562-307479). Na základě shromážděných důkazních prostředků správce daně vyhodnotil, že žalobce neprokázal naplnění zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, který uvedl v daňových přiznáních, když neprokázal, že deklarovaná přijatá zdanitelná plnění od deklarovaných dodavatelů – ve zdaňovacích obdobích červen 2017 až prosinec 2017 a únor 2018 od společností Stavon servis (do 14. 8. 2017 RBR servis, s.r.o.), VP-PRAHA, AVERNAU, JAM-FRIGO a BAUKOMERZ – se uskutečnila tak, jak tvrdí, resp. jak je deklarováno na daňových dokladech, a neprokázal, že je použil v souvislosti se svou ekonomickou činností. O provedené daňové kontrole byl správcem daně sepsán výsledek kontrolního zjištění ze dne 9. 11. 2020, č. j. 2221520/20/2201-61564-307527, k němuž se žalobce vyjádřil podáním ze dne 1. 12. 2020. Následovalo vydání zprávy o daňové kontrole ze dne 19. 1. 2021, č. j. 66512/21/2201-61564-307365, jež byla žalobci doručena dne 21. 1. 2021 spolu s oznámením o ukončení daňové kontroly ze dne 20. 1. 2021, č. j. 66523/21/2201-61564-307365. Na podkladu zprávy o daňové kontrole pak byla vydána prvostupňová rozhodnutí, proti nimž žalobce podal odvolání. Žalovaný v odvolacím řízení doplnil dokazování, přičemž seznámil žalobce s hodnocením důkazů předložených po podání odvolání a vyzval jej k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení, a to písemností ze dne 11. 2. 2022, č. j. 5711/22/5300-21442-712585, na kterou žalobce reagoval vyjádřením ze dne 25. 2. 2022, písemností ze dne 28. 7. 2022, č. j. 28295/22/5300-21442-712585, na kterou žalobce reagoval vyjádřením ze dne 15. 8. 2022, písemností ze dne 26. 8. 2022, č. j. 31866/22/5300-21442-712585, na kterou žalobce reagoval vyjádřením ze dne 9. 9. 2022, a písemností ze dne 6. 3. 2023, č. j. 8140/23/5300-21442-712585, na kterou žalobce reagoval vyjádřením ze dne 3. 4. 2023. Jelikož žalovaný dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že dotčená plnění přijal v deklarovaném rozsahu a od deklarovaných dodavatelů, vydal napadené rozhodnutí. Další podrobnější zjištění ze správních spisů jsou uvedena v rámci vypořádání žalobních námitek níže.

IV.a K nezákonnému ukončení daňové kontroly a absenci obligatorní náležitosti zprávy o daňové kontrole *(k první žalobní námitce)*

16. Posouzení námitky nezákonného ukončení daňové kontroly spočívá v posouzení správnosti aplikace procesních předpisů z hlediska jejich časové působnosti. V projednávané věci byla daňová kontrola zahájena (ve vztahu k napadeným rozhodnutím dotčeným zdaňovacím obdobím) v roce 2018 a ukončena v roce 2021. Zákonem č. 283/2020 Sb., kterým se mění

zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, (dále jen „Novela“), došlo s účinností ke dni 1. 1. 2021, tedy v průběhu daňové kontroly, ke změně v postupu, jakým se ukončuje daňová kontrola. Zatímco do 31. 12. 2020 se aplikoval institut projednání zprávy o daňové kontrole (srov. § 88 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020; dále jen „DŘ před Novelou“), od 1. 1. 2021 dochází k ukončení daňové kontroly doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, k němuž se přikládá zpráva o daňové kontrole podepsaná úřední osobou (srov. § 88a zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění od 1. 1. 2021; dále jen „DŘ po Novele“). Přechodná ustanovení Novely výslovně neřeší problematiku střetu „staré“ a „nové“ procesní úpravy ve vztahu k vedení již probíhající daňové kontroly.

17. V situaci, jaká nastala v projednávané věci (viz předchozí odstavec), je nutné vyjít z obecně platné zásady nepravé retroaktivity procesních norem, podle níž se aplikují nové procesní normy na dříve započatá řízení, a dovodit z ní, že v daňové kontrole bylo nutno pokračovat dle pozdějšího zákona s tím, že právní účinky úkonů učiněných dříve zůstaly v platnosti (k zásadě nepravé retroaktivity procesních norem viz např. usnesení Ústavního soudu ze dne 2. 2. 2006, sp. zn. II. ÚS 512/05 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2007, č. j. 1 Azs 55/2006-60). O aplikaci uvedené obecné zásady v daném případě ostatně svědčí i skutečnost, že v čl. II Novely (přechodná ustanovení) bylo pro vybraná řízení a postupy výslovně stanoveno jinak, nikoliv však ve vztahu k postupu ukončení daňové kontroly. Správce daně tedy v projednávané věci postupoval správně a v souladu se zákonem, když daňovou kontrolu ukončil v režimu DŘ po Novele a žalobci doručil oznámení o ukončení daňové kontroly s přiloženou zprávou o daňové kontrole.

18. Stran vypořádání této části *první* žalobní námitky krajský soud zdůrazňuje, že žalobce ani dostatečně netvrdil, jak způsob ukončení daňové kontroly zasáhl do jeho veřejných subjektivních práv. Tvrdil-li žalobce obecně, že projednání zprávy o daňové kontrole před nabytím účinnosti Novely mělo svůj význam, neboť navazovalo na vedení daňové kontroly a daňový subjekt měl právo se ke zprávě či vedení kontroly vyjádřit, pak krajský soud toto tvrzení koriguje s odkazem na citaci důvodové zprávy v bodě 274 napadeného rozhodnutí, a již jen stručně uvádí, že „projednání“ zprávy o daňové kontrole podle § 88 odst. 3 a 4 DŘ před Novelou zásadně neposkytovalo prostor pro vyjadřování daňového subjektu ke kontrolním zjištěním či vedení kontroly, jak se mylně domnívá žalobce, nýbrž šlo ve své podstatě pouze o formální způsob oznámení zprávy o daňové kontrole daňovému subjektu a současné ukončení daňové kontroly. Byl-li institut „projednání“ zprávy o daňové kontrole nahrazen doručením oznámení o ukončení daňové kontroly s přiloženou zprávou o daňové kontrole, pak dle krajského soudu nedošlo materiálně k takové změně, která by byla s to zasáhnout do veřejných subjektivních práv žalobce. Prostor pro vyjádření daňového subjektu, které by bylo způsobilé reálně ovlivnit obsah kontrolních zjištění a následně zprávy o daňové kontrole, má daňový subjekt po seznámení se s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 DŘ po Novele), resp. jej měl po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 DŘ před Novelou), čehož žalobce využil (srov. podání žalobce ze dne 1. 12. 2020).

