



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Michala Jantoše a soudce Mgr. Bc. Vojtěcha Dědka a soudkyně JUDr. Markéty Fialové ve věci

žalobkyně:

E. K. s. r. o., IČO X

sídlem S. 569/5, X O.

zastoupená advokátem JUDr. Davidem Pytelou, MBA, LL.M.

sídlem Litovelská 1349/2b, 779 00 Olomouc

proti

žalovanému:

Odvolací finanční ředitelství

sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 2. 2024, č. j. 5817/24/5300-21443-702551, 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

1. Soud posuzoval otázku, zda měl být žalobkyni uznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), který uplatnila z plnění od dodavatele B. F. s.r.o. Žalobkyni nebyl nárok uznán z důvodu, že neprokázala faktický rozsah plnění a to, zda jí předmětné plnění skutečně poskytl dodavatel uvedený na daňových dokladech.
2. Žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 2. 2024, č. j. 5817/24/5300-21443-702551 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil celkem 20 dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne

13. 9. 2022. Dodatečnými platebními výměry byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období září 207 až duben 2019 a uložena povinnost uhradit penále.

3. Žalobkyně tvrdila, že přijala plnění od dodavatele B. F. s.r.o. (dále jen „B.“), které spočívalo v poskytování pomocných úklidových prací a pomocných prací při přípravě vozíků k prodeji. Podle žalovaného však ve zdaňovacích obdobích žalobkyně neprokázala, že jí zdanitelné plnění skutečně poskytl plátce uvedený na daňových dokladech a neprokázala dále rozsah deklarovaných plnění. Současně neprokázala, že jí předmětná zdanitelná plnění dodala osoba, popř. osoby povinné k dani, které jsou plátcem DPH. Žalovaný (podobně jako předtím správce daně) proto s odkazem na porušení § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), vyloučil nárok na odpočet daně, který žalobkyně uplatnila na základě předložených daňových dokladů od uvedeného dodavatele.

II. Podání žalobkyně

4. Žalobkyně v podané žalobě namítá, že důkazy vedou jednoznačně k závěru, že dodavatel B. práce v areálu v H. pro žalobkyni skutečně odvedl. Se společností uzavřela ústní smlouvu o dílo, kterou se společnost zavázala provést práce dle pokynů objednatele v areálu v H. (úklid areálu a příprava vozíků k prodeji). Z hlediska smlouvy o dílo je pro objednatele relevantní výsledek a záleží pouze na dodavateli, jakým způsobem jej dosáhne. Správce daně zjistil, že v inkriminovaném období měla společnost B. vazby na východoevropské oblasti (dle jména jednatelů a jejich bydliště) a mohla tak poměrně snadno zajistit pracovní sílu ze zahraničí, ať už z Ukrajiny či jiných východoevropských zemí. Tato skutečnost je zcela v souladu s fotodokumentací (zaměstnanci v pracovním oděvu označeného nápisy v azbuce) jakož i s vyjádřením firemního bankéře D. K.
5. Namítla, že žalovanému prokázala rozsah přijatých zdanitelných plnění v první řadě daňovými doklady, které dostatečně vymezují předmět plnění. Dále fotodokumentací, z níž je patrné, že v areálu v H. skutečně probíhaly práce na přívěsných vozících. Tyto práce spočívaly jak v montáži přívěsných vozíků, tak i v jejich další přípravě k prodeji. Fotografie zachycují pracovníky společnosti B. při práci.
6. Skutečnost, že dodavatel B. prováděl pro žalobkyni montáž vozíků potvrdila jednatelka dodavatele T. T.-O. (po sňatku dále uváděna jen jako „T. K.“). Práce na montáži začaly už v srpnu 2017. Potom začal úklid areálu. T. K. se zmínila o tom, že Ukrajinci byli šikovní, uměli zednické práce i svařovat. K dotazu žalobkyně potvrdila, že pracovníci společnosti B.:
- vyčistili a odklidili 8000 metrů čtverečných v areálu v H.;
 - provedli odklízecí a dřevařské práce v celém areálu – očištění od náletu dřevin, odvezení odpadu;
 - odklidili a odstranili krytiny z cca 8000 metrů čtverečných střech následně odvezli odpad;
 - vyčistili, vyklidili budovy od výkalů, starých omítek, sutin a zbytku po bezdomovcích a odvoz tohoto odpadu;
 - provedli betonářské práce, zabetonování děr, aby se dalo jezdit po celém areálu.
7. Otázky žalobkyně na svědkyni nebyly návodné, jak tvrdí žalovaný. Žalobkyně pouze konkretizovala to, o čem již začala hovořit sama svědkyně. T. K. dále uvedla, že vystavovala faktury a přebírala hotovost. Jelikož neodmítla odpovědět na otázky žalobkyně ohledně provedených prací, lze dovodit, že průběh prací viděla. Dokonce věděla, že najatí pracovníci

byli Ukrajinci, což opět potvrzuje výpověď D. P. a D. K. o ruskojazyčně hovořících pracovnících. T. K. i jednatel J. P. se v okolí O. pohybovali a mohli tak dohlížet nad plněním dodavatele B.

8. Správní orgány opíraly závěr, že přijatá plnění od B. nebyla skutečná, o nedostatek oprávnění T. K. vystavovat faktury. Tato měla dle správce daně v několika případech vystavovat faktury v době, kdy již nebyla jednatelkou B., ani jejím zaměstnancem. Její podpis na daňových dokladech pak dle správce daně neodpovídá jejímu legalizovanému podpisu uvedenému ve sbírce listin obchodní společnosti B. Žalobkyně k tomu namítla, že jestliže správce zjistil nesoulad podpisu na vystavených listinách s legalizovanými podpisy jednatelky, pak tato skutečnost nemůže jít k tíži žalobkyně. Žalobkyně rovněž zpochybnila závěr správce daně jde-li o údajný nesoulad legalizovaného podpisu T. K. a podpisu na předmětných fakturách. Svůj závěr správce daně nijak objektivně nepodložil, zejména nevyžádal provedení znaleckého posudku z oboru písmoznalectví. Za těchto okolností se jedná o ryzí a ničím nepodloženou spekulaci správce daně o nesouladu podpisu.
9. Žalobkyně namítla, že žalovaný odmítl provést jí navržené důkazy svědeckými výpověďmi zástupců společností F. s.r.o., A. C. o. h. s.r.o. a B. s.r.o. Pro tyto společnosti měla společnost B. také vykonávat práce. Žalovaný na jednu stranu v napadeném rozhodnutí zpochybňuje, že společnost B. byla funkční společností a dává najevo své pochybnosti, zda práce v areálu mohla provést (žalovaný odkazuje na virtuální sídlo, nízký počet zaměstnanců apod.). Na druhé straně však odmítá provést důkaz, který může tyto spekulace žalovaného ověřit.
10. Navrhla proto, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
11. Žalobkyně posléze s replice ve stručnosti své žalobní námitky zopakovala. Zdůraznila, že žalovaný nepřipustně předjímá, co by bylo výsledkem navrhovaného důkazu (výslech zástupců shora uvedených společností). Žalovanému není ani nemůže být známo, jaké mají výše uvedené společnosti informace o působení společnosti B. v O. Všechny navrhované společnosti odebíraly od společnosti B. plnění. Není vyloučeno, že před započítím spolupráce žádaly od společnosti B. reference, či alespoň informaci o své předchozí činnosti. Navrhovaný důkaz proto souvisí velmi úzce s předmětem řízení.

III. Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že jednoznačně označil a prokázal existenci konkrétních skutečností, které vedly ke vzniku pochybností o věrohodnosti tvrzení žalobkyně. Důvodné pochybnosti spočívaly mj. ve zjištění ohledně samotného dodavatele B. Již samotný způsob navázání obchodní spolupráce je značně rizikový a působí až absurdně. Další zjištění ohledně B. již pochybnosti správce daně jen podtrhují – nezveřejňování účetních závěrek ve Sbírce listin, nedostatečné ekonomické a personální zázemí, tzv. virtuální adresa rejstříkového sídla, nekontaktnost, pozdější označení za nespolehlivého plátce, resp. za nespolehlivou osobu, „rozdrobení“ všech přijatých plnění v „anonymních“ částech kontrolních hlášení, cizí státní příslušníci na pozici jednatelů a společníků, (ne)jednatelství T. K. atp. Žalobkyně se mylí v tom, pokud shora stručně popsaná zjištění ohledně obchodní společnosti B. považuje za irelevantní.
13. Co se týče vyjádření firemního bankéře D. K., toto vyjádření již jen z povahy věci nevypovídá nic o tom, v jakém konkrétním rozsahu byly předmětné práce vykonány, a zda to byl právě dodavatel B., a to vše se současným přihlédnutím k tomu, že toto vyjádření

je v rozporu s obsahem daňového dokladu, pokud firemní bankéř mimo jiné uvádí, že viděl v prosinci 2018 montáž přívěsných vozíků, která však není na daňovém dokladu uvedena. Ani písemné prohlášení D. P., ředitele polské obchodní společnosti Z. Sp. z o.o., ničevo nevyovídá o celkovém rozsahu poskytnutých prací a o tom, zda tyto práce žalobkyni poskytla obchodní společnost B.

14. Z doložených fotografií se podává pouze to, že v areálu v nějakém čase probíhaly nějaké práce, které činili nějací pracovníci, což k osvědčení rozsahu a skutečného dodavatele sporných zdanitelných plnění skutečně nepostačuje. O konkrétním rozsahu prací a o skutečném dodavateli těchto prací ničevo nevyovídá ani vyjádření externí účetní P. K., která toliko obecně potvrdila, že telefonicky komunikovala s účetní obchodní společností B.
15. Důvodné pochybnosti správce daně neodstranila ani svědecká výpověď T. K. Správce daně v předmětné svědecké výpovědi identifikoval výrazné rozpory (namátkově např. ohledně navázání obchodní spolupráce, ohledně rozsahu jejího působení za obchodní společnost B. atp.) a dále také, a to především, svědecká výpověď paní T. K. byla ve vztahu k otázkám správce daně značně nekonkrétní, naopak v případě sugestivních otázek žalobkyně odpovídala paní T. K. „ano“.
16. Co se týče nesouladu podpisů T. K., správce daně posuzoval pouze skutečnost, že podpisy se i při laickém pohledu výrazným způsobem odlišují, k čemuž vskutku není nutné vyžadovat znalecké zkoumání, a to vše se současným přihlédnutím k tomu, že sama T. K. uvedla, že není schopna uvést, zda jsou podpisy na některých sporných daňových dokladech její.
17. Důvodem neuznání nároků na odpočet DPH nebylo snad to, že by obchodní společnost B. byla nekontaktní, či že by za obchodní společnost B. nejednala oprávněná osoba. Výhradním důvodem neuznání nároků na odpočet DPH byla skutečnost, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, pokud neprokázala, že se plnění deklarovaná na sporných daňových dokladech uskutečnila tak, jak na nich bylo deklarováno. Žalobkyně neprokázala, že jí sporná zdanitelná plnění v deklarovaném rozsahu poskytla společnost B.
18. K námitce neprovedení navržených výsledků svědků žalovaný uvedl, že důkazní návrh nemá zcela zjevně relevantní souvislost s předmětem řízení, neboť důvodné pochybnosti správce daně ohledně obchodní spolupráce žalobkyně s obchodní společností B. logicky nemohou odstranit výsledky osob, které se této obchodní spolupráce nikdy nezúčastnily.
19. Navrhla proto, aby soud žalobu zamítl.

IV. Ústní jednání

20. U ústního jednání účastníci setrvali na svých dosavadních stanoviscích.

V. Posouzení věci soudem

21. Soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (*ex offo*), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného.
22. Dospěl k závěru, že **žaloba není důvodná**.

