



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 11. 1. 2023, č. j. 774/23/5300-21442-712585,
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 11. 1. 2023, č. j. 774/23/5300-21442-712585 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo zamítnuto

Shodu s prvopisem potvrzuje

odvolání žalobce a byla potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj – celkem 15 dodatečných platebních výměrů na DPH za zdaňovací období leden 2016 až prosinec 2016, únor 2017, březen 2017 a květen 2017 a platební výměr na DPH za zdaňovací období leden 2017 (dále jen „prvostupňová rozhodnutí“).

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Žalobce v žalobě uvedl, že podniká s hlavní činností doprava a kovovýroba. Za zdaňovací období leden 2016 až březen 2017 a květen 2017 podal daňová přiznání k DPH, v nichž mj. uvedl i pořízení zdanitelných plnění (zboží a služby) od společností LIBITIN Invest s.r.o. (dále jen „LIBITIN Invest“), JOHAL TRANS s.r.o. (dále jen „JOHAL TRANS“), GRADIODIS s.r.o. (dále jen „GRADIODIS“), TDE Global s.r.o. (dále jen „TDE Global“), W.F.C. kovotech s.r.o. (dále jen „W.F.C. kovotech“), Legnica s.r.o. (dále jen „Legnica“), JURAPOL s.r.o. (dále jen „JURAPOL“), METALTIENDA s.r.o. (dále jen „METALTIENDA“), Stavon servis s.r.o. (dále jen „Stavon servis“) a VP-PRAHA s.r.o. (dále jen „VP-PRAHA“). Správce daně – Finanční úřad pro Jihočeský kraj poté zahájil za dotčená zdaňovací období u žalobce daňovou kontrolu, kterou uzavřel s tím, že žalobce sice prokázal splnění formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně, neprokázal ale přijetí plnění od 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. Dle žalobce 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, pročez musí být i prvostupňová rozhodnutí nezákonná, neboť tak zcela absentuje jejich odůvodnění. Žalobce je přesvědčen, že tato námitka, uplatněná již v odvolání, byla důvodná, ale žalovaný to nerespektuje.

4. V rámci *druhé* žalobní námitky žalobce tvrdil, že unesl své důkazní břemeno, a že správce daně a žalovaný hodnotili důkazy účelově a se znaky libovůle. K argumentaci žalovaného žalobce uvedl, že v odvoláních poukazoval na celou řadu důkazů (uzavřené smlouvy, kopie OP, výtisky ze systému CESR, objednávky, doklady o úhradách, prohlášení bývalých jednatelů a další) s tím, že je nemyslitelné, aby jimi disponoval, kdyby s konkrétními dodavateli neobchodoval. Správce daně zaslal v rámci dokazování mezinárodní dožádání na odběratele žalobce a prokázal, že žalobce předmětným zbožím disponoval a dodal je svým odběratelům. V napadeném rozhodnutí žalovaný uvedl, že má pochybnosti o tom, zda si žalobce nevyrobil předmětná zdanitelná plnění sám, v závěru napadeného rozhodnutí však uvedl, že důkaz místním šetřením je nadbytečný, neboť to, zda si žalobce byl schopen vyrobit daná plnění sám, není zcela rozhodující; přitom svědci G. st., K. i L. ve shodě s žalobcem tvrdili, že předmětná plnění nebyl žalobce schopen sám vyrobit – žalovaný tak na jedné straně tvrdí, že má tyto pochybnosti, na druhé straně to ale podle něj není rozhodující. V průběhu daňové kontroly nevyvstal jediný důkaz o tom, že by předmětná zdanitelná plnění mohl žalobci dodat někdo jiný. Pochybnosti žalovaného a správce daně, že svědci byli ve výpovědích příliš obecní, že dodavatelé sídlili na virtuálních adresách, nebo že nesedí časové osy v rádech dnů, jsou při srovnání s předloženými důkazy nedostatečné. V napadeném rozhodnutí žalovaný uvedl, že prohlášení bývalých jednatelů dodavatelů má za nevěrohodné, neboť všichni prohlásili, že plnili své daňové povinnosti, a navíc jsou všechna prohlášení prakticky stejná, ale opomenul, že meritem prohlášení bylo potvrzení obchodních případů, a navíc prohlášení o plnění si daňových povinností se vztahovala k době obchodní spolupráce, a v době, kdy byla činěna, byli všichni deklarovaní dodavatelé spolehlivými plátcí se zveřejněnými účty. V průběhu daňového řízení žalobce předložil celou řadu důkazů a porizení zdanitelných plnění potvrdili tehdejší jednatelé dodavatelů; mj. v podání ze dne 23. 4. 2018 žalobce zaslal správci daně jeden celý konkrétní obchodní případ, včetně výkresové dokumentace a e-mailové korespondence, a současně s ohledem na to, že poskládat takovou dokumentaci ke každému obchodnímu případu by zabralo mnoho času, vznesl dotaz, ke kterým obchodním případům bude správce daně požadovat dokumentaci v takovém rozsahu, do podání žaloby však nedostal odpověď.
5. *Třetí* žalobní námitkou žalobce namítal, že žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí, že nesrovnalosti v účetnictví jen prohlubují jeho pochybnosti, a to ačkoliv je žalobce vyvrátil, když založil do spisu jednotlivé účetní deníky, skladové evidence a směrnici týkající se skladových zásob; žalovaný v tomto ohledu jen obecně odkázal na povinnosti při vedení účetnictví a uzavřel na nedůvodnost této námitky. Přitom tyto drobné nesrovnalosti nemohou na reálném uskutečnění zdanitelných plnění nic změnit. Je běžné, že se některé doklady tisknou dopředu, nebo naopak o pár dní později, důležitý je den zdanitelného plnění a v tom prakticky žádné nesrovnalosti neexistují.
6. V rámci *čtvrté* žalobní námitky ohledně plateb za přijatá zdanitelná plnění žalobce uvedl, že dle žalovaného šlo o platby v hotovosti, což je podezřelé. Většina plateb v rozsahu převyšujícím 50 % však proběhla bezhotovostně na účty dodavatelů, a to, že byly tyto finanční prostředky následně vybírány v hotovosti, žalobce mohl jen stěží ovlivnit či tehdy vůbec zjistit.
7. *Pátou* žalobní námitkou žalobce namítal, že žalovaný rozkouskoval jednotlivá seznámení před vydáním rozhodnutí tak, že to činí celou věc nepřehlednou. Daňový řád takový postup nezná, žalovaný měl nashromáždit všechny důkazy a teprve poté s nimi seznámit žalobce. Žalovaný však žalobce se zjištěnými skutečnostmi seznamoval několikrát, čímž založil