19. Žalobce dále namítal absenci obligatorní náležitosti ve zprávě o daňové kontrole podle § 88a odst. 2 písm. a) DŘ po Novele, tedy odkaz na oznámení o zahájení daňové kontroly. K tomu krajský soud uvádí, že s ohledem na skutečnost, že daňová kontrola byla zahájena několik let před účinností Novely, je logické, že správce daně zahájil daňovou kontrolu podle § 87 odst. 1 DŘ před Novelou, konkrétně pak protokolem o zahájení daňové kontroly, což bylo

běžnou praxí. Jak bylo uvedeno výše, krajský soud sice aplikoval zásadu nepravé retroaktivity procesních norem, nicméně podotkl, že účinky úkonů, které s nimi spojovala či nespojovala dřívější úprava, zůstávají zachovány. Změnila-li tedy Novela koncept zahájení daňové kontroly, kdy namísto procedury vyžadující fyzickou přítomnost daňového subjektu je daňová kontrola zahajována oznámením, které se doručuje, nemá tato skutečnost vliv na účinky protokolu o zahájení daňové kontroly dle § 87 odst. 1 DŘ před Novelou, a tomu odpovídá uvedení protokolů o zahájení daňové kontroly, resp. ve vztahu k napadeným rozhodnutím dotčeným zdaňovacím obdobím protokolu č. j. 317158/18/2201-61562-307401 a protokolu č. j. 1990316/18/2201-61562-307479, včetně uvedení data zahájení daňové kontroly a příslušného zdaňovacího období, na první straně zprávy o daňové kontrole. Krajský soud podotýká, že žalobce ani ohledně této části *první* žalobní námitky netvrdil zásah do jeho veřejných subjektivních práv, a krajskému soudu ostatně ani není zřejmé, jak by k takovému zásahu mohlo dojít, když ve své podstatě jde pouze o označení dokumentu sloužícího k určení okamžiku zahájení daňové kontroly a vymezení jejího předmětu a rozsahu (srov. § 87 odst. 1 DŘ před Novelou a § 87 odst. 1 DŘ po Novele).

20. Krajský soud tedy s ohledem na výše uvedené uzavírá, že daňová kontrola byla ukončena v souladu se zákonem, že zpráva o daňové kontrole materiálně obsahuje obligatorní náležitost dle Novely spočívající v uvedení odkazu na oznámení o zahájení daňové kontroly, a že tak prvostupňová rozhodnutí nejsou pro žalobcem tvrzené důvody nezákonná a *první* žalobní námitka je nedůvodná.

IV.b K unesení důkazního břemene a hodnocení důkazů

IV.b.1 Obecně *(ke druhé žalobní námitce)*

21. Z § 86 odst. 3 písm. c) a § 92 odst. 3, 4 a 5 písm. c) DŘ před Novelou (i DŘ po Novele) plyne základní pravidlo rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně. Zjednodušeně lze toto jednoznačné a striktní pravidlo vyjádřit tak, že daňový subjekt musí unést důkazní břemeno ve vztahu k jím tvrzené daňové povinnosti, a správce daně může tvrzení daňového subjektu, podpořené důkazy, zpochybnit tak, že vyvrátí jejich věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost. Neznamená to však, že by správce daně byl povinen prokazovat, jak ten který případ proběhl ve skutečnosti, tato povinnost stíhá daňový subjekt.

22. Jak shrnul Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 8. 3. 2023, č. j. 6 Afs 213/2022-43, *„[k] dokazování v daňovém řízení existuje bohatá a konstantní judikatura. Jak Nejvyšší správní soud uvedl například v rozsudku ze dne 11. února 2021 č. j. 8 Afs 24/2019-44, daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat (má břemeno tvrzení), ale také povinnost toto své tvrzení doložit (nese břemeno důkazní). Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Nemá přitom povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (rozsudek ze dne 30. ledna 2008 č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek*

ze dne 22. října 2008 č. j. 9 Afs 30/2008-86). Pokud správce daně tyto skutečnosti prokáže, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popřípadě aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. července 2010 č. j. 1 Afs 39/2010-124; dále viz například rozsudky ze dne 31. května 2007 č. j. 9 Afs 30/2007-73 či ze dne 30. dubna 2008 č. j. 1 Afs 15/2008-100).".