Základní právní východiska

23. V projednávané věci byla podstatná otázka, zda má žalobkyně nárok na odpočet DPH. Konkrétně zda prokázala, že jí plnění (úklidové práce) poskytl dodavatel B. uvedený na daňových dokladech, a zda prokázala faktický rozsah těchto plnění. Jinými slovy šlo o to, zda správce daně vyloučil nárok na odpočet daně, který žalobkyně uplatnila na základě daňových dokladů, v souladu s § 72 a § 73 ZDPH.
24. Pro posouzení této otázky byla podstatná právní úprava týkající se rozložení důkazního břemene při uplatňování nároku na odpočet DPH a navazující judikatura. Dokazování v daňovém řízení upravuje § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, podle kterého správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (odst. 2). Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních (odst. 3). Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (odst. 4). Správce daně mimo jiné prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [odst. 5 písm. c)].
25. Daňový subjekt má tedy povinnost prokazovat všechny skutečnosti, které musí uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž prokázání jej správce daně vyzval. Svá tvrzení prokazuje především účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiných povinných záznamů. V takovém případě je na správci daně, aby prokázal, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Musí tedy identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.
26. Unese-li správce daně důkazní břemeno ohledně popsanych skutečností, je pak na daňovém subjektu, aby tyto pochybnosti správce daně vyvrátil. Tj. aby prokázal pravdivost svých tvrzení, průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů, nebo aby svá tvrzení korigoval. Tyto skutečnosti bude pak prokazovat zpravidla již jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49, nebo ze dne ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71, nebo usnesení Ústavního soudu ze dne 29. 9 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04).
27. Daňové řízení je postaveno na principu, že daňový subjekt má primárně sám povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro svou daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak v tomto případě vychází z § 72 a § 73 ZDPH. Podle § 72 odst. 1 ZDPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování vyjmenovaných plnění. Podle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH musí mít plátce pro uplatnění nároku na odpočet daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, daňový doklad. Daňový doklad přitom musí obsahovat náležitosti podle § 29 ZDPH, kam patří podle odst. 1 písm. a) označení osoby, která uskutečňuje plnění, nebo podle písm. f) rozsah a předmět plnění. Podle § 73 odst. 5 ZDPH pak platí, že, neobsahuje-li daňový doklad všechny předepsané náležitosti, lze nárok prokázat jiným způsobem.

28. Daňový doklad proto sám o sobě není poukázkou na vznik nároku na odpočet daně. Aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 ZDPH, musí věrně zobrazovat právě faktickou stránku věci – tj. přijetí zdanitelného plnění. Neodpovídají-li některé nebo dokonce všechny údaje uvedené na daňovém dokladu skutečnosti, nelze mechanismus předvídaný v § 73 odst. 1 ZDPH využít (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71). Pokud chce tedy daňový subjekt uplatnit nárok na odpočet DPH, má povinnost tvrdit, že od jiné osoby, která byla v době transakce plátcem DPH, přijal zdanitelné plnění. Musí prokázat, že plnění poskytl tento konkrétní poskytovatel, že bylo fakticky realizováno v deklarovaném rozsahu a že poskytnuté plnění použil k uskutečnění své ekonomické činnosti.
29. V souladu s citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu je tak třeba povinnost předložení dokladu vykládat tak, že prokazování nároku na odpočet je sice prvotně náležitostí dokladovou, je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi proto nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, neprokáže-li se zároveň, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak to doklady deklarují, nebo že nejsou splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). Skutečnost, kdo poskytl žalobkyni plnění, o jaké plnění se jednalo a jaký byl jeho rozsah, je tedy třeba prokázat stejně, jako stav formální, který se prokazuje daňovými doklady.

Aplikace na projednávaný případ

30. Žalobkyně správci daně v rámci daňové kontroly předložila daňové doklady za zdaňovací období září 207 až duben 2019. Tyto doklady, faktury za dodané služby, však nespĺňovaly všechny náležitosti podle § 29 odst. 1 ZDPH, neboť z jejich textu nebylo zřejmé, v jakém rozsahu bylo plnění (služby) fakturováno. Doklady tak ztratily důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 ZDPH a žalobkyně byla povinna prokázat svůj nárok jiným způsobem. Pouze formální doklady navíc nemohly být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet, neprokázal-li se zároveň faktický rozsah a obsah těchto plnění, a že k uskutečnění zdanitelných plnění došlo ze strany tvrzeného dodavatele jakožto plátce DPH.
31. Ze správního spisu vyplývají následující skutečnosti. Ekonomickou činností žalobkyně byl ve sledovaných obdobích nákup a prodej přívěsných vozíků. Dne 28. 7. 2020 byla se žalobkyní zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období září 2017 až duben 2019, a to v rozsahu zdanitelných plnění přijatých od obchodní společnosti B. spočívajících v poskytování pomocných úklidových prací a pomocných prací při přípravě vozíků k prodeji. V rámci daňové kontroly dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně při prokazování nároku na odpočet daně z přijetí předmětných plnění neunesla své důkazní břemeno a tento nárok jí neuznal. Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, žalobkyně neprokázala konkrétně to, že předmětná plnění přijala od plátce, a neprokázala ani jejich rozsah.
32. Správce daně se zjištěními seznámil žalobkyni výzvou k prokázání skutečností ze dne 22. 6. 2021, č. j. 1421374/21/3301-61561-706070. K obchodní spolupráci žalobkyně a B. správce daně zjistil, že v souvislosti s hotovostními platbami, které měly probíhat mezi žalobkyní a společností B., a které žalobkyně prokazovala výdajovými pokladními doklady, na některých z nich chybějící podpisy příjemce, příp. nebyly tyto pokladní doklady podepsány ani jednou stranou, k některým přijatým zdanitelným plněním byly vystaveny ve stejný den dva výdajové pokladní doklady s rozdílnými čísly k jednomu přijatému plnění,

kteře nenavazovaly chronologicky za sebou, i kdyř byly vystaveny v jeden den, příp. byly vystaveny se shodnými čísly, ale v jiný den, čímř dořlo k naruření číselné řady. Další zjiřtění se týkalo nesouladu popisu na výdajovém pokladním dokladu č. X či absence výdajového pokladního dokladu ke konkrétnímu přijatému zdanitelnému plnění (výčet zpochybněných výdajových pokladních dokladů a popis zjiřtění je podrobně uveden na str. 13 a nářl. Zprávy o daňové kontrole). Správce daně hodnotil také podpisy na konkrétních dokladech a dospěl k závěru, ře podpis jednatełky dodavatele T. K. neodpovídal jejímu legalizovanému podpisu uvedenému ve Sbírce listin obchodní společnosti R. F. s.r.o.

