



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Michala Jantoše a soudkyň Mgr. Barbory Berkové a JUDr. Markéty Fialové ve věci

žalobkyně: **V. m. s.r.o., IČO X**
sídlem N. d. 699, X P.
zastoupená advokátem JUDr. Romanem Andělem
sídlem Šafaříkova 5, Praha 2

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 8. 2023, č. j. 25965/23/5300-22443-702189
ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

- Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) po provedené daňové kontrole pěti dodatečnými platebními výměry ze dne 4. 3. 2022 doměřil žalobkyni za zdaňovací období září, říjen, listopad, prosinec 2018 a leden 2019 daň z přidané hodnoty postupně ve výši 376 456 Kč, 399 957 Kč, 171 727 Kč, 253 730 Kč, 194 250 Kč, a současně pokaždé stanovil penále ve výši 75 291 Kč, 79 991 Kč, 34 345 Kč, 50 746 Kč a 38 850 Kč.
- Správce daně neuznal žalobkyni nárok na odpočet daně u různých plnění (zemní práce a povrchové úpravy, pronájem strojů, dodání silničních panelů, pneumatik, náhradních dílů, drticích desek atd.) od společnosti A.I., s.r.o. (dále jen „A.“) z důvodu, že žalobkyně nepředložila takové důkazní prostředky, kterými by odstranila pochybnosti stran fakticity posuzovaných zdanitelných plnění. Žalobkyně neprokázala, že předmětná plnění deklarovaná na daňových dokladech byla vůbec uskutečněna, resp. že k přijetí plnění tak,

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

jak bylo deklarováno, fakticky došlo. Neprokázala tedy, že by nárok na odpočet daně z předmětných přijatých plnění byl uplatněn v souladu s § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).

3. Po doplnění dokazování v odvolacím řízení žalovaný napadeným rozhodnutím změnil dodatečný platební výměr za zdaňovací období prosinec 2018 tak, že snížil původně doměřenou daňovou povinnost ve výši 253 730 Kč o částku 105 630 Kč, tedy na částku 148 100 Kč. Současně změnil také penále v souladu s § 251 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Ve zbylém rozsahu odvolání žalobkyně zamítl a napadená rozhodnutí správce daně potvrdil.

II. Argumentace stran

4. Podstatou podané žaloby je zpochybnění závěrů správních orgánů stran jejich hodnocení provedeného dokazování, jelikož žalobkyně má za to, že své důkazní břemeno unesla. Žalobkyně popsala navázání spolupráce se společností A. přes osobní známost s J. R., kterého jednatel žalobkyně znal již několik let. Načež předně namítala, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) jí nemohou být skutečnosti, které nastanou *ex post*, resp. jsou správcem daně zjištěny až po uskutečnění plnění, přičítány k tíži. Dle žalobkyně tak nelze považovat za její neobežřetnost, navázala-li spolupráci s určitým dodavatelem prostřednictvím jeho zaměstnance (R.), kterého osobně zná z dřívější spolupráce a nejedná-li pak přímo se statutárním orgánem dodavatele, nýbrž právě s tímto zaměstnancem (R.). Žalobkyně s ohledem na faktickou realizaci plnění ze strany společnosti A. a také s ohledem na komunikaci s R., neměla jakoukoliv pochybnost o tom, že by k jednání za A. nebyl oprávněn. K neztotožněným podpisům na daňových dokladech pak žalobkyně obecně odkázala na judikaturu NSS, který nepovažuje za běžnou obchodní praxi ověřování podpisového vzoru statutárního zástupce dodavatele v obchodním rejstříku, probíhá-li obchodní spolupráce bez problémů a daňový subjekt nemá o fungování dodavatele pochybnosti.
5. Žalobkyně poukázala na čestné prohlášení J. R. ze dne 11. 5. 2021, ve kterém potvrdil, že jako osoba zmocněná jednat za společnost A. v roce 2018 zajišťoval pro žalobkyni dodávky zboží, materiálu a prací, potvrdil rovněž existenci objednávek, poskytnuté plnění i přijetí úplat za jejich dodání. Ačkoliv J. R. využil svého práva odmítnout svědecky vypovídat, nelze takové čestné prohlášení důkazně bagatelizovat a tato okolnost nemůže být kladena k tíži žalobkyně. Stejně tak nelze žalobkyni klást k tíži spekulace o virtuálnosti sídla společnosti A. či spekulace o nezveřejnění její účetní závěrky. V tomto ohledu považuje žalobkyně závěry žalovaného za nepřezkoumatelné, jelikož konkrétně neuvedl, jak souvisí se zdanitelným plněním žalobkyně.
6. Závěry správce daně ve zprávě o daňové kontrole jsou dle žalobkyně nezákonné, vnitřně rozporné a v rozporu s § 8 daňového řádu. V této souvislosti žalobkyně poukázala na skutečnost, že správce daně nezpochybnil uskutečněná plnění vykázaná společností A. ve svých daňových přiznáních, což svědčí závěru, že neměl žádnou pochybnost o fakticitě vykázaných uskutečněných zdanitelných plněních. Společnost A. se k uskutečnění posuzovaných plnění hlásila, neboť veškerá prověřovaná zdanitelná plnění zahrnula do všech zákonem stanovených daňových tvrzení, což je dle názoru žalobkyně po přihlédnutí k obsahu čestného prohlášení osoby jednající jménem společnosti A. zcela jednoznačným důkazem, že k dotčeným plněním skutečně došlo. Žalobkyně nadto poukázala na žalovaným opomenuté důkazy získané od společnosti A. B. s.r.o., ze kterých má vyplývat