23. V projednávané věci žalobce k prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH za zdaňovací období červen 2017 až prosinec 2017 a únor 2018, tedy stran zdanitelných plnění, jejichž dodavateli měly být v uvedených zdaňovacích obdobích společnosti Stavon servis (do 14. 8. 2017 RBR servis, s.r.o.), VP-PRAHA, AVERNAU, JAM-FRIGO a BAUKOMERZ, předložil v průběhu daňového řízení podklady (konkrétně viz dále), přičemž další podklady a zjištění si obstaral správce daně, a v těchto podkladech zjistil nesrovnalosti, jež u něj založily pochybnosti o tom, že žalobce deklarovaná plnění v souladu se svými tvrzeními skutečně přijal, a to od deklarovaných dodavatelů a v uváděném rozsahu, a tak postupoval podle § 92 odst. 4 DŘ před Novelou cestou výzvy k prokázání skutečností (viz odůvodnění výzvy k prokázání skutečností č. j. 2303560/19/2201-61565-307479), na kterou však žalobce nereagoval. Krajský soud se ztotožňuje se žalovaným, ze pochybnosti vyslovené na základě zjištěných nesrovnalostí [zjištění z rámcových smluv o dílo, předložených pouze ve vztahu ke 3 z 5 deklarovaných dodavatelů (body 40 až 45 napadeného rozhodnutí); zjištění stran sídel a provozoven deklarovaných dodavatelů (body 46 až 51 napadeného rozhodnutí); zjištění, že kromě společnosti JAM-FRIGO se všichni deklarovaní dodavatelé krátce po skončení spolupráce se žalobcem stali v období let 2018 až 2019 nespolehlivými plátci (bod 52 napadeného rozhodnutí); zjištění, že deklarovaní dodavatelé nezveřejňují údaje účetních výkazů (bod 53 napadeného rozhodnutí); zjištění stran (ne)vedení deklarovaných dodavatelů v registru zaměstnavatelů (bod 54 napadeného rozhodnutí); zjištění stran plateb za deklarovaná plnění, osob podepisujících účetní doklady, resp. zápisů v obchodním rejstříku a dalších souvisejících skutečností (body 55 až 60, 62 až 65, 67 a 68 napadeného rozhodnutí); zjištění o záporných zůstatcích v pokladně žalobce (bod 61 napadeného rozhodnutí); zjištění o rozporech v datech uskutečnění zdanitelného plnění na přijatých fakturách a vydaných fakturách (body 63 až 65 napadeného rozhodnutí); skutečnost, že žalobce neuvedl konkrétní údaje o způsobu dopravy plnění, o úhradách za přepravy, o tom, kdo dopravu zajišťoval a kdo mu dodávky předával (bod 66 napadeného rozhodnutí); skutečnost, že správce daně zaslal deklarovaným dodavatelům výzvy k vydání kopií listin souvisejících s obchodní spoluprací se žalobcem, žádný z deklarovaných dodavatelů však na výzvu nereagoval, kromě společnosti JAM-FRIGO, která nicméně plně výzvě také nevyhověla (bod 69 napadeného rozhodnutí) – v podrobnostech viz body 40 až 69 a stručné shrnutí v bodě 71 napadeného rozhodnutí], jsou dostatečně závažné a odůvodněné a dosahují kvality, jak ji vyžaduje judikatura. V rámci odvolacího řízení žalobce předložil další podklady (směrnici č. 2017/2 o způsobu evidence materiálu pro opracování, který zůstává v majetku odběratele; 2 x účetní doklad č. 256; příjemky č. 170187 a 170866; doklad storno příjmu 170021; tabulku s údaji vztahujícími se k zakázce č. 160303.01; dodací list č. 770170476, 751170141, 751170181, 790170001; účetní deníky 2016, 2017 a 2018; pět listů z účetního deníku ze dne 8. 1. 2018; skladové evidence 2017 a 2018; stavy skladu 100.00100, 100.00202 a 100.00204; pracovní smlouvu a dohodu o rozvázání pracovního poměru s V. G.; prohlášení osob jednajících za deklarované dodavatele

VP-PRAHA, AVERNAU, JAM-FRIGO a BAUKOMERZ; dokumenty k insolvenci; e-mailové zprávy), o něž, stejně jako o výslechy svědků S. O., L. K., R. M., R. J., M. Ž., J. J., R. R., P. T., V. G., F. K. a T. L., žalovaný odvolací řízení doplnil. Všemi těmito důkazními prostředky se žalovaný řádně zabýval v bodech 77 až 263 napadeného rozhodnutí, na něž krajský soud pro stručnost odkazuje. S konkrétními námitkami stran pochybností správce daně a žalovaného se krajský soud vypořádává v následujících odstavcích.

24. Nelze přisvědčit žalobci, že žalovaný tím, že vyhodnotil určité důkazy v neprospěch žalobce, upozadil jiné předložené důkazy. Žalovaný se zjištěními stran virtuálních sídel deklarovaných dodavatelů (body 46 až 51 napadeného rozhodnutí), způsobu plateb (zejm. body 55 až 60 a 62 napadeného rozhodnutí) a zápisů v obchodním rejstříku (body 67 a 68 napadeného rozhodnutí) zabýval stejně tak, jako zjištěními stran předložených smluv (body 40 až 45 napadeného rozhodnutí), objednávek (body 41, 229 a 244 napadeného rozhodnutí), dodacích listů (body 64, 65, 84, 177 a 244 napadeného rozhodnutí) a e-mailové komunikace (body 260 a 261 napadeného rozhodnutí).

25. Zjištěním z prohlášení osob jednajících za deklarované dodavatele a jejich hodnocením se žalovaný věnoval v bodech 85 až 94 a 303 až 305 napadeného rozhodnutí. Poukázal-li v tomto hodnocení žalovaný na zjištěné nesrovnalosti, na jejichž základě dospěl k závěru o nepravdivosti a účelovosti prohlášení, pak z toho nelze bez dalšího dovozovat, jak to činí žalobce, že by tato prohlášení žalovaný „otočil proti žalobci“ a opomněl, že z nich plyne, že deklarovaní dodavatelé v nich potvrdili dodání zdanitelných plnění žalobci. Nevyvstaly-li by ohledně prohlášení pochybnosti, popřípadě rozptýlil-li by je žalobce, pak by tato prohlášení jistě mohla jako důkazy o dodání zdanitelných plnění žalobci sloužit. Tak tomu však v projednávané věci s ohledem na uvedené nebylo.