podstatnou vadu odvolacího řízení. Každý, kdo by se chtěl nyní seznámit s jednotlivými zjištěními, musí porovnávat, k čemu se žalovaný vyjádřil v předchozích seznámeních, což není správný postup, natož aby byl v souladu s daňovým řádem. Správce daně ani žalovaný nemohou činit kroky, které jim zákon nepřipouští. Napadené rozhodnutí je v důsledku této procesní vady nepřezkoumatelné.

8. V rámci *šesté* žalobní námitky žalobce uvedl, že si nemohl předmětná zdanitelná plnění vyrobit sám a navrhnul místní šetření. Žalovaný jej shledal nadbytečným s tím, že by nebylo možné ověřit výrobní kapacitu a technologii žalobce před čtyřmi až šesti lety, navíc to není rozhodující skutečnost. Žalobce však zopakoval, že sám žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že má pochybnosti, zda si žalobce předmětná plnění nevyrobil sám. Tímto argumentem tedy žalovaný opět učinil napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným, když není zřejmé, zda jde či nejde o podstatnou skutečnost. Dále dle žalobce žalovaný vyzdvihuje účetní evidence nad vše ostatní. Při místním šetření v porovnání s účetními evidencemi by bylo zřejmé, jakými stroji (technologemi) žalobce disponoval v dotčených zdaňovacích obdobích; navíc některé potřebné technologie k výrobě kooperovaných předmětných plnění nemá dodnes, o čemž se žalovaný mohl přesvědčit. Mimo to jde i o nástroje dodané žalobci a žalovaný se tak s jejich existencí mohl seznámit. Zamítnutí tohoto důkazu je další vadou, pro kterou by mělo být napadené rozhodnutí zrušeno, neboť i když to žalovaný odůvodnil, jde o odůvodnění nedostatečné, resp. důvod pro odmítnutí provedení tohoto důkazu neexistuje.
9. V rámci *sedmé* žalobní námitky se žalobce věnoval hodnocení svědeckých výpovědí. Dle žalobce svědci K., Š., P., Š. a Ž. bez výhrad potvrdili spolupráci se žalobcem i dodání deklarovaných zdanitelných plnění žalobci. Svědek K. také spolupráci potvrdil, svědek O. sice spolupráci nepotvrdil, ale ani nevyvrátil. Ačkoliv byli svědci v některých aspektech obecní, nic to nemění na tom, že dodání zdanitelných plnění potvrdili. Svědci se vyjadřovali i o areálu žalobce, místu jeho provozovny (věděli, kde se nachází), obecně i k dodávanému plnění (strojírenská výroba) a platbám. Žalovaný i správce daně vystavěli pochybnosti na obecnosti svědeckých výpovědí, jenže svědci byli vyslýcháni pět let po uskutečnění zdanitelných plnění a je nemyslitelné, aby si pamatovali každé dodané plnění. Žalovaný ze svědeckých výpovědí vyzdvihl nepodstatné drobnosti, ale potvrzení obchodní spolupráce upozadil. Mnoho svědků přitom potvrdilo, že předložené dokumenty (faktury, dodací listy, příjmové doklady) podepsali přímo oni. Ve srovnání s ostatními důkazy (ratingy, kopie OP, prohlášení, e-mailová korespondence) nutno dospět k závěru, že žalobce prokázal jak formální, tak materiální stránku nároku na odpočet daně. K hodnocení svědeckých výpovědí svědků K., G. a L. žalobce uvedl, že svědci K. a L. se relativně detailně vyjádřili k provedeným kooperacím, některé dodavatele potvrdili; s ohledem na množství práce je logické, že nemohli potvrdit každý jednotlivý případ, na tyto si již nemohou pamatovat. Výpověď svědka 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. 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. přitom takovými vadami netrpí. K tomu se však žalovaný vůbec nevyjádřil. Hodnocení těchto výpovědí svědků žalovaným postrádá logiku, je účelové a tedy nezákonné.