skutečnost, že společnost A. disponovala potřebnou technikou k realizaci plnění pro žalobkyni. Nezákonnost postupu správce daně dále žalobkyně spatřovala také v tom, že je jí kladena k tíži skutečnost ohledně absence vykonaných prací ve stavebním deníku společnosti O. P. s.r.o. (dále jen „O.“). Z těchto dle žalobkyně ani nemůže vyplývat jakákoliv činnost společnosti A., jelikož se poskytnuté zemní práce a povrchové úpravy sice týkaly zakázky O., nicméně stroje společnosti A. prováděly pro žalobkyni zemní práce v místě návozu vytěžené zeminy v lokalitě B., nemohly tak být ve stavebním deníku zaznamenány. Stejným způsobem žalobkyně hodnotila i závěry žalovaného týkající se její fotodokumentace k zakázce O., která se nachází na jejích webových stránkách a která neobsahuje fotky strojů A., což má svědčit o tom, že deklarovaná plnění reálně neposkytla. Nesprávné hodnocení žalobkyně dále shledala i u výpovědi svědků J. J., J. D., J. M. a P. V., které byly přičteny k tíži žalobkyně, ačkoliv z nich má vyplývat, že k uskutečnění předmětného zdanitelného plnění skutečně došlo. Žalobkyně přitom odkázala na rozhodnutí NSS ohledně plynutí času a oslabení rozpomínacích schopností svědků. Dle tvrzení žalobkyně správce daně také nesprávně odhlédl od výpovědi svědků L. J. a R. S. ve vztahu k nájmu vozidel X a dozeru v souvislosti s akcí Ústí nad Labem, přičemž je hodnotil v její neprospěch.

7. Žalobkyně dále namítala, že správce daně nedostál své povinnosti spolehlivě označit a doložit, na základě jakých skutečností mu vznikly konkrétní a reálné pochybnosti o nároku žalobkyně na odpočet daně. Většina skutečností, které se dle správce daně měly stát důvodem pro vyslovení jeho pochybností, se faktického přijetí posuzovaných plnění příliš nedotýkaly, neboť směřovaly k okolnostem zjištěným u dodavatele, společnosti A. Správce daně při vyslovení svých pochybností vycházel z dohadů a spekulací týkajících se skutečností, kterých se žalobkyně neúčastnila. Z odůvodnění výzvy není zřejmé, proč důkazní prostředky, které se v okamžiku vydání výzvy k prokázání skutečností nacházely v dispoziční sféře správce daně, nebyly pro obhajobu tvrzení daňového subjektu dostačující. Žalobkyně má za to, že správce daně nerespektoval důkazní váhu primárních důkazních prostředků a jejich vazbu na úřední evidenci správce daně (zahrnující mj. daňová tvrzení a kontrolní hlášení společnosti A.), neboť po jejich důkladném posouzení nelze dospět k jinému závěru než nárok na odpočet přiznat.
8. Konečně žalobkyně namítala procesní pochybení spočívající v porušení § 88 odst. 5 daňového řádu, jelikož i přes podstatnou změnu výsledku kontrolního zjištění správce daně nerespektoval dikci uvedeného ustanovení, a daňovou kontrolu ukončil. Žalovaný se pak tímto pochybením nezabýval. Žalobkyně odkázala na zprávu o daňové kontrole, z níž má být patrné, že stěžejní část dokazování byla provedena až po projednání dosavadního výsledku kontrolního zjištění. Uvedeným postupem bylo žalobkyni upřeno její právo vyjádřit se k dosavadním zjištěním, vznést k nim výhrady a podat návrh na doplnění dosavadního výsledku kontrolního zjištění.
9. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Odkázal na jednotlivé pasáže odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, v nichž se s obsahově shodnými námitkami vypořádal.

III. Posouzení věci krajským soudem

10. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s.

11. V první řadě, než soud přistoupí k věcnému posouzení, musí upozornit, že žaloba je koncipována jako zopakování odvolacích námitek, část žaloby pak obsahuje citaci vyjádření žalobkyně k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění. K této doslovné citaci přitom žalobkyně uvedla pouze tolik, že argumentace správce daně je totožná s argumentací žalovaného. Podstatné je, že žaloba pouze replikuje již uplatněnou argumentaci, aniž by přitom reflektovala vypořádání této argumentace ze strany žalovaného. Dle judikatury NSS přitom pouhé zopakování odvolacích námitek ve správní žalobě podstatně snižuje žalobcovy šance na úspěch (např. bod 16 rozsudku z 23. 4. 2020, č. j. 7 Afs 440/2018-63). Dalším důsledkem uvedeného pak je, že *je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námítky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námítky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se souhlasnou poznámkou* (rozsudek NSS z 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS).
12. Žalobkyně v předmětných zdaňovacích obdobích uplatnila nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, podstatou řešeného sporu je však sama otázka, zda žalobkyně vůbec naplnila formální a hmotněprávní podmínky dané § 72 a § 73 ZDPH, konkrétně zda fakticky předmětná zdanitelná plnění od společnosti A. přijala.