26. Pro účely posouzení žalobní námitky stran hodnocení svědeckých výpovědí krajský soud porovnal obsah protokolů o výslechu svědků S. O. (protokol z 9. 11. 2021), L. K. (protokol z 12. 1. 2022), R. M. (protokol ze 17. 10. 2022), R. J. (protokol z 18. 10. 2022), M. Ž. (protokol z 23. 2. 2022), J. J. (protokol z 23. 2. 2022), R. R. (protokol z 25. 4. 2022), P. T. (protokol ze 7. 2. 2022), V. G. (protokol z 9. 5. 2022), F. K. (protokol z 9. 5. 2022) a T. L. (protokol z 10. 5. 2022) s částmi napadeného rozhodnutí, v nichž se žalovaný svědecké výpovědi toho kterého svědka věnuje (S. O. – body 95 až 98, L. K. – body 99 až 116, R. M. – body 132 až 148, R. J. – body 149 až 157, M. Ž. – body 158 až 170, J. J. – body 171 až 180, R. R. – body 181 až 188, P. T. – 189 až 198, V. G. – body 201 až 211, F. K. – body 212 až 232 a T. L. – body 233 až 243; shrnutí svědeckých výpovědí – body 199, 200, 244 až 257), a dospěl k závěru, že jejich zpracování (ve smyslu zjištění z nich získaných) v napadeném rozhodnutí je zcela objektivní. Jako objektivní a logické pak shledal krajský soud i hodnocení jednotlivých svědeckých výpovědí; není pravdou, že by žalovaný vyzdvihoval drobné detaily a upozaďoval podstatné skutečnosti. Všemi svědeckými výpověďmi se přitom žalovaný řádně zabýval jak co do jejich obsahu, tak i v souvislostech dalších zjištění, která vyplynula z provedeného dokazování.

27. Argumentaci žalobce, že stran výpovědi svědka O. žalovaný upozadil potvrzení podpisu smlouvy a objednávek, je nutné významně korigovat. Svědek O. sice uvedl, že za úplatu za společnost Stavon servis podepisoval dokumenty, které mu předložil S. L., avšak z jeho svědecké výpovědi se jasně podává, že neměl povědomí ani o ekonomické činnosti společnosti Stavon servis jako takové, a ani o tom, zda se uskutečnila nějaká plnění podle daňových dokladů, které za společnost Stavon servis podepisoval. V žádném případě tedy

nelze souhlasit se žalobcem, že žalovaný uváděl „drobné rozpory“, šlo o zásadní zjištění, která zcela důvodně založila stran deklarovaných plnění od společnosti Stavon servis žalovanému pochybnosti.

28. Svědek K. si sice vzpomněl, jak se potkal s panem G., a uvedl, že podpis na rámcové smlouvě a pokladních a daňových dokladech je jeho, dále však vypověděl, že společnost AVERNAU neměla žádné prostory a dělala obchodní činnost a dopravu, nikdy nebyla výrobní firmou. Popsal, že pro jeho známého, pana S., který domlouval obchody se žalobcem, svědek, resp. společnost AVERNAU zajišťovala dopravu; pan S. chtěl, aby jeho obchody se žalobcem probíhaly přes společnost AVERNAU, tato společnost z toho měla marži. Ačkoliv tedy společnost AVERNAU vystupovala na dokladech jako dodavatel, tak zajišťovala pouze dopravu. K dodávanému plnění se svědek vyjádřil tak, že co poptával pan G., to pan S. sehnal, svědek to přes svou společnost vozil žalobci. Doklady za AVERNAU svědek vystavoval podle toho, co za podklady mu dal pan S. Stran areálu žalobce svědek popsal toliko to, že když do něj přijel, nechal dodávku na dvoře vedle výrobní haly a šel řešit papíry s panem G. Ohledně plateb za deklarovaná plnění svědek uvedl, že probíhaly převodem, někdy v hotovosti, jak ale probíhala změna způsobu platby, neuvedl. Nakolik by z výpovědi svědka K. bylo možno usuzovat, že určitá spolupráce mezi ním (společností AVERNAU) a žalobcem probíhala, nelze dospět k závěru, že svědek K. potvrdil dodání deklarovaných plnění žalobci, když tento svědek dle svých slov ani nevěděl, jaká plnění společnost AVERNAU žalobci poskytovala (jen obecně uvedl, že nějaké hutní a strojírenské výrobky, kotouče a hřídele, že tomu nerozumí). Stran jeho svědecké výpovědi je nutno navíc poukázat na četné rozpory s tvrzeními žalobce a dalšími skutkovými zjištěními správce daně a žalovaného (viz body 110 až 114 napadeného rozhodnutí).

29. Svědek Ž. obchodní spolupráci společnosti VP-PRAHA a žalobce popsal tak, že celou věc zorganizoval pan R., společnost VP-PRAHA byla jen zprostředkovatelem, přefakturovávala s provizí. Tomu odpovídá i výpověď svědka, že se konkrétních obchodů se žalobcem neúčastnil (pouze asi třikrát jednal s panem G. o platbách); povědomí o těchto obchodech měl jen z dokladů; o tom, co bylo předmětem přefakturace uvedl pouze, že šlo o nějaké zařízení; nevěděl, kdo byl dodavatelem přefakturovávaného zboží, do styku s tímto zbožím on ani jeho skladník nikdy nepřišli; nevěděl, kdo ono zboží vozil žalobci; v sídle nebo provozovně žalobce nikdy nebyl. K dokladům vystavovaným za společnost VP-PRAHA svědek uvedl, že je vyhotovovala a podepisovala nejspíš sekretářka; popřel, že by na předložených návrzích kupních smluv, dodacích listech a fakturách byl jeho podpis. Co se týče plateb, svědek uvedl, že preferoval platbu na účet, až po předložení příjmových pokladních dokladů připustil, že bylo hrazeno i hotovostí, kdy tuto přebírala nejspíš sekretářka. Ani svědek Ž. tedy dodání deklarovaného plnění žalobci ve své výpovědi nepotvrdil, jak se mylně domnívá žalobce.