10. V *osmé* 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 2016 a na počátku roku 2017, 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.
11. *Devátou* 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 právě „kouskovaním“ dílčích závěrů žalovaným. Napadené rozhodnutí je proto nezákonné a nepřezkoumatelné.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

12. Žalovaný navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout s tím, že napadené rozhodnutí netrpí nezákonnostmi a vadami tvrzenými žalobcem.
13. 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 nepřipustně nadhodnocuje, žalovaný se k němu vyjádřil v bodě 268 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 269 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.

14. 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 46 až 97 napadeného rozhodnutí). K námitkám žalobce o nedostatečnosti pochybností a absenci zmínky o tom, že by plnění mohl dodat jiný subjekt, žalovaný uvedl, že aby správce daně unesl důkazní břemeno, je povinen prokázat, že o souladu dokládá 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 102 napadeného rozhodnutí). 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 265 a 266 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 102 napadeného rozhodnutí; zjištění z daňové kontroly shrnuta v bodech 46 až 97). Hodnocení dokazování provedeného stran těchto obchodních případů v průběhu odvolacího řízení se žalovaný věnoval v bodech 104 až 249, 250 až 257, 281, 285, 286 a 297 až 400 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. Zmiňuje-li žalobce, že správci daně předložil mj. jeden celý obchodní případ včetně výkresové dokumentace a e-mailové korespondence, pak tento typ podkladů předložil skutečně jen ve vztahu k jednomu z obsáhlé množiny prověřovaných obchodních případů (šlo o dokumentaci týkající se obchodování s deklarovaným dodavatelem Stavon servis, a to jen jedné transakce). Ve vztahu ke zbytku obchodních případů žalovaný trvá na shrnujícím závěru, podle něž byly k jednotlivým obchodním případům dokládány maximálně návrhy kupní smlouvy, tedy v podstatě objednávky, a to často jen s neurčitým popisem dodávky (bod 233 napadeného rozhodnutí). K dotazu žalobce na správce daně a souvisejícího tvrzení o náročnosti shromáždění podkladů žalovaný poukázal na to, že je to žalobce, koho tíží důkazní břemeno stran vlastních tvrzení. Nejpozději v okamžiku seznámení s obsahem VKZ byl žalobce informován, že ve vztahu k uplatněnému nároku na odpočet DPH za prověřovaná zdaňovací období neunáší své důkazní břemeno, a pokud i přesto zůstal v tomto směru pasivním a příslušné dokumenty, pokud jimi disponuje, nedoložil, nelze výsledný stav klást k tíži správci daně.

15. Ke *třetí* žalobní námitce žalovaný uvedl, že žalobcovo vysvětlení nesrovnalostí v jím vedeném účetnictví nelze akceptovat (body 292 a 294 napadeného rozhodnutí). Podoba žalobcem předloženého účetnictví, v němž vedené záznamy se opakovaně rozcházejí se skutečností, nenaplnuje zákonné požadavky na vedení účetnictví. Byla-li by aprobována míra „přibližnosti“, již žalobce považuje za standardní, povinnost vést účetnictví by fakticky postrádala smysl, neboť by údaje v něm evidované nikdy nemohly být zrcadlem reality. Stran předložené směrnice žalovaný odkázal na bod 106 napadeného rozhodnutí, v němž uvedl důvody, proč na ni nelze nahlížet jako na dokument věrohodný a prokazující žalobcova tvrzení; především žalovaný poukázal na to, že autorkou směrnice měla být paní Z., která k tvrzenému dni vydání směrnice u žalobce nepůsobila, což založilo zásadní pochybnost o tom, kdy tento dokument vznikl a zda v době realizace zkoumaných obchodních případů vůbec reálně existoval a mohl být aplikován, přičemž žalobce tuto nesrovnalost nevysvětlil. I kdyby snad byla tato pochybnost vyvrácena, s ohledem na tvrzené datum vydání směrnice by stěží bylo možno její obsah zohlednit v rozsahu zdaňovacích období leden až prosinec 2016. K předloženým účetním deníkům a skladovým evidencím žalovaný uvedl, že při existenci četných důvodných pochybností skutkového charakteru ohledně souladu formálně dokládaného se skutečností nebylo možno opodstatněnost vzneseného nároku na odpočet prokázat jen předložením formálních evidencí (z nichž možná vyplývá, že žalobce něco zaučtoval, ne již však, že v tomto rozsahu a od tohoto dodavatele též přijal), a že žalobce ani netvrdil, co přesně jimi má být prokázáno (body 108 až 112 napadeného rozhodnutí).
16. Ke *čtvrté* žalobní námitce žalovaný podotkl, že problematikou formy úhrad poukazovaných deklarovaným dodavatelům se podrobně věnoval v bodech 69 až 82 napadeného rozhodnutí. V průběhu daňového řízení bylo zjištěno nejen, že značný objem plateb v rámci prověřovaných obchodních případů probíhal v hotovosti, a to ve vztahu k některým z deklarovaných dodavatelů v podílu 100 %, ale především to, že významná část těchto hotovostních plateb byla v této formě provedena v rozporu s předloženými daňovými doklady, kde explicitně byla forma úhrady platebním příkazem, a že finanční prostředky, které byly v rámci prověřovaných obchodních případů žalobcem hrazeny bezhotovostně, byly zpravidla obratem vybírány v hotovosti či obratem přeposílány na bankovní účty třetích osob. Dále bylo zjištěno, že žalobce nepředložil pokladní doklady ke všem účtovaným hotovostním platbám, a že jeho pokladna vykazovala v prověřovaných zdaňovacích obdobích opakovaně záporné zůstatky – jelikož v pokladně záporný zůstatek reálně existovat nemůže, značí tato okolnost buď chybné a neprůkazné vedení účetnictví nebo přímo fakt, že hotovostní platby fakticky neproběhly (bod 80 napadeného rozhodnutí). Rovněž vyvstala otázka, proč deklarovaní dodavatelé žalobce nijak nereagovali na skutečnost, že žalobce činil úhrady za zboží, které měl údajně obdržet, ve vysokých hodnotách po dohodnutém termínu splatnosti. Žalovaný je přesvědčen, že tyto okolnosti ve svém souhrnu a při zasazení do kontextu skutkových zjištění vzbuzují pochybnosti, kdo vlastně žalobci poskytoval jím tvrzené plnění a v jakém rozsahu (bod 81 napadeného rozhodnutí). K další žalobcově argumentaci žalovaný uvedl, že pochybnosti o faktickém průběhu obchodního případu mohou mít v zásadě kořeny v jakýchkoliv skutkových zjištěních, jimiž správce daně disponuje; správce daně není limitován např. povinností soustředit se toliko na okolnosti, jež prokazatelně byly či mohly být daňovému subjektu známy.
17. K *páté* žalobní námitce žalovaný odkázal na bod 305 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 daňový řád 2021 nezakládá povinnost učinit seznámení souhrnně o celém průběhu odvolacího řízení najednou a nelimituje počet seznámení. Žalobce nemohl být zkrácen na svých právech, v každém z příslušných seznámení je přehledně uvedeno, jakých důkazních prostředků či jiných skutečností se týká, jaká zjištění ve vztahu k nim byla učiněna, případně jaké závěry z nich žalovaný vyvozuje, a žalobci byl explicitně poskytnut dostatečný prostor pro případnou reakci. Toliko fakt, že vydání napadeného rozhodnutí předcházelo více než jedno seznámení dle § 115 odst. 2 daňového řádu 2021, nemůže založit výjimečný stav nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí.