33. Správce daně své pochybnosti nezalořil pouze na nedostatečném vyjádření v daňových dokladech, ale dále zjistil, ře dodavatel B.:
- neměl evidovanou řádnou provozovnu;
 - v době obchodní spolupráce se řalobkyní neměla tato společnost zveřejněna ve Sbírce listin účetní závěrky za rok 2017 a 2018;
 - z dostupných zdrojů se nepodařilo dohledat bliřší informace o ekonomické činnosti společnosti, nebyly dohledány ani webové stránky, na nichř by prezentovala svou ekonomickou činnost na veřejnosti;
 - sídlo společnosti bylo na tzv. „virtuální“ adrese;
 - od září 2017 do 3. 12. 2017 neměla řádného zaměstnance, od 4. 12. 2017 měla jednoho zaměstnance, v roce 2018 dva zaměstnance a v roce 2019 jednoho zaměstnance;
 - na zveřejněném bankovním účtu nebyly zjiřtěny řádné úhrady za přijatá plnění, nebyly zjiřtěny řádné odvody např. za zaměstnance, nájem prostor k podnikání ani řádné jiné platby, které by svědčily o aktivní ekonomické činnosti společnosti;
 - analýzou kontrolních hlášení bylo zjiřtěno, ře společnost trvale vykazovala téměř všechna přijatá plnění vykazovala hodnotu do 10 000 Kč, jedná se tedy o plnění souhrnná „anonymní“, u kterých se neuvádí daňové identifikační číslo dodavatele, číslo dokladu ani výře jednotlivých zdanitelných plnění;
 - dne 3. 3. 2020 byl společnosti B. přidělen status nespolehlivého plátce.
34. Tyto popsane skutečnosti vedly správce daně k důvodným pochybnostem o tom, zda právě B., tedy společnost bez ekonomického a personálního zázemí, mohla řalobkyni poskytnout služby deklarované na daňových dokladech, tj. pomocné úklidové práce a přípravu vozíků k prodeji, v provozovně řalobkyně na adrese H. Pochybnosti posílilo i tvrzení řalobkyně, jakým způsobem se s touto společností seznámila a zmínka o osobách, které ani nedovedla řádně identifikovat. K pochybnostem správce daně přispěly i další skutečnosti, např. ře řalobkyně a společnost B. neuzavřely mezi sebou řádnou písemnou smlouvu, která by bliře vymezovala předmět a rozsah plnění, které byly na daňových dokladech vymezeny zcela obecně. Služby byly hrazeny hotovostně, přestože obě společnosti měly zveřejněny bankovní účty, přitom z účetnictví řalobkyně bylo zjiřtěno, ře v době, kdy měla předmětné služby společnosti B. hradit, neměla dostatek peněz v pokladně a ani z jejího bankovního účtu nebylo zjiřtěno, ře by prováděla výběry hotovosti. Jednatelka společnosti B. T. K. měla podepisovat pokladní doklady v době, kdy již neměla k tomuto oprávnění.
35. Soud má za to, ře správce daně kvalifikovaným vymezením svých pochybností unesl důkazní břemeno a bylo na řalobkyni, aby tyto pochybnosti vyvrátila. Soud se ztotořňuje s pochybnostmi, v důsledku kterých dořlo v souladu s výře uvedenou judikaturou k přenosu důkazního břemene ze správce daně na řalobkyni. Bylo tedy na řalobkyni, aby pochybnosti

vyvrátila či vysvětlila, a předložením dalších důkazních prostředků prokázala pravdivost svých tvrzení, co se týče dodavatelské společnosti B.

36. Na výzvu k prokázání skutečností reagovala žalobkyně několika podáními, v nichž předložila několik důkazních návrhů. Vyjádření firemního bankéře ČSOB D. K., který měl podle tvrzení žalobkyně dohlížet na průběh údržby areálu, dále pak prohlášení D. P., ředitele společnosti Z. Sp. z o.o., která se žalobkyní spolupracuje v rámci obchodů s přívěsnými vozíky, rozsáhlou fotodokumentaci a textovou komunikaci externí účetní žalobkyně se společností B. Soud se proto dále zabýval tím, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno a prokázala přijetí deklarovaného plnění a jeho rozsah.
37. V prohlášení D. P., ředitele společnosti Z., která žalobkyni dodávala přívěsné vozíky, ředitel společností uvedl, že na přelomu let 2017 a 2018 se žalobkyní spolupracoval. Obchodní návštěvy prováděl jednou měsíčně pro kontrolu správnosti a přípravy přívěsů k prodeji. Do přípravy prodeje byli zapojeni dva lidé – rusky mluvící občané, a smontování přívěsu zabralo v průměru tři hodiny.
38. Soud se ztotožňuje s hodnocením žalovaného, že tento důkaz neprokazuje, že pro žalobkyni plnění uvedené na předmětných daňových dokladech prováděla právě společnost B. Ředitel P. se o ní vůbec ve svém prohlášení nezmínil, hovoří pouze o dvou lidech mluvících rusky. Už vůbec pak nemůže prokázat sporný rozsah plnění.
39. Dále žalobkyně předložila e-mailovou komunikaci s D. K., firemním bankéřem ČSOB ze dne 22. 12. 2020. E-mailová zpráva byla zaslána z adresy d.@c.cz na adresu e.s@seznam.cz, a v jejím předmětu je uvedeno: „Vyjádření k návštěvě provozovny E. K. s.r.o. H.“. V textu se pak uvádí: „Dobrý den pane Š., na základě předchozí domluvy zasílám potvrzení o návštěvě provozovny v H., kterou jako banka financujeme. Vzhledem k nutnosti dohlídek nemovitosti dochází k pravidelným návštěvám klienta. V prosinci 2018 jsem navštívil provozovnu v H. Firma se zabývá výrobou a prodejem přívěsných vozíků. V době návštěvy potvrzují, že jsem na ploše provozovny viděl pracovat několik ruskojazyčně hovořících pracovníků. Zabývali se opravou střech a montáží přívěsných vozíků.“
40. K tomu krajský soud uvádí, že D. K. tímto emailem pouze a jen potvrzuje, že byl svědkem práce několik ruskojazyčně hovořících pracovníků v areálu žalobkyně v H. Jak správně uvedl žalovaný, již z povahy věci tento důkaz nemůže prokázat, že předmětné plnění poskytla žalobkyni právě společnost B. D. K. se vůbec nezmiňuje o společnosti B. či jejich pracovních. Navíc, pokud se jednalo o návštěvu v prosinci roku 2018, kdy od dodavatele B. nebyla montáž přívěsných vozíků žalobkyní vůbec fakturována. Vyjádření osobního bankéře D. K. tak nelze osvědčit jako důkaz o tom, že předmětné plnění poskytla žalobkyni právě společnost B., a ani jeho rozsah.
41. Žalobkyně dále předložila rozsáhlou fotodokumentaci. K ní žalovaný uvedl, že z fotografií není zřejmé, kdo konkrétně je na nich zachycen a není tak tímto důkazem prokázáno, ani ve spojení s ostatními důkazy, že k poskytnutí plnění v uvedeném rozsahu skutečně došlo.
42. S tímto se krajský soud plně ztotožňuje. Fotografie založené ve správním spise zachycují např. přívěsné vozíky z různých pohledů, v hale či v areálu, fotky většinou nejsou datovány, jsou opatřeny toliko popiskem, např. „Fota množství přívěsů prací a využívání ploch areálů 2017-2019“, na snímku č. 24, kde jsou zachyceny vozíky v hale v rozpracovaném stavu je rukou dopsáno „2018“. Z fotografií zachycujících úklidové práce, má být podle žalobkyně zřejmý stav areálu včetně kanceláří, a to jak před provedenými pracemi, tak po jejich

dokončení. Jak žalovaný správně uvedl, z pohledu posuzování dodavatele předmětných plnění je z fotodokumentace patrné pouze to, že v areálu v nějakém čase probíhaly nějaké práce, na kterých pracovali blíže nespecifikovaní pracovníci. Není však nikterak doloženo a ani prokázáno, o jaké osoby zachycené na fotografiích se jednalo a zda se jednalo o pracovníky společnosti B. Žalobkyní předložená fotodokumentaci tak nelze osvědčit jako důkaz toho, že předmětné služby poskytla žalobkyni právě společnost B.

43. Přílohou textových zpráv, které měly potvrzovat komunikaci externí účetní žalobkyně se společností B. ohledně kontrolního hlášení k DPH, bylo též vyjádření této účetní P. K., která v e-mailu určeném žalobkyni potvrzovala spolupráci s účetní společností B.: *„Tímto potvrzuji, že jsem telefonicky komunikovala s účetní B. F. s.r.o. kvůli výzvě z finančního úřadu č. j. 745390/18/3101-51523-809547“*.
44. I zde krajský soud plně souhlasí se žalovaným, že textové zprávy ze dne 13. 12. 2017, 23. 1. 2018 a 11. 11. 2018 svým obsahem nedokládají, s kým bylo komunikováno a ani v jaké věci. E-mailové sdělení bez dalších ověřitelných údajů (jména, telefonu, e-mailu), samo o sobě nelze osvědčit jako důkaz toho, že žalobkyně předmětné služby přijala od společnosti B.
45. Z důvodu objasnění skutkového stavu ohledně obchodní spolupráce se žalobkyní a zastupování společnosti B. T. K. i v době, kdy již jednatelkou této společnosti nebyla, vyslechl správce daně jednatelku T. K. Svědkyně vypověděla, že v roce 2018 a 2019 měla plnou moc k tomu, aby jednala za společnost B., ale současně uvedla, že tuto společnost prodala *„mladému muži z Ukrajiny“*, který ji k jednání za společnost nezplnomocnil. Učinil tak až *„Lotyš“*. Z toho vyplývá, že v období od 3. 10. 2017 do 10. 3. 2018, kdy byl jednatelem společnosti B. J. R. (Ukrajina), neměla T. K. oprávnění za tuto společnost jednat. Dle jejího sdělení jí oprávnění udělil až J. P. (Lotyšsko), který byl jednatelem od 10. 3. 2018.
46. Co se týče hodnocení svědecké výpovědi T. K., lze se ztotožnit s tím, co uvedl žalovaný, tedy, že některé odpovědi svědkyně jsou rozporné s tvrzeními žalobkyně, např. jakým způsobem došlo k navázání spolupráce mezi oběma obchodními partnery či jakým způsobem se měla na obchodech a příp. kontrole prací sama svědkyně podílet. T. K. sdělila, že prvotní kontakt se žalobkyní navázala ona, resp. *„oni“*. Toto je však v rozporu s tvrzením jednatele žalobkyně, který uvedl, že vzájemná obchodní spolupráce začala tím, že: *„... do mého areálu v H. přišel snědý muž, cizí národnosti jménem S., který nám nabídl vyklizení a vyčištění areálu.“*
47. T. K. dále vypověděla, že vystavovala faktury, které osobně předávala E. Š. (jednatelem žalobkyně). Přesto u některých jí předložených daňových dokladů (faktur) nevěděla nebo si nebyla jista, zda se jedná o její podpis. Podle svědkyně probíhala úhrada předmětných služeb v hotovosti a peníze vždy přebíral jednatel společnosti B., ale někdy s ním byla přítomna i ona. Vystavovala faktury, účetnictví nedělala. Pracovala z domova, přičemž v době, kdy už nebyla jednatelkou společnosti B., za ní na adresu M. H. 35 v O. pro faktury dojížděl řidič, kterého poslal jednatel společnosti B. K tomu žalovaný uvedl, že tato část výpovědi je v rozporu s tvrzením žalobkyně, která správci daně sdělila, že: *„T. T.-O. osobně v průběhu celého předmětného období, tj. září 2017 až duben 2019, dojížděla na místo prováděných prací, kde dohlížela nad kvalitou prováděných prací, domlouvala průběh dále prováděných prací s daňovým subjektem (jednatelem) a přebírala finanční plnění za již uskutečněné práce“*. Svědkyně tuto svou úlohu v obchodní spolupráci žalobkyně a dodavatele B. nepotvrdila, naopak z její výpovědi vyplývá, že měla na starosti tzv. papírování, sepisování smluv, faktur a shánění účetní. Rovněž s tímto krajský soud zcela souhlasí.

48. Dále se soud ztotožňuje se hodnocením žalovaného, že svědkyně si nevybavila, zda existovala mezi společností B. a žalobkyní písemná smlouva, nedokázala jednoznačně identifikovat, na základě jakého pracovněprávního vztahu působili zaměstnanci ve společnosti B., příp. kde byli tito zaměstnanci ubytováni. Ve věci evidence zaměstnanců, školení, přidělování práce a její kontroly, svědkyně odkazovala na šikovného Ukrajince, který uměl česky a jehož ani po dvou letech spolupráce neznala jménem. Kdo zpracovával společnost B. účetnictví v době, kdy již nebyla jednatelkou, nevěděla, přestože jak sama sdělila, vystavovala faktury. Svědkyně si nebyla jistá ani při identifikaci svých podpisů na daňových dokladech, které jí byly v rámci svědecké výpovědi předloženy. Přesto na otázku žalobkyně, zda poznává faktury, které jí byly předloženy v průběhu jednání a zda jsou to ty, které vystavila, odpověděla „*Ano, poznávám, ano vystavila jsem je.*“
49. Pochybnosti správce daně, ani krajského soudu vyjádření jednatelky T. K. nerozptýlilo. Její výpověď je nutné vyhodnotit jako nevěrohodnou pro rozpor s dalšími provedenými důkazy. Primárně to je rozpor v tvrzení o jejím zapojení do obchodní spolupráce se žalobkyní. Svědkyně vypověděla, že obcházeli fabriky, všude je odmítli, až narazili na areál pana Š., dali se do řeči a domluvili se na spolupráci. Žalobkyně rozdílně od svědkyně k navázání spolupráce uvedla, že vzájemná obchodní spolupráce začala tím, že „*do areálu přišel snědý muž, cizí národnosti jménem S., který jim nabídl vyklizení a vyčištění areálu.*“ Svědkyně T. K. vypověděla, že pouze vystavovala faktury a někdy byla přítomna spolu s jednatelem společnost B. přebírání hotovosti. Faktury měla dle výpovědi osobně předávat E. Š. (jednatelem žalobkyně), ačkoliv u některých předložených daňových dokladech (faktur) nevěděla nebo si nebyla jista, zda se jedná o její podpis. Podle žalobkyně měla svědkyně osobně v průběhu celého předmětného období dojíždět na místo prováděných prací a dohlížet nad kvalitou prováděných prací, domlouvat průběh prací se žalobkyní a přebírat finanční plnění za již uskutečněné práce. To je však v rozporu s výpovědí svědkyně, která uvedla, že měla na starosti sepisování, smluv, faktury, účetní, práci kontroloval nějaký „*šikovný kluk Ukrajinec*“. Svědkyně nedokázala odpovídat konkrétně, nepamatovala si jména lidí, kteří za dodavatele B. měli provádět předmětné práce, ani jméno „*předáka – Ukrajince*“, který měl vše podle jejích slov v areálu na starosti, nepamatovala, kde byli tito lidé ubytováni, pouze nepřesně odpověděla, že: „*oni pro ně pronajímali nějaký barák v nějaké vesnici u O., ale kde přesně to nevím.*“
50. Práce, které měla společnost B. provést, potvrdila až na zcela konkrétní a návodné dotazy žalobkyně, kdy potvrdila vše, na co byla dotázána, např. na otázku položenou žalobkyní: „*Je pravda, že jste nám vyčistili, odklidili, 8000 metrů čtverečních v areálu v H.; byly provedeny odklízecí a dřevařské práce v celém areálu – očištění od náletu dřevin, odvezení odpadu z areálu; můžete potvrdit vyčištění, vyklizení budov od výkalů, starých omítek, sutin a zbytku po bezdomovcích a odvoz tohoto odpadu, můžete potvrdit betonářské práce, zabetonování děr, aby se dalo jezdit po celém areálu.....*“ svědkyně odpověděla „*Ano*“, jakož takto odpověděla i na další otázky žalobkyně. Na otázku, zda může potvrdit také obkladačské a zednické práce, svědkyně odpověděla, že může a dokonce ví, kteří kluci to dělali. Svědkyně jednoznačně přitakala i otázce, zda „*smontovali cca 2000-3000 přívesných vozíků za dané období 2017 až 2019*“. Jak správně uvedl žalovaný, svědkyně odpovídala jednoslovným souhlasem na vše, co zcela konkrétně popsala žalobkyně, čímž (s přihlédnutím ke zcela obecné první části výpovědi svědkyně) nelze nahradit absenci důkazních prostředků, jakými jsou při nedostatečném vymezení předmětu plnění na daňových dokladech objednávka či písemná smlouva, příp. předávací protokoly aj. listiny, na jejichž základě bylo možno prokázat, jakým způsobem byla stanovena konečná cena, kterou fakturovala společnost B.

žalobkyni. Touto svědeckou výpovědí tedy nebylo prokázáno, že předmětná sporná zdanitelná plnění byla žalobkyni dodána tak, jak je uvedeno na daňových dokladech (tedy ani v deklarovaném rozsahu).