30. Z výpovědi svědka J. se podává, že obchodní spolupráce mezi společností JAM-FRIGO a žalobcem byla navázána a probíhala přes pana R., který oslovil pana Ž., jenž v té době figuroval ve společnosti JAM-FRIGO v podstatě jako obchodní prodejce nebo zástupce. Svědek J. se na obchodní spolupráci společnosti JAM-FRIGO se žalobcem nepodílel, nevěděl, jak probíhala ani co bylo jejím předmětem. S nikým od žalobce svědek J. nikdy nejednal (pana G. viděl dvakrát, když měl jednání, jehož se svědek neúčastnil, u nich v kanceláři), sídlo nebo provozovnu žalobce nikdy nenavštívil. K předloženým návrhům kupních smluv, fakturám a souvisejícím dodacím listům svědek uvedl, že neví, kdo je podepsal. Je zjevné, že tvrdí-li žalobce v žalobě, že svědek J. potvrdil dodání deklarovaných

plnění žalobci, pak se s touto svědeckou výpovědí buďto vůbec neseznámil, což je s podivem, když u výpovědi svědka byl přítomen zástupce žalobce, anebo vědomě uvádí zcela lživá tvrzení.

31. K žalobní argumentaci související s výpověďmi svědků Ž. a J. nutno konstatovat, že svědek R. popřel, že by se účastnil obchodní spolupráce mezi žalobcem a společnostmi VP-PRAHA a JAM-FRIGO. Žalobce musel vědět, že výpověď svědka R. nepotvrzuje výpovědi svědků Ž. a. J. (body 186 a 187 napadeného rozhodnutí), přesto v žalobě účelově tvrdil opak.

32. Z výpovědi svědka T. nelze uzavřít, že potvrdil dodání deklarovaných plnění žalobci. Svědek si konkrétněji nevzpomínal ani na své působení ve společnosti BAUKOMERZ, natož aby si vzpomněl na spolupráci se žalobcem, nevěděl, s čím žalobce obchodoval ani zda žalobce či jednatele žalobce zná (tj. neuvedl nic stran seznámení se zástupcem žalobce), nevěděl, kdo podepisoval dokumenty za společnost BAUKOMERZ (pravděpodobně něco svědek, něco účetní), co se týče rámcové smlouvy, dodacích listů a příjmových dokladů, u nich pouze připustil, že je možné, že je podepsal. Svědek nevypovídal o areálu žalobce, a tedy ani o tom, že by do tohoto areálu vozil zboží. Z uvedeného plyne, že není pravdou, že by žalovaný s odkazem na přílišnou obecnost upozadil podstatné skutečnosti před drobnostmi, které si svědek nemusel pamatovat.

33. K obecné žalobcově argumentaci, že svědecké výpovědi uvedených svědků byly dále potvrzovány výslechy dalších svědků, a to M., J., R., K., G. st. a L. krajský soud rovněž obecně uvádí, že tento žalobcův dojem (také) nesdílí, a v podrobnostech odkazuje zejm. na body 144 až 146, 154 až 157 a 186 až 187 napadeného rozhodnutí, k výpovědím svědků K., G. st. a L. pak viz dále.

34. Ke svědeckým výpovědím zaměstnanců žalobce krajský soud uvádí následující. Svědek F. K. ke konkrétně zmíněným obchodním firmám tvrzených dodavatelů žalobce uvedl, že společnosti Stavon servis a BAUKOMERZ mu něco říkají, nevěděl, zda od nich něco skládal; o společnosti JAM-FRIGO nevěděl; co se týče společnosti VP-PRAHA, uvedl, že něco skládal, byl tam nějaký problém s nějakými díly, který řešil přímo na místě s řidičem, který někomu volal; o společnosti AVERNAU věděl, tvrdil, že měli i webové stránky, nevěděl, zda od nich něco skládal. Zda někdy přišel do kontaktu s protokolem o shodě tvrzených dodavatelů, svědek nepotvrdil, nevěděl, zda byly prováděny nějaké výstupní kontroly. K dotazu, zda si tvrzení dodavatelé naopak něco odváželi od žalobce, svědek uvedl pouze obecně, že určitě, ale mohlo se stát, že jim to vezl žalobce. Svědek neměl ze své pozice přehled o dodávaném zboží a službách v případě kooperací. Dále uvedl, že dodávky u žalobce složil kdokoliv, přičemž do systému zaevidoval vykládku, nikoliv však od koho byla a co v ní bylo. Svědek tvrdil, že věděl, kdo žalobci dodává a kdo od něj odebírá, konkrétně by ale musel dohledat v systému. Svědek T. L. nevěděl nebo si nevzpomínal na správcem daně konkrétně předestřené obchodní firmy tvrzených dodavatelů žalobce, pouze ke společnosti VP-PRAHA uvedl, že tuto firmu asi zahlédl na nějakém dodacím listu, když něco skládal, ale není si jist; tomu ostatně odpovídá, že u žalobce balil zakázky a skládal dodávky, přičemž se nezajímal, co skládá, od koho dodávka je, dodávku nekontroloval. S ohledem na obsah svědeckých výpovědí svědků K. a L. se krajský soud nemůže ztotožnit se žalobcem, že by se tito svědci jakkoliv detailně vyjadřovali k tvrzeným kooperacím, pouze v obecné rovině je připouštěli; lze nicméně podotknout, že kooperace žalobce nejsou ani žalovaným zpochybňovány. Co se týče deklarovaných dodavatelů, o některých z nich měli tito svědci skutečně povědomí, avšak velmi povšechné. Krajský soud se tedy ztotožňuje