18. K *šesté* žalobní námitce žalovaný poukázal na oprávnění orgánu veřejné moci nevyhovět vzneseným důkazním návrhům, odůvodní-li tento postup, přičemž s odkazem na bod 314 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 265 a 266 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.
19. K *sedmé* žalobní námitce žalovaný uvedl, že při podrobném hodnocení svědeckých výpovědí postupoval v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu 2021 a judikaturou Nejvyššího správního soudu, hodnotil je co do obsahu i co do kontextu všech zjištění, a odkázal na příslušné pasáže napadeného rozhodnutí – body 125 až 143 (J. K.), body 144 až 166 (Š. Š.), body 167 až 172 (J. P.), body 173 až 179 (M. Š.), body 184 až 196 (M. Ž.), body 180 až 183 (S. O.), body 218 až 236 (F. K.), body 207 až 217 (V. G.), body 237 až 249 (T. L.), body 205 a 250 až 257 (souhrnně ve vztahu ke všem svědkům), body 88 až 91 (M. K.). Stejně pak postupoval i správce daně při hodnocení důkazů provedených v průběhu daňové kontroly. Dále žalovaný podotkl, že vnímá žalobcem namítaný časový odstup mezi prověřovanými zdaňovacími obdobími a prováděnými výsledky, upozornil však, že to nebyla pouze obecnost výpovědí, co stálo za neuznáním uplatněných nároků na odpočet DPH, šlo o četná skutková zjištění (body 46 až 97 napadeného rozhodnutí). 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. 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 205 a 253 až 255 napadeného rozhodnutí). V celkovém kontextu skutkových zjištění 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 popsany bez jakýchkoliv pochybností či trhlin. 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. Úvahy žalovaného stran hodnocení důkazů a závěrů z nich dovozených

nevybočují z mezí vytyčených právní úpravou a pravidly racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, není proto důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí.

20. K *osmé* 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 dožádání byla v bodě 7 napadeného rozhodnutí provedena přezkoumatelnou formou, je zřejmé, od kdy do kdy mezinárodní dožádání 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 258, 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.
21. Žalovaný vyslovil nesouhlas i s *devátou* 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 267 a násl., ale i body 35 až 327). Vypořádání námitek týkající se ověřování obchodních partnerů je obsaženo zejm. v bodech 284 až 287 napadeného rozhodnutí. Problematika „registračních značek“ je řešena v souvislosti s relevancí deníků V. G. (body 214 až 218 a 291 až 295 napadeného rozhodnutí), přičemž v odvoláních žalobce nic nenamítal proti samotným zjištěním správce daně stran poznámek o registračním značkách na str. 138 a 139 zprávy o daňové kontrole, a tak nebyl důvod, aby se žalovaný k těmto dílčím závěrům v napadeném rozhodnutí široce rozepisoval. Žalovaný uznal, že vypořádání námitek stran zápisů v knihách jízd není v napadeném rozhodnutí věnována jasně ohraničená pasáž, nicméně nejde o námitku opomenutou. Tyto listiny byly totiž předloženy za účelem prokázání, že část předmětu zdanitelných plnění byla reálně použita v rámci žalobcem uskutečňovaných ekonomických činností, nicméně žalovaný v odvolacím řízení na rozdíl od správce daně nepovažoval na podkladu skutkových zjištění vplynulých z daňové kontroly za spornou otázku využití zdanitelných plnění, nýbrž pouze, zda byla tato plnění žalobcem fakticky přijata v deklarovaném rozsahu a od deklarovaných dodavatelů (body 102, 265 a 266 napadeného rozhodnutí), což plynulo z žalobci adresovaných seznámení, a odvolací námitky mířící do závěrů správce daně o (ne)naplnění podmínky použití zdanitelných plnění proto bylo nutné vnímat jako směřující mimo meritum věci. K vypořádání této námitek tedy došlo v návaznosti na implicitní konstatování nespornosti otázky, na kterou svým obsahem cílila. 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.