K důkaznímu břemenu

13. Hlavní okruh žalobních námitek lze zobecnit jako námítky stran hodnocení provedených důkazů a rozložení důkazního břemene. Jelikož žalovaný v kapitole III. napadeného rozhodnutí již otázku rozložení důkazního břemene v daňovém řízení podrobně shrnul a správně vyložil právní úpravu i relevantní judikaturu, nebude již soud totéž dopodrobna opakovat a akcentuje jen skutečnosti významné pro vypořádání žalobních bodů.
14. Jak již uvedl žalovaný v bodě 18 napadeného rozhodnutí, podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*, což ale podle konstantní judikatury NSS neznamena povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Správce daně není povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí daňový subjekt, či prokázat namísto daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila. Aby správce daně unesl své důkazní břemeno, je povinen prokázat (pouze) to, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby.
15. Podle žalobkyně vyslovené pochybnosti správce daně nepostačovaly k unesení důkazního břemene ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. V tom se však žalobkyně mylí.
16. V případě prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH vychází konkrétní obsah důkazního břemene zejména z § 72 odst. 1 věty první ZDPH, podle něhož má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 ZDPH, dle kterého pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad. V bodu 33 rozsudku NSS ze dne 26. 9. 2024, č. j. 6 Afs 168/2023-44 NSS shrnul dosavadní judikaturu vykládající rozsah důkazního břemene v případě prokazování podmínek nároku na odpočet DPH takto: *Uvedené formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet je nutno vykládat v souladu s judikaturou zdejšího*

soudu tak, že prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011–103).

17. Nárok na odpočet daně nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci (fakticitě) zdanitelného plnění (srov. rozsudky NSS ze dne 19. 4. 2018, č. j. 7 Afs 125/2017-27, bod 24, nebo ze dne 18. 8. 2022 č. j. 2 Afs 331/2018-85). Stejně tak je třeba zdůraznit, že předložené doklady nejenže neprokazují rozhodné okolnosti, ale mohou dokonce zapříčinit vznik pochybností o okolnostech obchodního případu (rozsudek NSS ze dne 26. 7. 2018, č. j. 7 Afs 238/2017-25), a že pokud daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na § 92 odst. 5 daňového řádu dovozovat, že je to správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt, a že pokud tak neučinil, bylo jeho rozhodnutí vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (např. rozsudek NSS ze dne 1. 7. 2021 č. j. 7 Afs 44/2021-29). Naopak je to daňový subjekt, který si musí zajistit dostatek důkazních prostředků k prokázání nároku na odpočet, jinak nemůže být v budoucnu úspěšný s unesením svého důkazního břemene ve vztahu k oprávněnosti tohoto nároku (rozsudek NSS ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232 nebo rozsudek NSS ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61). Volba důkazních prostředků, kterými daňový subjekt své tvrzení prokáže, je přitom naprosto na jeho úvaze a není povinností správce daně mu sdělovat, kterými důkazními prostředky může případně soulad daňových dokladů se skutečností prokázat (rozsudek NSS ze dne 11. 9. 2009, č. j. 1 Afs 63/2009-102).
18. Na základě uvedeného lze konstatovat, že prokázání existence zdanitelného plnění bylo pro přiznání žalobkyní nárokováných odpočtů DPH nezbytné a požadavek správce daně, resp. žalovaného, aby žalobkyně svou důkazní povinnost splnila, zcela oprávněný. Současně bylo na žalobkyni, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobila své schopnosti unést břemeno tvrzení a důkazní ohledně skutečností, které tvrdila v daňovém přiznání.
19. Ze správního spisu krajský soud zjistil, že správce daně své pochybnosti formuloval ve Výzvě k prokázání skutečností ze dne 11. 2. 2021 pod č. j. 181380/21/3110-60563-804501. V ní žalobkyni vyzval, aby prokázala, že plnění deklarované na daňových dokladech specifikovaných v tam uvedené tabulce č. 2 od dodavatele A., ohledně nichž v daňovém přiznání na DPH za zdaňovací období září 2018 až leden 2019 uplatnila nároky na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, skutečně přijala a použila v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečnění svých zdanitelných plnění. Jak žalovaný shrnul v bodě 25 napadeného rozhodnutí, v rámci zahájené daňové kontroly žalobkyně přijetí posuzovaných plnění prokazovala minimem důkazních prostředků, ve většině případů toliko předložením primárních daňových dokladů, ke kterým v některých případech předložila objednávku a doklad o úhradě. Správce daně však tyto vyhodnotil jako neprůkazné z důvodu jejich obecnosti (zejména absence předmětu a rozsahu plnění). Nebylo tak patrné, o jaká konkrétní plnění a v jakém množství jde, aby bylo vůbec možno ověřit jejich faktické uskutečnění. Kromě obecnosti předložených dokladů (u některých si jednatel žalobkyně ani nevybavil, co bylo jejich předmětem) však k vážným pochybnostem o faktickém uskutečnění na nich deklarovaných plnění vedly zjištěné okolnosti spojené s personální situací společnosti A. Jak správce daně ve výzvě uvedl (str. 4), k úhradě části dokladů došlo ze strany žalobkyně v hotovosti, kterou dle svého vysvětlení jednatel žalobkyně předával panu R. většinou v sídle