se žalovaným, že výpovědi svědků K. a L. nedokazují dodání plnění uvedených na dokladech, jimiž žalobce dokládá nárok na odpočet daně (viz i shrnutí výpovědí zaměstnanců žalobce v bodech 244 až 246 napadeného rozhodnutí). Svědecká výpověď V. G. také nedokazuje, že tvrzení dodavatelé byli skutečnými dodavateli, jak se snaží tvrdit žalobce. Svědek G. byl sice schopen v obecných rysech popsat své působení u žalobce, z deklarovaných dodavatelů žalobce (relevantních pro projednávanou věc) však nebyl schopen uvést ani jednoho, a ani po předestření seznamu tvrzených dodavatelů v písemné podobě ani jednoho z nich nepotvrdil. Zjištění stran deníků svědka a související pochybnosti žalovaného v kontextu dalších zjištění jsou obsaženy v bodech 78, 203 až 204, 208 až 211 a 300 napadeného rozhodnutí. Krajský soud se přitom neztotožňuje se žalobcem, že zjištění žalovaného, že někteří tvrzení dodavatelé byli v době tvrzených dodávek v těchto denících uváděni pod budoucími obchodními firmami, je „nejdrobnějším detailem“. Dle krajského soudu jde o podstatnou skutečnost, která byla způsobilá založit další pochybnosti žalovaného; a i když se týkala jen dvou deklarovaných dodavatelů, což je logické, když zbylí deklarovaní dodavatelé obchodní firmy v rozhodném období neměnili, žalovaný tuto pochybnost nerozptýlil (argumentace, že změna obchodní firmy je plánována týdny či měsíce dopředu, je v tomto ohledu zcela nerelevantní, když do té doby, než je obchodní firma řádným postupem změněna, společnosti pod budoucí obchodní firmou nevystupují – srov. § 423 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů).

35. Lze přisvědčit žalobci, že v průběhu daňového řízení nevyvstal důkaz o tom, jaký jiný subjekt by dotčená zdanitelná plnění mohl žalobci dodat (viz body 264 a 265 napadeného rozhodnutí), nicméně současně je nutno připomenout, že v daňovém řízení nebylo prokázáno, že by tvrzená plnění žalobci dodali jím deklarovaní dodavatelé. Ve světle výše uvedené judikatury k tomu krajský soud pouze zdůrazňuje, že důkazní břemeno, které podle § 92 odst. 5 písm. c) DŘ před Novelou (i DŘ po Novele) tíží daňové orgány, neznamená, že by byly povinny prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak tvrdí žalobce či prokázat namísto žalobce, jak se transakce uskutečnila. Krajský soud opakuje, že je to žalobce, kdo musí unést důkazní břemeno ve vztahu k jím tvrzené daňové povinnosti. Současně je na tomto místě k dílčí žalobní argumentaci vhodné zopakovat, že žalobce neprokázal, že přijal deklarovaná plnění od deklarovaných dodavatelů, a neprokázal ani to, že by dotčená plnění přijal od jiného plátce DPH (na výzvu správce daně nereagoval); z okolností posuzované věci přitom nevyplývalo, že by skutečný dodavatel musel být plátcem DPH (viz body 264 a 267 napadeného rozhodnutí). V řízení nebylo prokázáno, že žalobce fakticky přijal deklarovaná zdanitelná plnění v tvrzeném rozsahu. Je tak vyloučeno uvažovat o tom, že by žalobci vniknul nárok na odpočet daně na podkladě závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208.

36. Námitka, či spíše konstatování žalobce, že správce daně ověřil mezinárodními dožádáními, že žalobce předmětná plnění dodal svým odběratelům, není v řešené věci zcela relevantní. Jak plyne z napadeného rozhodnutí, správce daně prověřoval nejen nárok na odpočet DPH od deklarovaných dodavatelů, ale také dodání zboží a služeb příjemcům v jiném členském státě, neboť bylo-li by zjištěno, že sporná plnění nebyla těmto příjemcům dodána, poukazovalo by to na to, že deklarovaná přijatá plnění žalobce fakticky neobdržel. Skutečnost, že žalobce plnění dodal zahraničním odběratelům, však není sama o sobě způsobilá prokázat, že žalobce obdržel deklarovaná plnění od deklarovaných dodavatelů v deklarovaném rozsahu. Ostatně žalovaný v napadeném rozhodnutí (bod 267) uvedl, že

nelze určit, zda si žalobce částečně nebo zcela nevyrobil daná plnění sám, a nelze tak stanovit, v jakém rozsahu sporná plnění přijal. Pro úplnost lze dodat, že i kdyby bylo prokázáno, že si žalobce nemohl sporná plnění vyrobit sám, pak ani tato skutečnost by nebyla způsobilá prokázat, že mu dotčená plnění dodaly společnosti uvedené na daňových dokladech v deklarovaném rozsahu (bod 324 napadeného rozhodnutí). K související žalobní argumentaci pak krajský soud dodává, že svědci K. a L. o kooperaci (ve smyslu obchodní spolupráce – dodávání zboží či služeb, které si z různých důvodů nemohl žalobce zajistit sám) sice vypovídali, ovšem popisovali ji pouze v obecné rovině, pročež z jejich svědeckých výpovědí nelze učinit závěr, že by si žalobce konkrétně v projednávané věci řešená deklarovaná plnění nebyl schopen sám vyrobit. Připuštění existence „kooperace“ bez bližšího určení k prokázání naplnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, nestačí, zásadní je prokázání faktického uskutečnění konkrétního obchodního případu deklarovaného na daňovém dokladu, tedy existence zdanitelného plnění, v němž má nárok na odpočet daně základ (viz odkazy na relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu v části III. napadeného rozhodnutí, zejm. v bodech 27 a 28).

37. Krajský soud neshledal, že by žalovaný (či správce daně) hodnotil důkazy nezákonně, v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů zakotvenou v § 8 odst. 1 DŘ před Novelou i DŘ po Novele. Žalovaný hodnotil důkazy podle své úvahy, přičemž jak se podává z výše uvedených odkazů na příslušné části napadeného rozhodnutí, posuzoval důkazy jednotlivě i ve vzájemné souvislosti, a přihlížel ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Není pravdou, že by správce daně posuzoval a hodnotil pouze vlastní činností získané poznatky, řádně se zabýval i důkazními prostředky předloženými žalobcem. Krajský soud neshledal žádné indicie o tom, že by žalovaný dokazování prováděl nedostatečně, povrchně, účelově nebo se zpronevěřil zásadě materiální pravdy. Je zjevné, že tato část žalobní argumentace je založena na názoru žalobce, že žalovaný hodnotil důkazy vždy jen v žalobcův neprospěch a k jeho tíži. Je však nutné mít na paměti, jak ostatně uvedl i sám žalobce v žalobě a jak již bylo uvedeno výše, že vzniknou-li správci daně pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, tíží jej ve vztahu k důvodnosti těchto pochyb důkazní břemeno. Je tedy logické, že žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl z důkazních prostředků zjištěné nesrovnalosti, tedy „v neprospěch a k tíži žalobce“ zjištěné konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotil předložené podklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné, když neučinil-li by tak, neunesl by své zákonné důkazní břemeno.