IV. Posouzení věci krajským soudem

22. 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 bodů, 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.
23. 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 leden 2016 až březen 2017 a květen 2017 od společností LIBITIN Invest, JOHAL TRANS, GRADIODIS, TDE Global, W.F.C. kovotech, Legnica, JURAPOL, METALTIENDA (do 11. 5. 2017 HANDYMONT s.r.o.), Stavon servis (do 14. 8. 2017 RBR servis, s.r.o.) a VP-PRAHA – 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, a písemností ze dne 26. 8. 2022, č. j. 31866/22/5300-21442-712585, na kterou žalobce reagoval vyjádřením ze dne 9. 9. 2022. 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 (*ke první žalobní námitce*)

24. 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 v roce 2017 a 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 příkládá 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.
25. 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 příloženou zprávou o daňové kontrole.
26. 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 268 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 příloženou 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).

27. 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. 813294/17/2201-61562-307401 a protokolu č. j. 317158/18/2201-61562-307401, 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).
28. 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)

29. 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.
30. 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 údaj 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).“.

31. V projednávané věci žalobce k prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH za zdaňovací období leden 2016 až březen 2017 a květen 2017, tedy stran zdanitelných plnění, jejichž dodavateli měly být v uvedených zdaňovacích obdobích společnosti LIBITIN Invest, JOHAL TRANS, GRADIODIS, TDE Global, W.F.C. kovotech, Legnica, JURAPOL, METALTIENDA (do 11. 5. 2017 HANDY MONT s.r.o.), Stavon servis (do 14. 8. 2017 RBR servis, s.r.o.) a VP-PRAHA, 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 k 7 z 10 deklarovaných dodavatelů (body 46 až 54 napadeného rozhodnutí); zjištění stran sídel a provozoven deklarovaných dodavatelů (body 55 až 65 napadeného rozhodnutí); zjištění, že všech 10 deklarovaných dodavatelů se krátce po skončení spolupráce se žalobcem stalo v období let 2016 až 2018 nespolehlivými plátcí (bod 66 napadeného rozhodnutí); zjištění, že deklarovaní dodavatelé nezveřejňují údaje účetních výkazů (bod 67 napadeného rozhodnutí); zjištění stran (ne)vedení deklarovaných dodavatelů v registru zaměstnavatelů (bod 68 napadeného rozhodnutí); zjištění stran plateb za deklarovaná plnění, osob podepisujících účetní doklady a dalších souvisejících skutečností (body 69 až 82, 84, 85 napadeného rozhodnutí); zjištění o záporných zůstatcích v pokladně žalobce (bod 80 napadeného rozhodnutí); zjištění o rozporech v datech uskutečnění zdanitelného plnění na přijatých fakturách a vydaných fakturách (bod 83 napadeného rozhodnutí); skutečnost, že žalobce neuvedl konkrétní údaje o způsobu dopravy plnění, o úhradách za přepravu, o tom, kdo dopravu zajišťoval a kdo mu dodávky předával (bod 87 napadeného rozhodnutí); skutečnost, že správce daně zaslal deklarovaným dodavatelům (vyjma zaniklé společnosti LIBITIN Invest) výzvy k vydání kopií listin souvisejících s obchodní spoluprací se žalobcem, žádný z deklarovaných dodavatelů však na výzvu nereagoval (bod 97 napadeného rozhodnutí) – v podrobnostech viz body 46 až 97 a stručné shrnutí v bodě 99 napadeného rozhodnutí], jsou dostatečně závažné a odůvodněné a dosahují kvality, jak ji vyžaduje judikatura. Současně krajský soud neshledal, že by správce daně při hodnocení předložených podkladů postupoval účelově či se znaky libovůle. V rámci odvolacího řízení žalobce předložil další podklady (směrnici

č. 2017/2 o způsobu evidence materiálu pro opracování, který zůstává v majetku odběratele (dále jen „Směrnice“); 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, pět listů z účetního deníku ze dne 8. 1. 2018, skladové evidence 2017, stavy skladu 100.00100, 100.00202 a 100.00204, pracovní smlouvu a dohodu o rozvázání pracovního poměru s Vladimírem Gebauerem, prohlášení osob jednajících za deklarované dodavatele GRADIODIS, W.F.C. kovotech, Legnica, JURAPOL, METALTIENDA, VP-PRAHA, e-mailové zprávy), o něž, stejně jako o výsledky svědků J. K., Š. Š., J. P., M. Š., S. O., M. Ž., R. R., V. G., F. K. a T. L., žalovaný odvolací řízení doplnil. Všemi těmito důkazními prostředky se žalovaný řádně zabýval v bodech 106 až 260 napadeného rozhodnutí, na něž krajský soud pro stručnost odkazuje, a uvádí, že ani v hodnocení těchto důkazních prostředků účelovost či libovůli neshledal. S konkrétními námitkami stran pochybností správce daně a žalovaného se krajský soud vypořádává v následujících odstavcích.