51. S výsledkem svědkyně T. K. a jeho neprůkazností koresponduje i zjištění správce daně stran jejího oprávnění vystavovat za dodavatele B. faktury. Obchodní aktivity žalobkyně se společností B. započaly již v roce 2017, kdy T. K. byla jednatelkou společnosti B. (do 3. 10. 2017). Teprve až 28. 5. 2018 byla dle generální moci zmocněna jednatelem J. P. k jednání za společnost B. Tzn., že v období od 3. 10. 2017 do 27. 5. 2018 neměla jakékoli oprávnění jednat za společnost B. navenek. K tomu správce daně z evidence České správy sociálního zabezpečení zjistil, že T. K. byla zaměstnancem společnosti B. až od 1. 2. 2018, do 31. 8. 2019. Další pochybnosti zjistil správce daně stran předložených dokladů, pokud na dokladech č. 64/2017 ze dne 1. 9. 2017, č. 75/2017 ze dne 2. 10. 2017, č. 82/2017 ze dne 15. 10. 2017, č. 87/2017 ze dne 1. 11. 2017 a č. 100/2017 ze dne 31. 12. 2017, neodpovídal podpis T. O. T. jejímu legalizovanému podpisu uvedenému ve Sbírce listin obchodní společnosti R. F. s.r.o.
52. K námitce žalobkyně krajský soud uvádí, že v některých jednodušších případech je možné, aby si o určité otázce soud učinil úsudek sám, přestože jde o otázku v prvé řadě odbornou. Tak tomu bude např. v případě shody či naopak odlišnosti podpisů, kdy tato shoda, resp. odlišnost jsou natolik zřejmé, že je dokáže rozlišit i laik, ačkoliv je tato otázka obvykle předmětem znaleckého zkoumání (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2018, č. j. 5 As 149/2017-44, odst. 25 a judikaturu v něm uvedenou). Krajský soud souhlasí s žalovaným, že v tomto případě nebylo nutné, aby bylo přistoupeno k jejich znaleckému zkoumání.
53. Odhlédnout nelze ani od nejasného vysvětlení žalobkyně ohledně toho, jaký druh prací a v jakém objemu byl dodavatelem proveden. Žalobkyně nejprve uvedla, že z fotografií je zřejmý předmět plnění, kterým byly pomocné práce a příprava vozíků k prodeji, resp. pomocné úklidové práce. Dále pak ve specifikaci popsala úklidové práce, které spočívaly v uvedení areálu v H. do řádného stavu, což předpokládalo jak vyklizení nemovitosti, tak i provedení nezbytných stavebních prací. Při zahájení daňové kontroly uvedla, že předmětem plnění od dodavatele B. bylo vyklizení areálu v H. a chystání předprodejních vozíků. V reakci na výzvu žalobkyně uvedla, že společnost B. provedla opravu všech 7 střech budov v areálu cca 8 000 m², přičemž se jednalo o přípravu střechy, tj. odstranění stávající krytiny a položení nové krytiny. V dalším podání se žalobkyně opravila, že se nejednalo o položení nové krytiny, ale o přípravné práce v následující podobě: odstranění staré krytiny, úklid střechy a její příprava na pokládku nové střechy, úklid okolních prostor v důsledku odstraňování staré krytiny a odvoz veškerého odpadu. V odvolání pak žalobkyně opět, oproti svým předchozím tvrzením, popsala, že společnost B. provedla opravu střechy cca 8 000 m² na celkem 7 budovách v areálu, která spočívala v odstranění stávající krytiny a položení nové krytiny. V odvolání dále uvedla, že samotné „úklidové“ práce spočívaly v uvedení areálu v H. do řádného stavu, což předpokládalo jak vyklizení nemovitosti, tak i provedení nezbytných stavebních prací (např. betonování děr). Z tohoto výčtu dle náhledu krajského soudu je zřejmé, že ani žalobkyně není schopna jednoznačně určit, v čem spočívaly pomocné úklidové práce uvedené v předmětu plnění na daňových dokladech.
54. Z provedeného dokazování bylo zjištěno, že 1) na přelomu let 2017 a 2018 do přípravy prodeje byli zapojeni dva lidé – rusky mluvící občané (vyjádření D. P.), 2) v prosinci 2018 bankéř D. K. viděl na ploše provozovny pracovat několik ruskojazyčně hovořících pracovníků zabývajících se opravou střech a montáží přívěsných vozíků (vyjádření bankéře

D. K.), 3) účetní žalobkyně P. K. telefonicky komunikovala s účetní B. kvůli výzvě z finančního úřadu (email účetní P. K.), a 4) v areálu žalobkyně se v určitém čase pohybovali nějaké osoby a v nějakém čase probíhaly v areálu nějaké práce. Zda se jednalo o pracovníky dodavatele není z fotografií známo. Ani jedna z těchto skutečností samostatně ani vzájemných souvislostech neprokazují, že ke zdanitelnému plnění v došlo v deklarovaném rozsahu a od dodavatele B.

55. Není samozřejmě povinností žalobkyně znát počet zaměstnanců jejího dodavatele ani jejich národnost. Žalobkyně má jistě pravdu, že pro ni jakožto příjemkyni plnění je důležitý výsledek, nikoliv to, kým ho dodavatel dosáhne. To však není skutečnost, která by šla žalobkyni k tíži. Je však s podivem žalobní tvrzení, že dodavatel B. byla existující a fungující společnost s ukrajinskými pracovníky. Stejně tak není povinností žalobkyně uzavřít se svým dodavatelem písemnou smlouvu, či provádět platby bezhotovostním způsobem. Jak soud uvedl výše, správce daně snesl mnoho skutečností zpochybňující rozsah přijatých zdanitelných plnění, platbu v hotovosti uvedl jako jednu z těchto indicií. Správce daně žádným způsobem nepožadoval po žalobkyni předložení takových důkazů, kterými nemohla disponovat. Doklady o provedení bezhotovostní platby jsou jen jedním z možných důkazů o tom, že dodání zboží a platba za něj se uskutečnilo tak, jak žalobkyně tvrdí v daňových dokladech. Absence jednoho důkazu – dokladu o bezhotovostních platbách – nebylo důvodem neuznání nároku žalobkyně na odpočet DPH. Nejvyšší správní soud opakovaně zdůrazňuje, že je odpovědností daňového subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání. To lze bezpochyby prokázat i v případě, prováděla-li by žalobkyně platby za dodávky plnění jen v hotovosti.
56. Dodání služeb od dodavatele B., resp. jejich rozsah, neprokazuje ani skutečnost, že se jednatel J. P. měl v období od 28. 1. 2018 do 28. 2. 2018 a od 5. 3. 2018 do 5. 4. 2018 ubytovat v P. u S., O. – H. To, že se pohyboval v blízkosti areálu, konkrétně ve vzdálenosti 16 km, ani ve spojení s výpovědí T. K. neprokazuje, že koordinoval zaměstnance (navíc, pokud dodavatel B. žádné neměl) a dohlížel na provádění prací. Obdobně soud nahlíží i na skutečnost, že se v blízkosti areálu měla pohybovat i T. K. Poskytnutí plnění nepokazuje ani externí účetní P. K. Z fotodokumentace či vyjádření D. K. vyplývá, že v areálu žalobkyně se určitý čas pohybovali lidé, kteří mluvili patrně rusky a měli na sobě oblečení s nápisy v ruštině. K tomu žalobkyně uvádí, že se jednalo o pracovníky ukrajinského původu. I pokud by tomu tak bylo, není nikterak prokázáno, že se jednalo o pracovníky dodavatele B. a zda tito pracovníci poskytovali plnění deklarované v daňových dokladech. Tato skutečnost zůstává neprokázána.
57. Žalobkyně v žalobě v podstatě tvrdí, že s ohledem na rozsah jejího areálu, který využívá, a množství vyrobených vozíků, je zjevné, že rozsah úklidových a stavebních prací musel odpovídat vydaným fakturám. Vykázané práce tak nebyly fiktivní. I pokud by platila tato premisa žalobkyně, že rozsah podnikání si vyžádal provedení prací v rozsahu, v jaké tvrdí žalobkyně, není nikterak prokázáno, že tyto tvrzené práce provedl dodavatel B., resp. jiná osoba, která nutně musela mít postavení plátce DPH.
58. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně hodnotí důkazy podle své úvahy, posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Krajský soud po seznámení se s obsahem napadeného rozhodnutí konstatuje, že hodnocení veškerých provedených důkazů žalovaným v

napadeném rozhodnutí uvedeným požadavkům zcela odpovídá. Provedené důkazy jednotlivě ani ve vzájemném souhrnu neprokazují přijetí deklarovaného zdanitelného plnění, pokud ani jeden z důkazů, ať nevěrohodná svědecká výpověď T. K. či ostatní provedené důkazy, nepotvrdily, že by deklarovaný dodavatel skutečně dodal služby žalobkyni jako příjemkyni v rozsahu, v jakém tvrdila v daňových dokladech. Krajský soud se s hodnocením žalovaného plně ztotožňuje a v podrobnostech na něj pro stručnost odkazuje. Žalovaný pečlivě posoudil veškeré důkazy nejen jednotlivě, ale i v jejich souhrnu, o čemž svědčí jeho hodnocení, kdy při hodnocení jednotlivých důkazů vždy posoudil také další, které hodnocený důkazní prostředek buď podporovaly, nebo vyvracely. Zjištěné skutečnosti ve svém souhrnu nepochybně představují ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vážné a důvodné pochybnosti stran přijatého plnění od společnosti B. a jeho rozsahu.

59. Žalovaný nezpochybnil, že žalobkyně provádí podnikatelskou činnost a že je existujícím subjektem mezi výrobci přívěsných vozíků. To ostatně vyplývá z několika provedených důkazů. Ani nezpochybnil množství vyrobených vozíků – to ani není předmětem sporu. Neprokázány však zůstaly vyfakturované a daňově uplatněné služby od dodavatele B. Ani jeden z předložených důkazů k prokázání skutečností k uplatnění nároku na odpočet daně žalobkyni neprokazuje jednak vůbec přijetí deklarovaných plnění, jednak jejich rozsah. Zdejší soud proto uzavírá, že pochybnosti žalovaného i správce byly opodstatněné.

Neprovedení svědeckých výpovědí

60. Žalobkyně dále namítla, že správce daně nevyslechl jí navržené svědky. Konkrétně navrhla provedení svědeckých výpovědí zástupců dvou obchodních společností F. s.r.o. a A. C. o. h. s.r.o.
61. Krajský soud připomíná, že podle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Správce daně musí daňovému subjektu umožnit rozhodné skutečnosti prokázat. To zejména znamená, že daňový subjekt jím musí být patřičně zpraven o tom, které rozhodné skutečnosti má správce daně za prokázané a které nikoli, na základě jakých důkazů tak usuzuje a jak provedené důkazy hodnotí. Aby měl daňový subjekt možnost důkazní břemeno unést, musí být jím navržené důkazy řádně a úplně provedeny, ledaže jsou pro projednávání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jejím prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. V opačném případě je správce daně povinen navrhované důkazy provést, neboť vychází-li se v řízení ze závěru, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, musí správce daně nejprve provést veškeré relevantní důkazy, které tento daňový subjekt navrhl. K tomu lze doplnit, že správce daně není oprávněn bez dalšího předem odmítnout provedení důkazu s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností, neboť by správce daně takto hodnotil důkaz, aniž by jej vůbec provedl, a postupoval by tak v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu (rozsudky NSS ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010-71, ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010-71 nebo ze dne 15. 1. 2015, 9 Afs 98/2014-32). V této souvislosti je třeba pečlivě rozlišovat posouzení návrhů na provedení jednotlivých důkazů a vlastní hodnocení těchto důkazů.
62. Svědecká výpověď patří v daňovém řízení k základnímu a často rozhodujícímu důkaznímu prostředku sloužícímu k objasnění zjišťovaných skutkových okolností potřebných pro rozhodnutí ve věci. Jedná se o nosný důkazní prostředek, který je často s to prokázat tvrzení

v případě, kdy daňový subjekt neunesl své primární důkazní břemeno (selžou primární důkazní prostředky zejména v podobě účetnictví a daňových dokladů). Svědka je třeba vyslechnout, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (např. požadavek na výslech svědka, který se zdržuje v cizině, zjevně se nehodlá do ČR k výslechu dostavit, takže jeho předvolávání k výslechu bude neúčelné, a jeho výpověď není možno poříditi ani jiným způsobem, zejm. cestou mezinárodní spolupráce v daňových věcech (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119), či jde o typ důkazu, který není třeba provádět z důvodů uvedených výše.

63. K neprovedení navržených svědků žalovaný uvedl, že po zástupcích těchto společností nelze požadovat vyjádření ve věci podnikatelských aktivit mezi žalobkyní a společností B., protože se jich tyto obchodní společnosti nezúčastnily. Na tom nic nemůže změnit ani důvod, proč žalobkyně zástupce těchto dvou společností navrhla vyslechnout, tj. že od společnosti B. odebíraly obdobné služby jako žalobkyně.
64. Neakceptování důkazního návrhu účastníka řízení lze založit pouze třemi důvody. Prvním je argument, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, podle kterého důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, proto ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencií. Konečně třetím je pak nadbytečnost důkazu, tj. argument, podle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno (náleží Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09).
65. Spolupráci žalobkyně s dodavatelem B. zástupci obchodních společností F., s.r.o., B. s.r.o. a A. C. o. h. s.r.o. nemohou potvrdit, neboť se této spolupráce, a tedy předmětných přijatých zdanitelných plnění, z nichž žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně, žádným způsobem neúčastnili a ani žalobkyně nic takového netvrdila. Poukázala-li žalobkyně v replice na to, že žalovaný nemohl vědět, co přesně se výslechem zjistí, je nutné k tomu říci, že důkaz má sloužit k prokázání tvrzení, nikoliv k tomu, aby jím byly zjištěny skutečnosti, které posléze bude žalobkyně tvrdit. Navržené důkazy tedy skutečně nedisponují vypovídací potencií k rozhodné skutečnosti, kterou je přijetí plnění od společnosti B. a jeho rozsah. Bylo-li záměrem žalobkyně těmito výslechy prokázat pouze to, že společnost B. vyvíjela fakticky nějakou činnost, pak je tato skutečnost ve vztahu k jádru sporu irelevantní. Žalovaný proto nepochybil, pokud důkaz pro nadbytečnost neprovedl. Námítky nejsou nedůvodné.

VI. Závěr a náklady řízení

66. Soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
67. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně v řízení úspěšná nebyla a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

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

Olomouc 18. března 2025

JUDr. Michal Jantoš v. r.
předseda senátu