IV.b.2 K neprovedení místního šetření *(ke třetí žalobní námitce)*

38. Úvodem vypořádání této žalobní námitky krajský soud připomíná, že „*povinností správce daně není provést veškeré důkazy navržené daňovým subjektem, nicméně je nutné provést ty důkazy, které mohou přispět ke správnému stanovení daně*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2018, č. j. 7 Afs 378/2017-50). V projednávané věci byl správce daně, resp. žalovaný povinen provést všechny žalobcem navržené důkazy, které mohly potvrdit, že žalobce přijal od deklarovaných dodavatelů tvrzená plnění v deklarovaném rozsahu. Tedy už jen proto, že návrhem na provedení místního šetření žalobce mínil prokázat, že si tvrzená plnění nemohl vyrobit sám, nebyl žalovaný povinen tento důkazní prostředek provést; i kdyby totiž bylo prokázáno, že si žalobce tvrzená plnění vyrobit sám nemohl, nebylo by takové zjištění rozhodující pro rozhodování o stanovení daně, resp. nerozptýlilo by pochybnosti žalovaného o tvrzeném dodání plnění deklarovanými společnostmi. Navíc

krajský soud dospěl ke stejnému závěru jako žalovaný v bodě 324 napadeného rozhodnutí, totiž že provedení místního šetření v areálu žalobce za situace, kdy je řešeno přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů před více něž pěti lety, nemůže s jistotou prokázat, zda si v té době žalobce mohl nebo nemohl sporné plnění vyrobit sám. Krajský soud uzavírá, že neprovedení místního šetření v projednávané věci nelze považovat za vadu a odůvodnění žalovaného má za zcela dostačující. Pro úplnost pak krajský soud závěrem dodává, že tvrzení žalobce, že v „předcházejícím rozhodnutí žalovaného týkajícím se dalších zdaňovacích období byly dodávány i žalovaným rozporované nástroje, které má do dnešního dne žalobce naskladněny a které pravidelně užívá“, není z logiky věci pro projednávanou věc relevantní.

39. Po posouzení souboru námitek uvedených v celé této části IV.b rozsudku dospěl krajský soud k závěru, že nejsou důvodné. V projednávané věci správce daně a žalovaný vyslovili zcela odůvodněné pochybnosti o tom, zda předložené podklady a výslechy svědků prokazují skutečnosti žalobcem v řízení tvrzené, kterými prokazoval nárok na odpočet DPH. Pochybnosti správce daně a žalovaného vůči tvrzením žalobce a jím předloženým podkladům jsou formulovány srozumitelně, mají oporu v provedeném dokazování a lze je považovat za dostatečně závažné. Správce daně i žalovaný označili řadu konkrétních skutečností, na jejichž základě zhodnotili předložené podklady jako neúplné, neprůkazné, a rozporného obsahu, a unesli tak své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) DŘ. Žalobce naopak své důkazní břemeno neunesl, když neprokázal, že tvrzená zdanitelná plnění se uskutečnila, a to v souladu s informacemi uvedenými na příslušných daňových dokladech, pročež neprokázal oprávněnost nárokovaného odpočtu.

IV.c K mezinárodním dožádáním *(ke čtvrté žalobní námitce)*

40. K námitce, že žalovaný v bodě 7 napadeného rozhodnutí uvedl všechna odeslaná mezinárodní dožádání i data přijetí odpovědí, ale neuvedl, jaký vliv to mělo na případné stavění lhůty dle § 148 DŘ před Novelou, krajský soud primárně poukazuje, že to neuvedl ani žalobce. Žalobní námitka je založena na výtce žalovanému, že se v napadeném rozhodnutí explicitně nezabýval vlivem jednotlivých mezinárodních dožádání na „případné stavění lhůty“ pro stanovení daně, když jde o zdanitelná plnění, ve vztahu k nimž obecná lhůta pro stanovení daně dávno uplynula. Žalobce však v odvolacím řízení nenamítal, že došlo k marnému uplynutí lhůty pro stanovení daně ve vztahu k předmětným zdaňovacím obdobím, tudíž žalovaný byl oprávněn učinit si závěr o zachování lhůty pro stanovení daně implicitně, tj. vydáním napadeného rozhodnutí; navíc sumarizace provedených mezinárodních dožádání v bodě 7 napadeného rozhodnutí obsahuje dostatečné údaje pro to, aby bylo možné si učinit závěr o vlivu té které žádosti o mezinárodní výměnu informací na běh lhůty pro stanovení daně (opomenout v tomto ohledu nelze ani údaje v bodě 262 napadeného rozhodnutí). Postup žalovaného tedy nelze vykládat tak, že by uplynutí lhůty pro stanovení daně nezkoumal, resp. tomu ani nic nenasvědčuje.

41. Mínil-li žalobce napadat i absenci odůvodnění k mezinárodním dožádáním jako takovým, což z formulace žaloby není zcela zřejmé, pak ani této námitce by nebylo možné přisvědčit, když se nezakládá na pravdě. Žalovaný totiž uvedl, že rozsah daňové kontroly byl stanoven na všechny skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, a proto prověřoval nejen nárok na odpočet DPH od obchodních partnerů, ale také dodání zboží a poskytnutí služeb příjemcům v jiném členském státě, což byl důvod pro realizaci mezinárodních dožádání; v rámci sumarizace provedených dožádání pak žalovaný uvedl, vůči kterým zahraničním společnostem a jakému plnění, resp. zdaňovacímu období, byly žádosti o

mezinárodní výměnu informací učiněny. Ostatně důvodu provedení mezinárodních dožádání si je evidentně vědom i sám žalobce, když účel mezinárodních dožádání (dodání plnění svým odběratelům) využil v rámci žalobní argumentace (viz *druhá* žalobní námitka).