32. Namítal-li žalobce, že je nemyslitelné, aby disponoval v daňovém řízení předloženými poklady, když by s konkrétními tvrzenými dodavateli neobchodoval, pak toto povšechné tvrzení není způsobitelné rozptýlit zcela konkrétní pochybnosti správce daně a žalovaného.
33. Námitka, či spíše konstatování žalobce, že správce daně zaslal během daňového řízení mezinárodní dožádání na odběratele žalobce a prokázal, že žalobce předmětným zbožím disponoval a dodal je 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 těmito 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 způsobitelná prokázat, že žalobce obdržel deklarovaná plnění od deklarovaných dodavatelů v deklarovaném rozsahu. Ostatně žalovaný v napadeném rozhodnutí (bod 264) uvedl, že nelze určit, zda si odvolatel částečně nebo zcela nevyrobil daná plnění sám, a nelze tak stanovit, v jakém rozsahu sporná plnění přijal. Uvedl-li žalovaný, že má v tomto ohledu pochybnosti, pak s tímto v rozporu není následné tvrzení žalovaného, že otázka, zda si žalobce deklarované plnění vyrobil nebo nevyrobil sám, není pro rozhodování určující – jednak to nemá vliv na existenci těchto dílčích pochybností žalovaného, a jednak žalovaný v tomto ohledu současně zcela logicky odůvodnil, že i kdyby bylo prokázáno, že si žalobce nemohl sporná plnění vyrobit sám, pak tato skutečnost by nebyla způsobitelná prokázat, že mu dotčená plnění dodaly společnosti uvedené na daňových dokladech v deklarovaném rozsahu (bod 314 napadeného rozhodnutí). K další žalobní argumentaci pak krajský soud dodává, že svědci G., 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, protože 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 28 a 29).

34. Pravdivé je tvrzení žalobce, že v průběhu daňové kontroly nevyvstal jediný důkaz o tom, že by dotčená zdanitelná plnění mohl žalobci dodat někdo jiný (viz body 261 a 262 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.
35. Zjištěním z prohlášení osob jednajících za deklarované dodavatele a jejich hodnocením se žalovaný věnoval v bodech 113 až 124 a 297 až 299 napadeného rozhodnutí. Poukázal-li v tomto hodnocení žalovaný na zjištěné nesrovnalosti, na jejichž základě dospěl k závěru o nepravdivosti prohlášení, pak z toho nelze bez dalšího dovozovat, jak to činí žalobce, že by žalovaný opomněl meritum prohlášení, a sice potvrzení obchodních případů. Nevyvstaly-li by ohledně prohlášení pochybnosti, pak by tato prohlášení jistě mohla jako důkazy o faktickém uskutečnění obchodních případů sloužit. Tak tomu však v projednávané věci s ohledem na uvedené nebylo.
36. K námitce žalobce, že předložil celou řadu důkazů (k předloženým důkazům viz výše), a že mimo jiné učinil u správce daně podání z 23. 4. 2018, ve kterém mu zaslal jeden celý obchodní případ, včetně výkresové dokumentace a e-mailové korespondence, lze pouze konstatovat, že předložení tohoto typu podkladu jen ve vztahu k jednomu z deseti deklarovaných dodavatelů (Stavon servis), a navíc pouze ve vztahu k jedné transakci, skutečně není pro unesení důkazního břemene dostačující. Nelze akceptovat žalobcovu argumentaci, že více podkladů tohoto typu nepředložil, protože kompletace by zabrala mnoho času, a protože správce daně žalobci neodpověděl, ke kterým obchodním případům bude požadovat dokumentaci v takovém rozsahu. Jak už totiž bylo mnohokrát akcentováno, je to jen a pouze žalobce, koho tíží důkazní břemeno ve vztahu k jím tvrzené daňové povinnosti. V projednávané věci navíc byla vůči žalobci uplatněna správcem daně výzva k prokázání skutečností, k níž žalobce mohl předložit i dokumentaci tohoto typu, žalobce však na výzvu nijak nereagoval, a dotčenou dokumentaci pak nepředložil ani v řízení odvolacím.

IV.b.2 K nesrovnalostem v účetnictví (ke třetí žalobní námitce)

37. Námitkou stran nesrovnalostí v účetnictví se žalovaný vypořádal v bodech 292 až 294 napadeného rozhodnutí a krajský soud se s tímto vypořádáním ztotožňuje. Jak plyne z bodů 106 a 108 až 112 napadeného rozhodnutí, žalobce se mýlí, má-li za to, že pochybnosti žalovaného byly vyvráceny předložením účetních deníků, skladových evidencí a Směrnice, a stejně tak není pravdou, jak tvrdí žalobce, že by žalovaný stran těchto podkladů pouze odkázal na obecné povinnosti o vedení účetnictví – žalovaný se zabýval jejich obsahem a zdůvodnil, proč neprokazují nárok žalobce na odpočet daně.

IV.b.3 K hotovostním platbám (ke čtvrté žalobní námitce)

38. Úhradám za tvrzená plnění od deklarovaných dodavatelů se žalovaný věnoval především v bodech 79 a 81 napadeného rozhodnutí. Krajský soud přisvědčuje žalovanému, pokud u

něj založila další pochybnosti skutečnost, že ačkoliv podle daňových dokladů měly být platby hrazeny (až na výjimky) platebním příkazem (body 69 až 78 napadeného rozhodnutí), docházelo k úplatám za tvrzená přijatá plnění i v hotovosti, a to v nezanedbatelném rozsahu necelé poloviny hodnoty tvrzených přijatých plnění. Tato pochybnost je zcela opodstatněná. Brojí-li žalobce proti konstatování žalovaného, že platby zaslané na bankovní účty dodavatelů byly zpravidla obratem vybírány v hotovosti, pak – ač to, dle svých tvrzení, žalobce nemohl ovlivnit či tehdy vůbec zjistit – nelze žalovanému vytýkat, že v napadeném rozhodnutí uvedl i toto zjištění, které zjevně nebylo základem, ale dílčím zjištěním, jež v souhrnu s dalšími nesrovnalostmi založilo pochybnosti ohledně provedených plateb.

IV.b.4 K neprovedení místního šetření (k šesté žalobní námitce)

39. 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 314 napadeného rozhodnutí, totiž že provedení místního šetření v areálu žalobce za situace, kdy je řešeno přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů před více než pěti lety, nemůže s jistotou prokázat, zda si v té době žalobce mohl nebo nemohl sporné plnění vyrobit sám, a to ani za současného porovnání aktuálního stavu s účetními evidencemi. Krajský soud uzavírá, že neprovedení místního šetření v projednávané věci nelze považovat za vadu.

IV.b.5 K hodnocení svědeckých výpovědí (k sedmé žalobní námitce)

40. Pro účely posouzení této žalobní námitky krajský soud porovnal obsah protokolů o výslechu svědků J. K. (protokol z 29. 9. 2021), Š. Š. (protokol z 29. 9. 2021), J. P. (protokol z 10. 12. 2021), M. Š. (protokol z 18. 1. 2022), S. O. (protokol z 9. 11. 2021), M. Ž. (protokol z 23. 2. 2022), M. K. (protokol z 31. 8. 2017), J. N. (protokol z 13. 8. 2019), I. F. (protokol z 15. 8. 2019), R. R. (protokol z 25. 4. 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 (J. K. – body 125 až 142, Š. Š. – body 144 až 165, J. P. – body 167 až 171, M. Š. – body 173 až 178, S. O. – body 180 až 181, M. Ž. – body 184 až 195, M. K. – body 88 až 91, J. N. – body 92 až 93, I. F. – bod 95, R. R. – body 197 až 204, V. G. – body 207 až 217, F. K. – body 218 až 236 a T. L. – body 237 až 246; shrnutí svědeckých výpovědí – body 96 a 250 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 nepodstatné drobnosti a upozadoval potvrzení obchodní spolupráce. Všemi svědeckými výpověďmi se přitom

žalovaný řádně zabýval jak co do jejich obsahu, tak i v souvislostech dalších zjištění, která vyplynula z provedeného dokazování.

41. Je nutné poukázat, že žalobce v žalobě v obecné rovině polemizuje s hodnocením svědeckých výpovědí žalovaným, ale neuvádí konkrétně, že by některé konkrétní informace sdělené tím kterým svědkem v rámci té které svědecké výpovědi žalovaný opomněl. Ohledně námitek vztahujících se k výpovědím svědků – jednatelů, popř. jiných osob, které měly jednat za deklarované dodavatele – K., Š., P., Š., Ž., K. a O. nicméně krajský soud uvádí, že se žalobcem lze souhlasit jen v tom, že svědci vypovídali obecně, a že obecným popisem, zpravidla použitelným na jakoukoliv obchodní spolupráci, připouštěli spolupráci se žalobcem; rozhodně se však nelze ztotožnit se subjektivním hodnocením žalobce, že tito svědci potvrdili dodání deklarovaných plnění žalobci. Jelikož má krajský soud za nadbytečné rekapitulovat zde obsah každé ze svědeckých výpovědí, odkazuje tímto na příslušné pasáže napadeného rozhodnutí (viz předchozí odstavec). K argumentaci žalobce pak krajský soud dodává, že byly-li pochybnosti žalovaného ohledně dodání deklarovaného plnění od deklarovaných dodavatelů založeny mj. i na obecných tvrzeních svědků, pak nejde o to, že by žalobci bylo kladeno k tíži, že si svědci nepamatovali každé dodané plnění, ale o to, že k obchodní spolupráci, a především k dodání sporných plnění žalobci, nebyli schopni popsat, resp. nepopsali žádné detaily a konkrétní okolnosti (viz shrnutí v bodě 205 a vypořádání odvolací námítky v bodě 300 napadeného rozhodnutí). Pro úplnost krajský soud dodává, že svědeckým výpovědím J. N., I. F. a R. R. se zde v podrobnostech nevěnoval, když k nim nebylo v žalobě nic adresně namítáno.
42. Ke svědeckým výpovědím zaměstnanců žalobce krajský soud uvádí následující. Svědek F. K. ke konkrétně zmíněným obchodním firmám tvrzených dodavatelů žalobce uvedl, že mu něco říkají společnosti LIBITIN Invest a JOHAL TRANS, nevěděl, jestli od nich něco skládal, uvedl, že s nimi žalobce kooperoval výrobu. Svědkovi „něco říkaly“ i společnosti GRADIODIS a TDE Global, ale víc nevěděl. Společnosti W.F.C. kovotech a Legnica si „úplně nevybavil“, mohl by je dohledat v systému. Společnosti JURAPOL, METALTIENDA, Stavon servis si vybavil, o vykládce nevěděl. Ke společnosti VP-PRAHA svědek uvedl, že něco skládal, byl tam nějaký problém s díly. K dotazu, zda někdy přišel do kontaktu s protokolem o shodě tvrzených dodavatelů, svědek uvedl, že v případě společností LIBITIN Invest a JOHAL TRANS „tam asi něco bylo“, u jmenovaných společností asi byly prováděny nějaké výstupní kontroly. K dotazu, zda si tvrzení dodavatelé naopak něco odváželi od žalobce, svědek uvedl, že určitě, konkrétně uvedl jen to, že společnosti LIBITIN Invest a JOHAL TRANS si pro materiál musely k žalobci jezdit, když v jejich případě žalobce materiál nakupuje. 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 obecně ke společnostem W.F.C. kovotech, METALTIENDA a JOHAL TRANS uvedl, že mu něco říkají, že od nich asi něco skládal, a ke společnosti VP-PRAHA, 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 247 až 249 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 dodavatelů žalobce však nebyl schopen uvést ani jednoho; až po předstření seznamu tvrzených dodavatelů v písemné podobě připustil jako dodavatele společnosti JOHAL TRANS a W.F.C. kovotech, to však pouze obecně a značně nejistě. Zjištění stran deníků svědka a související pochybnosti žalovaného v kontextu dalších zjištění jsou obsaženy v bodech 209 až 210 a 214 až 217 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 týdně 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).

43. 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 seznámení se zjištěnými skutečnostmi (*k páté žalobní námitce*)

44. K námitce, že žalovaný seznamoval žalobce se zjištěnými skutečnostmi několikrát, čímž založil vadu odvolacího řízení, která má přímý vliv na přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, uvádí krajský soud následující. 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 třikrát (písemnostmi ze dne 11. 2. 2022, 28. 7. 2022 a 26. 8. 2022), žalobce však ve všech případech reagoval, a to vyjádřeními ze dne 25. 2. 2022, 15. 8. 2022 a 9. 9. 2022. Již proto, že žalobce byl schopen reagovat a reagoval, tato námitka nemůže být důvodná, když není zjevné – a žalobce to ani netvrdí – jak žalobcem sporovaný postup žalovaného zasáhl do jeho veřejných subjektivních práv, resp. jaký vliv měl tento

postup žalovaného na výsledek řízení. Argumentuje-li žalobce v tomto ohledu tím, že „každý, kdo by se chtěl nyní seznámit s jednotlivými zjištěními v odvolacím řízení, musí porovnávat, k čemu se odvolací orgán vyjádřil v předchozích [s]eznámeních“, pak taková argumentace není relevantní. Krajský soud žalobce upozorňuje, že z § 65 s. ř. s. plyne, že žalobce se může žalobou proti rozhodnutí správního orgánu domáhat ochrany pouze *svých* veřejných subjektivních práv. Koncepce správního soudnictví není postavena na tom, že by žalobce mohl žalobou ve správním soudnictví hájit práva jiných, natož blíže neuvedených, subjektů (výjimku tvoří zvláštní žalobní legitimace k ochraně veřejného zájmu ve smyslu § 66 s. ř. s., což však není případ projednávané věci).

45. Nad rámec výše uvedeného pak krajský soud uvádí, že se ztotožňuje s argumentací žalovaného v bodě 305 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.
46. S ohledem na výše uvedené má krajský soud i *pátou* žalobní námitku za nedůvodnou.

IV.d K mezinárodním dožádáním (k *osmé* žalobní námitce)

47. 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. Postup žalovaného tedy nelze vykládat tak, že by uplynutí lhůty pro stanovení daně nezkoumal, resp. tomu ani nic nenasvědčuje.
48. 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).

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

IV.e K (ne)vypořádání odvolacích námitek (*k deváté žalobní námitce*)

50. K obecné námitce, že žalovaný vypořádal odvolací námítky nepřiléhavou a nedostačující argumentací, krajský soud obecně uvádí, že tento názor žalobce nesdílí, a odkazuje na výše uvedený text, v němž se vypořádáním odvolacích námitek podrobně zabýval. Dále žalobce namítal, že se žalovaný nevypořádal se všemi odvolacími námítkami, přičemž obecně odkázal na ověřování obchodních parterů, dopravu (registrační značky) a zápisy v knihách jízd. K této námitce krajský soud žalobce odkazuje na body 284 až 287 napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný vypořádal s námitkou stran ověřování obchodních partnerů. Dále je třeba odkázat na body 214 až 217 a 294 napadeného rozhodnutí, v nichž se žalovaný zabýval deníky Vladimíra Gebauera, když v nich měly být zaznamenány registrační značky; konkrétnější námítky 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 s ohledem na to, že jimi mělo být prokázáno, že část tvrzených zdanitelných plnění byla použita v rámci ekonomické činnosti žalobce, což žalovaný nepovažoval za sporné (sporné bylo faktické uskutečnění plnění deklarovaných na daňových dokladech, konkrétně od deklarovaných dodavatelů v deklarovaném rozsahu – viz bod 266 napadeného rozhodnutí), nebyla tato skutečnost způsobilá zasáhnout do žalobcových veřejných subjektivních práv; ostatně tento zásah žalobce netvrdí ani ve vztahu k – údajně nevypořádaným – námitkám stran ověřování obchodních partnerů a dopravy (registračních značek). Ani z těchto žalobcem namítaných důvodů tedy nelze dospět k závěru, že by napadené rozhodnutí bylo nezákonné nebo nepřezkoumatelné. Ani *devátá* žalobní námitka není důvodná.

V. Závěr a náklady řízení

51. 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.
52. 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