žalobkyně. Jednatel žalobkyně dále uvedl, že s jednatelkou společnosti A. nikdy nejednal, nikdy si neproěřoval zplnomocnění pana R. k jednání za A. Na základě jakého právního titulu jednal za společnost A. právě pan R., nebylo správci daně zřejmé a není to zřejmé ani krajskému soudu, jelikož tato skutečnost se nepodává z žádné z listin, jež jsou součástí správního spisu, a nevyplývá ani z obchodního rejstříku. Správce daně tak provedl svědeckou výpověď jediné jednatelky společnosti A. paní H. P., která uvedla, že jako jednatelka se starala o finanční transakce, dle pokynů pana R. prováděla úhrady plateb z účtu korporace A. a výběry v hotovosti. K posuzovaným daňovým dokladům se vyjádřila tak, že neví, kdo předložené faktury vyřizoval, neboť podpisy na nich uvedené nejsou její (nadto upozornila na rozdíl mezi uvedeným příjmem P. a jejím příjmem P. – viz str. 5 protokolu o výsledku svědka ze dne 7. 10. 2020, č. j. 1769653/20/3110-60563-804501). Svědkyně dále uvedla, že ani příjmové pokladní doklady nepodepsala a hotovost nepřevzala. Zamýšlený svědecký výslech pana R. před vydáním výzvy nebyl správce daně schopen realizovat pro jeho opakované omluvy z výsledku. Po shrnutí všech právě uvedených pochybností na str. 3 až 4 výzvy pak správce daně na str. 5 uzavřel, že i přes předložení daňových dokladů žalobkyně dosud nepředložila relevantní důkazy o tom, že zdanitelná plnění byla skutečně provedena a že se uskutečnila tak, jak je v dokladech deklarováno. Jak dále správce daně uvedl, jeho pochybnosti vyplývaly především z toho, že jednatel žalobkyně nedisponoval podklady k přijatým fakturám v podobě např. vykázaného rozsahu prací, konkrétního místa výkonu prací, nájemních smluv k pronajatým strojům, identifikací pronajatých strojů prostřednictvím státní poznávací značky nebo identifikačního čísla vozidla (VIN kódu). U dvou specifikovaných dokladů si jednatel žalobkyně nevybavil, co bylo jejich předmětem, a u dalšího specifikovaného dokladu pak nevěděl, jaké náhradní díly mu dodavatel dodal a k jakým účelům je použil.

20. Na základě uvedeného dospěl krajský soud k jednoznačnému závěru o unesení břemene ze strany správce daně, který ve výzvě k prokázání skutečností označil a specifikoval naprosto konkrétní a dle názoru soudu zcela důvodné pochybnosti o faktickém uskutečnění deklarovaných plnění. Není pravdivé tvrzení žalobkyně, že správce daně nezdůvodnil, proč důkazní prostředky, které měl k okamžiku vydání výzvy k dispozici, nebyly dostačující. Správce daně tak způsobem popsaným v předchozím odstavci učinil. Správce daně tak dostal výše předestřeným judikturním požadavkům i požadavkům vyplývajícím ze žalobkyní citované judikatury, protože se důkazní břemeno přeneslo zpět na žalobkyni a bylo na ní, aby dalšími důkazními prostředky prokázala, že přes vzniklé pochybnosti se posuzovaná plnění skutečně uskutečnila tak, jak byla deklarována, případně aby korigovala svá původní tvrzení a nabídla a prokázala nová, reflektující vyslovené pochybnosti o souladu vykázaného účetnictví se skutečností. Závěr žalobkyně, že předložila takové důkazní prostředky, které jednoznačně prokazují reálné poskytnutí služeb společností A., z čehož dovozovala neunesení břemene ze strany správce daně, je pouze jejím subjektivním hodnocením jí předložených důkazních prostředků, nikoliv relevantní argumentací zpochybňující zákonnost postupu správce daně. Hodnocení dokazování v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů podléhá volné úvaze správce daně potažmo žalovaného, přičemž shledá-li dále krajský soud hodnocení provedeného dokazování jako řádně odůvodněné, logické a nevybočující z mezí správní úvahy, nelze v něm shledat nezákonnost ze strany správních orgánů a už vůbec ne neunesení důkazního břemene správcem daně. Stejně tak je nesprávná představa žalobkyně, že v reakci na další předložené důkazní prostředky a doplněné dokazování měl správce daně potažmo žalovaný snad předkládat další zjištění popírající či vyvracející tvrzení žalobkyně. Po unesení svého důkazního břemene již správce daně neměl

žádnou takovou povinnost, nýbrž na základě doplněného dokazování bylo jeho povinností toliko řádně vyhodnotit, zda doplněné důkazní prostředky prokázaly či neprokázaly tvrzení žalobkyně. Této své povinnosti přitom oba správní orgány, jak bude dále níže rozvedeno, rovněž dostály.

21. Rovněž namítala-li žalobkyně, že jí správce daně resp. žalovaný kladli k tíži skutečnosti týkající se společnosti A., které jednak měly být zjištěny ex post (absence oprávnění J. R., jeho odmítnutí podání svědecké výpovědi), jednak se měly týkat fungování společnosti A. jako takové (virtuálnost sídla společnosti, nezveřejňování účetních uzávěrek, atd.), jedná se o nepochopení konstrukce důkazních břemen v daňovém řízení ze strany žalobkyně.
22. Žalovaný ve svém rozhodnutí nikterak nedává žalobkyni k tíži uvedené zjištěné skutečnosti, nýbrž pracuje s nimi správně tak, že v první řadě založily a dále podpořily pochybnosti správce daně stran fakticity přijetí deklarované zdanitelného plnění. V tomto směru je třeba odkázat na bod 127 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný mimo jiné uvádí, že: *Skutečnosti zjištěné správcem daně v rámci vyhledávací činnosti o společnosti A. I., s.r.o. (viz odst. [27]), kdy správce daně zjistil, že společnost nemá personální ani materiální zázemí pro uskutečnění předmětných plnění, nezveřejňuje účetní závěrky, spolu s tím, že jediná jednatelka společnosti paní P. neměla žádné povědomí o činnosti společnosti, přičemž se opakovaně odkazovala na pana R., který odmítl vypovídat (viz odst. [26]), jen potvrdily oprávněnost pochybností správce daně stran fakticity posuzovaných transakcí. Tyto zjištěné skutečnosti přitom nebyly kladeny k tíži odvolateli, ale sloužily k unesení důkazního břemene správce daně dle ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a k dokreslení celkové situace.*
23. Uvedené skutečnosti, jimiž správce daně odůvodňoval své pochybnosti, mu tak sloužily toliko k unesení jeho důkazního břemene. Žalobkyně ze své (dlouholeté) pozice podnikatelky měla zachovat náležitou míru opatrnosti při (pr)ověřování svých obchodních partnerů. Takový požadavek nelze označit za nepřiměřený a argumentaci žalobkyně o dosavadní bezproblémové spolupráci za irrelevantní (dost možná až poněkud lehkovážnou, jestliže sama žalobkyně neměla povědomí o tom, z jakého titulu za společnost A. jednal pan R.). V každém případě je uvedená argumentace bez vlivu na podstatu věci, a sice na otázku unesení či neunesení důkazního břemene. Jak již bylo řečeno, uvedené skutečnosti nebyly kladeny k tíži žalobkyně, nýbrž založily pochybnosti správce daně, a bylo tak dále na žalobkyni, aby dalšími důkazními prostředky prokázala svá tvrzení. Byla-li by ve svém dalším úsilí úspěšná, byl by nárok na odpočet daně žalobkyni uznán i přes existenci uvedených skutečností. Ani v tomto postupu správce daně a žalovaného tak soud nenachází nezákonnost. Současně ve správcem daně vytýkaných skutečnostech soud neshledává ani žalobkyni namítanou nepřezkoumatelnost. Úvaha správce daně spojená s uvedenými skutečnostmi je zcela seznatelná. Jednalo se o skutečnosti vzhledem ke své povaze vzbuzující důvodné pochybnosti o faktické činnosti dodavatele (virtuální sídlo, nezveřejňování povinných dokumentů, odepření výpovědi jedající osoby), tudíž i o reálném uskutečnění deklarovaných plnění, jež měla být od takového dodavatele poskytnuta. Souvislost s uplatněným zdanitelným plněním je tak dle soudu zcela zřejmá, přičemž správními orgány nemusela být uváděna výslovně, neboť minimálně implicitně z jejich závěrů vyplývá.
24. Co se týká čestného prohlášení J. R. ze dne 11. 5. 2021, nelze přisvědčit žalobkyni, že by ze strany žalovaného šlo o bagatelizování tohoto důkazního prostředku. Žalovaný se k uvedenému prohlášení podrobně vyjádřil v bodech 42-43 napadeného rozhodnutí, na něž krajský soud v podrobnostech odkazuje, přičemž vyložil důvody, pro které tento důkaz nepřispěl k rozptýlení pochybností stran posuzované fakticity přijatých plnění. Ve shodě se

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

závěry žalovaného má také krajský soud za to, že předmětné prohlášení je toliko obecné a neobsahuje žádné konkrétní skutečnosti potřebné k prokázání fakticity obchodních transakcí žalobkyně. I když čestné prohlášení může být uznáno jako důkazní prostředek, jeho váha je omezená, pokud neobsahuje relevantní a ověřitelné informace, jako se tomu stalo v nyní projednávaném případě. Svědek R. navíc odmítl vypovídat s odkazem na možné trestní stíhání, což snižuje důvěryhodnost jeho čestného prohlášení. Čestným prohlášením nebyl odstraněn ani prvotní zjištěný rozpor, a sice, na základě jakého právního titulu se svědek považoval za osobu oprávněnou za dodavatele jednat.

Nesprávné vyhodnocení provedených důkazů

25. Žalobkyně poukazovala na nezákonnost závěrů správce daně ve zprávě o daňové kontrole mj. z důvodu, že nedošlo ke zpochybnění uskutečněných plnění vykázaných společností A. v jejích daňových přiznáních. Uvedenou námitku žalobkyně již uplatnila v odvolacím řízení a byla žalovaným podrobně vypořádána v bodech 47, 48 a 129 až 131 napadeného rozhodnutí, na které soud v podrobnostech odkazuje. Jak žalovaný uvedl, správce daně zahájil u společnosti A. postupy k odstranění pochybností za zdaňovací období listopad 2018 až leden 2019, během nichž tato společnost nedostála ani své primární důkazní povinnosti a nepředložila daňové doklady k uplatnění nároku na odpočet DPH. Správce daně sice faktické uskutečnění deklarovaných plnění neověřoval, z toho však nelze automaticky činit závěr, že se fakticky uskutečnila. Společnost A. vystavila daňové doklady, a proto byla podle zákona o DPH povinna přiznat a zaplatit daň, bez ohledu na reálné (faktické) uskutečnění deklarovaného plnění. Sama skutečnost, že doklady byly zahrnuty do daňových tvrzení, ještě neprokazuje, že deklarovaná plnění skutečně proběhla, proto tato skutečnost bez dalšího fakticity plnění neprokazuje. Jedná se totiž stále jen o pouhá tvrzení daňových subjektů, která nic nevypovídají o faktické stránce deklarovaných plnění. Obdobně na věc nahlíží i NSS, který např. v bodu 23 rozsudku ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015-70 konstatoval, že *daňová přiznání deklarovaných dodavatelů jsou pouze formálními dokumenty, které nemohou samy o sobě prokázat (obdobně jako předložené faktury), že se v nich deklarovaná plnění fakticky uskutečnila (...).*
26. Stejně tak se žalovaný již vypořádal s námitkou žalobkyně stran opomenutých důkazů získaných od společnosti A. B. s.r.o. Žalovaný ve stručnosti uvedl, že nájemní smlouva na pásový dozer se společností A. B. s.r.o. obsahovala chyby, například nesprávné jméno a podpis osoby, která za společnost jednala (chybně uveden podpis „P.“, přestože jednatelem dodavatele v dotčené době byl P. G.). Navíc tato korespondence spíše poukazuje na fakt, že společnost A. vystupovala jako dodavatel pro A. B. s.r.o., nikoliv jako subdodavatel žalobkyně, takže neměla přímou souvislost s posuzovanými transakcemi. Kromě toho společnost A. nepředložila žádné důkazy o přijetí daňových dokladů nebo o vlastnictví techniky nutné k realizaci deklarovaného plnění. Proto nelze přijmout tvrzení žalobkyně, že společnost byla schopná realizovat předmětná plnění nebo že se skutečně uskutečnila podle předložených dokladů. Krajský soud s věcně správnou argumentací žalovaného souhlasí a v podrobnostech odkazuje na bod 132 napadeného rozhodnutí.
27. Co se týká zakázky pro společnost O. z hlediska námitky žalobkyně, že jí jsou kladeny k tíži skutečnosti ohledně absence vykonávaných prací ve stavebním deníku a fotodokumentace k zakázce O. na webových stránkách žalobkyně, soud sděluje, že žalovaný ani tyto skutečnosti nedává žalobkyni k tíži, avšak opět pouze ve vztahu k pochybnostem stran faktického přijetí zdanitelného plnění konstatuje v bodě 51 napadeného rozhodnutí, že: *V předložených stavebních denících však žádná subdodávka společnosti A. I., s.r.o. spočívající v*

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

pronájmu strojů včetně obsluhy, které měly provádět povrchové úpravy, uvedena nebyla. Jak dále vyplývá ze správního spisu, žalobkyně nejprve tvrdila, že práce společnosti A. probíhaly na zakázce O., konkrétně na povrchových úpravách v jejich areálu. Po vyjádřených pochybnostech správcem daně změnila svá tvrzení a uvedla, že práce byly prováděny v lokalitě B., kde se měla upravovat navezená zemina. Tato nová verze však není podložena stavebními deníky, které zaznamenávají jiné lokace, například mezideponii mimo areál O. určenou investorem, skládku D. nebo odvoz a uložení ornice v rámci areálu O. („před koupaliště“). Především však smlouva mezi žalobkyní a O. neobsahuje žádné ustanovení o provádění prací mimo areál papíren. Tvrzení žalobkyně o lokalitě B. je tedy v rozporu s důkazy i smluvními podmínkami (dále v podrobnostech bod 53 napadeného rozhodnutí).

28. Stejně tak k námitce fotodokumentace lze odkázat na bod 138 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný mimo jiné zdůraznil, že se v daném případě jednalo pouze o jednu ze vznesených pochybností správce daně stran posuzovaných plnění týkající se zakázky pro společnost O. Správce daně, potažmo žalovaný, postupovali v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, neboť při dokazování posuzovali jednotlivé důkazy samostatně i ve vzájemných souvislostech a vyhodnotili je podle svého uvážení. Ze zprávy o daňové kontrole je patrné, že důkazy byly nejprve hodnoceny chronologicky podle toho, jak je žalobkyně předkládala nebo jak byly získány v rámci vyhledávací činnosti, a následně byly na str. 33 zprávy o kontrole zhodnoceny ve vzájemném kontextu. Obdobně žalovaný nejprve vždy vyčerpávajícím způsobem popsal skutkový stav věci a jednotlivé provedené důkazy a následně z nich ve vzájemném kontextu učinil závěr o neunesení důkazní povinnosti žalobkyně stran neprokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně u konkrétního plnění uvedeného na konkrétním daňovém dokladu. K závěru žalovaného tak vždy vedlo až celkové posouzení celého komplexu zjištěných skutečností, nikoliv dílčí rozporované skutečnosti.
29. Žalobkyně shodně s odvoláním dále tvrdila, že správce daně, potažmo žalovaný, nesprávně posoudili výpovědi svědků J. J., J. D., J. M. a P. V. tím způsobem, že také jejich výpovědi přičetli k tíži žalobkyně, ačkoliv z nich mělo vyplývat, že k uskutečnění předmětného zdanitelného plnění skutečně došlo. Žalovaný dospěl v napadeném rozhodnutí k závěru, že svědecké výpovědi navržené žalobkyní nebyly dostatečně konkrétní a byly v rozporu s ostatními skutečnostmi zjištěnými správcem daně. Výpovědi neodstranily pochybnosti o tom, zda se sporná plnění skutečně uskutečnila. Svědci si nejen nepamatovali klíčové detaily, ale ani nedokázali uvést základní informace, jako je existence společnosti A., či pana R., i když šlo o plnění v hodnotě několika milionů korun. Tyto nedostatky vedly k tomu, že svědecké výpovědi nebyly považovány za důvěryhodné důkazy ve prospěch žalobkyně. Také s uvedeným hodnocením se krajský soud zcela ztotožňuje, protože pro stručnost dále odkazuje na bod 139 a v něm odkazované pasáže napadeného rozhodnutí, jelikož žalobkyně v žalobě nepřinesla stran hodnocení těchto svědeckých výpovědí žádnou novou argumentaci.
30. Jakkoliv se žalobkyně domnívá, že má být svědecká výpověď J. J. (protokol ze dne 11. 10. 2021, č. j. 1734094/21/3100-60563-802623) hodnocena tak, že neoznačené stroje skutečně patřily dodavateli A., a že zaměstnanec ukrajinské národnosti vykonával práce pro tuto společnost, krajský soud tento názor nesdílí. Z uvedené výpovědi pouze vyplývá, že na pozemcích

svědka byly mimo vozidla žalobkyně také jiné stroje bez označení, přičemž jeden tento stroj obsluhoval muž ukrajinské národnosti. Svědek nadto dále uvedl, že společnost A. nezná a

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

neví, komu stroje bez označení patřily a kdo je obsluhoval. Z uvedeného tak nelze bez dalšího činit závěr, že by neoznačené stroje patřily právě společnosti A.

31. Ani v případě hodnocení svědecké výpovědi J. D. (protokol ze dne 3. 11. 2021, č. j. 1843040/21/3110-60563-804501) se nejedná o zjednodušující pohled správce daně a žalovaného na sporné okolnosti. Skutečnost, že svědek potvrdil, že náhradní díly z objednávky č. X skládal, opět nepotvrzuje, že se jedná o plnění poskytnuté právě společností A. To zvláště za situace, kdy svědek dále uvedl, že neví, kterým vozidlem byly náhradní díly přivezeny a nepamatuje se, kdo byl dodavatel. Stejným způsobem nelze ve prospěch žalobkyně vyhodnotit ani tvrzené skutečnosti svědky J. M. a P. V. stran opravy stroje Komatsu D65 a použitých náhradních dílů, jelikož nebyli schopni uvést konkrétní skutečnosti stran posuzovaného plnění. Přestože svědek M. vyjmenoval dodavatele náhradních dílů žalobkyně, dodavatel A. mezi nimi nebyl. Veškeré námitky žalobkyně, co do provedených výsledků svědků, mají pouze hypotetický charakter. Žalobkyně jinými slovy tvrdí, že konkrétně sdělené informace jednotlivých svědků sice nepotvrzují přijetí zdanitelného plnění od společnosti A., ale ani jej nevyvrací. V tomto směru soud opětovně odkazuje na popsané rozložení důkazního břemene stran prokázání faktického přijetí deklarovaného zdanitelného plnění, které tížilo žalobkyni. Proto pokud svědecká výpověď sice nevyvrátí realizaci zdanitelného plnění, ale ani jej nepotvrdí, nelze ji považovat za důkaz, kterým by žalobkyně své důkazní břemeno unesla.
32. Mimoběžná je pak námitka žalobkyně, že při hodnocení svědeckých výpovědí uskutečněných po několika letech je nutné zohlednit plynutí času, které může oslabit paměť svědků. Opírá se přitom o rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 330/2016, konkrétně o jeho bod 22. Žalobkyně zde opomíjí další část tohoto rozsudku, kde soud uvádí, že časový odstup nelze přičítat k tíži správci daně, pokud jedná v zákonných lhůtách pro stanovení či doměření daně podle § 148 daňového řádu. V nyní projednávané věci přitom správce daně postupoval v souladu s těmito lhůtami. V bodu 23 téhož rozsudku NSS dále zdůrazňuje, že je to daňový subjekt, nikoliv správce daně, kdo nese odpovědnost za prokázání svých výdajů po celou dobu lhůty pro stanovení daně. Zvláště v případech, kdy daňová kontrola stále probíhá, musí daňový subjekt počítat s tím, že účetní doklady nemusí být dostačující, a bude potřeba poskytnout další důkazy o skutečném přijetí zdanitelných plnění. Z výše uvedeného rozsudku tak vyplývá, že jeho závěry jsou v této věci spíše v neprospěch tvrzení žalobkyně, než aby tyto podporovaly. Rovněž odkaz žalobkyně na rozsudek NSS č. j. 10 Afs 212/2020-78 není relevantní. V nyní projednávaném případě daňová kontrola trvala přibližně rok a půl (na rozdíl od věci řešené v uvedeném rozsudku), což nelze označit za kontrolu, jejíž délka by mohla přispět k zapominání svědků. Žalobkyně měla navíc možnost předložit návrhy na výslech svědků dříve, než ve skutečnosti učinila.
33. Žalobkyně se také mylí v tom, že žalovaný odhlíží od svědeckých výpovědí L. J. a R. S. ve vztahu k nájmu vozidel X a dozer. Žalovaný zjištění získaná z těchto výpovědí řádně vyhodnotil v bodech 92 až 93 napadeného rozhodnutí, v rámci kterých opět pro nekonkrétnost v rozhodujících okolnostech tyto výpovědi vyhodnotil tak, že také nepřispěly k rozptýlení důvodných pochybností stran přijetí deklarovaného zdanitelného plnění. Nadto v případě těchto plnění žalovaný postupoval ve prospěch žalobkyně a nárok na odpočet daně z těchto plnění žalobkyni uznal, pročež adekvátním způsobem změnil dodatečný platební výměr za zdaňovací období prosinec 2018 a původně doměřenou daňovou povinnost včetně penále snížil.

34. Krajský soud tak neshledal nezákonnost ve způsobu, jakým byly vyhodnoceny provedené důkazy. Každý důkaz byl vyhodnocen jednotlivě a následně ve vzájemné souvislosti s dalšími provedenými důkazy. Úvahy správních orgánů jsou přitom věcné, logické a vzájemně provázané. Na základě takového hodnocení pak správce daně a žalovaný dospěli k jednoznačnému a dle soudu rovněž správnému závěru o neunesení důkazního břemene ze strany žalobkyně, jelikož se provedeným dokazováním nepodařilo vznesené pochybnosti správce daně stran fakticity deklarovaného plnění rozptýlit.

Procesní pochybení

35. Konečně žalobkyně namítala porušení § 88 odst. 5 daňového řádu. Tvrdila, že stěžejní část dokazování byla provedena až po projednání dosavadního výsledku kontrolního zjištění, přičemž správce daně jí vydáním zprávy o daňové kontrole upřel právo vyjádřit se, vznést výhradu, resp. podat návrh na doplnění. Ani zde jí však nelze dát za pravdu.
36. Dle § 88 odst. 5 daňového řádu *dojde-li na základě vyjádření daňového subjektu k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění k podstatné změně tohoto výsledku, postupuje se podle odstavců 1 až 4.* Ze spisového materiálu vyplývá, že žalobkyně v reakci na kontrolní zjištění navrhla k provedení nové důkazní prostředky. Ani nové důkazy, ani vyjádření žalobkyně však závěr kontrolního zjištění nezměnily. Nebyla tak naplněna hypotéza citovaného ustanovení a již jen proto není námitka žalobkyně důvodná. Správce daně proto správně žalobkyni informoval o ukončení daňové kontroly a zaslal jí zprávu o daňové kontrole.
37. Nad rámec toho lze uvést, že žalobkyně měla možnost vyjádřit se k závěrům správce daně a navrhnout doplnění dokazování v rámci odvolacího řízení, což také učinila. Žalobkyně v žalobě ani nikterak nespecifikuje, jaké konkrétní vyjádření v důsledku uvedeného postupu správce daně nemohla učinit, jaký konkrétní důkaz zamýšlela navrhnout a postup správce daně jí takovou možnost upřel. Žalobní námitka není důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

38. Jelikož krajský soud neshledal žalobní body důvodnými, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
39. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť procesně plně úspěšnému žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly.

Poučení:

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

Olomouc 11. prosince 2024

JUDr. Michal Jantoš v. r.
předseda senátu