42. Ani *čtvrtá* žalobní námitka není důvodná, ani na jejím základu tak nelze dospět k závěru o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí.

IV.d K (ne)vypořádání odvolacích námitek *(k páté žalobní námitce)*

43. K obecné námitce, že žalovaný vypořádal odvolací námitky nepřiléhavou a nedostačující argumentací, krajský soud obecně uvádí, že tento názor žalobce nesdílí, a odkazuje na výše uvedený text, v němž se vypořádáním i odvolacích námitek podrobně zabýval. Dále žalobce namítal, že se žalovaný nevypořádal se všemi odvolacími námitkami, přičemž obecně odkázal na ověřování obchodních parterů, dopravu (registrační značky) a zápisy v knihách jízd. K této námitce krajský soud žalobce odkazuje na body 290 až 293 napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný vypořádal s námitkou stran ověřování obchodních partnerů. Dále je třeba odkázat na body 177, 208 až 211 a 300 napadeného rozhodnutí, v nichž se žalovaný zabýval deníky V. G., když v nich měly být zaznamenány registrační značky; konkrétnější námitky stran dopravy, resp. zaznamenaných registračních značek, je pak nutné vnímat jako implicitně vypořádané závěrem o nevěrohodnosti deníků. Také je nutno poukázat na to, že dotčenou problematikou se zabýval již správce daně na str. 138 a 139 zprávy o daňové kontrole, a žalobce proti tam uvedeným zjištěním nic nenamítal. Co se týče zápisů v knihách jízd, těmto skutečně není v napadeném rozhodnutí věnována speciální pasáž, nicméně nebyl k tomu ani důvod, když deklarovaná zdanitelná plnění, o jejichž průběhu měly knihy jízd vypovídat, nebyla předmětem napadeného rozhodnutí (mělo jimi být prokázáno, že část tvrzených zdanitelných plnění, k jejichž přijetí mělo dojít od deklarovaných dodavatelů JURAPOL s.r.o. a METALTIENDA s.r.o., byla použita v rámci ekonomické činnosti žalobce – srov. bod 9 doplnění odvolání ze 4. 5. 2021 a str. 147 zprávy o daňové kontrole).

44. I když krajský soud nepřisvědčil námitce stran nedostatečného vypořádání odvolacích námitek, považuje za vhodné se vyjádřit k žalobcovu odůvodnění této námitky, resp. k „výtce“ žalobce, že žalovaný jej v průběhu řízení postupně seznamoval s dílčími závěry a postupně vydával jednotlivá rozhodnutí o odvoláních týkajících se jednotlivých zdanitelných plnění. Je pravdou, že v projednávané věci seznámil žalovaný žalobce s hodnocením důkazů předložených po podání odvolání a vyzval jej k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení ve smyslu ve smyslu § 115 odst. 2 DŘ po Novele čtyřikrát (písemnostmi ze dne 11. 2. 2022, 28. 7. 2022, 26. 8. 2022 a 6. 3. 2023), žalobce však ve všech případech reagoval, a to vyjádřeními ze dne 25. 2. 2022, 15. 8. 2022, 9. 9. 2022 a 3. 4. 2023. Byl-li žalobce schopen reagovat, resp. reagoval-li, pak nelze v postupu žalovaného shledávat faktický zásah do veřejných subjektivních práv žalobce, a již proto tato žalobcova argumentace nemůže být důvodná. Nad rámec uvedeného pak krajský soud dodává, že se ztotožňuje s argumentací žalovaného v bodě 315 napadeného rozhodnutí. Ze znění § 115 odst. 2 DŘ po Novele dle krajského soudu nelze dovodit, že seznámit odvolatele před vydáním rozhodnutí o odvolání se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožnit mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků, lze pouze jednou. Navíc takový výklad nelze přijmout již jen s ohledem na skutečnost, že v odvolacím daňovém řízení se neuplatňuje zásada koncentrace řízení (§ 111 odst. 2 DŘ po Novele), a tedy seznámil-li

by odvolací orgán odvolatele se zjištěnými skutečnostmi ve smyslu § 115 odst. 2 DŘ „najednou“ s úmyslem návazně vydat rozhodnutí o odvolání, avšak v mezidobí by odvolatel stihl doplnit odvolání o nové námitky či důkazní prostředky, neměl by odvolací orgán následně možnost, jak dostát povinnosti mu stanovené v § 115 odst. 2 DŘ po Novele, což by byl stav zjevně nežádoucí. Jak uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, smyslem a účelem citovaného ustanovení je předcházení vzniku překvapivých rozhodnutí, a bude-li tohoto cíle dosaženo, pak je nerozhodné, kolik písemností ve smyslu § 115 odst. 2 DŘ po Novele k tomu žalovaný využije. Současně nezbývá než dodat, že žádné ustanovení DŘ po Novele (či jiného právního předpisu) nestanovuje ani povinnost vydat v řízení o odvolání proti 29 platebním, resp. dodatečným platebním výměrům jedno jediné rozhodnutí, byť je toto řízení vedeno společně. Napadené rozhodnutí tedy ani na podkladě této argumentace nelze shledat jako nepřezkoumatelné a nezákonné.

45. Ani *pátá* žalobní námitka není s ohledem na výše uvedené důvodná.

V. Závěr a náklady řízení

46. Vzhledem k tomu, že po posouzení žalobních námitek dospěl krajský soud k závěru, že nejsou důvodné, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

47. Výrok o nákladech řízení má pak oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce, který neměl v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, nicméně protože mu nad rámec úřední činnosti žádné náklady řízení nevznikly, náhrada nákladů řízení mu přiznána nebyla.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 3. října 2024

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje