



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **M. M. s. r. o.**, IČO X  
sídlem P. 2818/7, X P.

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 2. 2024, č. j. 6848/24/5300-21443-713236,

takto:

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

**Odůvodnění:**

1. Soud posuzoval otázku, zda měl být žalobkyni uznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále „DPH“), který uplatnila z plnění od dvou dodavatelů. Žalobkyni nebyl nárok uznán z důvodu, že neprokázala faktický rozsah plnění a to, zda předmětné dodávky skutečně poskytli dodavatelé uvedení na daňových dokladech.
2. Žalovaný rozhodnutím ze dne 28. 2. 2024, č. j. 6848/24/5300-21443-713236, (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil celkem čtyři dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 12. 2022, č. j. 1955127/22/3107-50521-809783, č. j. 1955152/22/3107-50521-809783,

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

č. j. 1955158/22/3107-50521-809783, a č. j. 1955162/22/3107-50521-809783. Těmito dodatečnými platebními výměry byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období únor až květen 2019 a uložena povinnost uhradit penále.

3. Žalobkyně tvrdila, že přijala plnění od dodavatelů M. s. r. o. (DIČ: X) a I. F. G. s.r.o. (DIČ: X), které spočívalo v dodání náhradních dílů na kamiony (dále také jen „dodavatelé“). Podle žalovaného však žalobkyně neprokázala, že jí zdanitelné plnění skutečně poskytli plátcí uvedení na daňových dokladech, resp. jiní plátcí DPH. Stejně tak neprokázala skutečný rozsah deklarovaných plnění. Jelikož žalobkyně neprokázala splnění hmotněprávních podmínek, žalovaný (podobně jako předtím finanční úřad) proto s odkazem na § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („ZDPH“), vyloučil nárok na odpočet daně, který žalobkyně uplatnila na základě předložených daňových dokladů od těchto dodavatelů ve výše uvedených zdaňovacích obdobích.

### Obsah žaloby

4. Žalobkyně v podané žalobě tvrdí, že prokázala skutečnosti tvrzené v prvotních daňových dokladech a správce daně nesprávně vyhodnotil provedené důkazy, jakož i neprovedl jí navržené výsledky svědků. Nesouhlasí se žalovaným, že každý podnikatel je schopen vytvářet auditní stopu v podobě, jakou vyžaduje žalovaný. Není ospravedlnitelné, aby správce daně po daňovém subjektu (za účelem vyvrácení jeho pochybností) požadoval předložení takových důkazů, kterými daňový subjekt s odkazem na zvyklosti v daném odvětví podnikání nemůže nebo nemusí disponovat. V projednávané věci je to podle žalovaného primárně doklad o provedení bezhotovostní platby a navázání každého jednotlivého dílu ze zásob na konkrétní daňový doklad. To však po žalobkyni není možné požadovat.
5. Namítla, že měla dostatek důkazů k vyvrácení pochybností žalovaného. Žalovaný však provedené důkazy nesprávně zhodnotil a některé navržené důkazy vůbec neprovedl, čímž prakticky vyloučil možnost, aby žalobkyně žalovanému jeho pochybnosti vyvrátila.
6. Žalovaný hodnotil zajištěné důkazy v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů. Svědek T. M. potvrdil, že zná P. T. (jakožto dodavatele náhradních dílů a jednatele dodavatele M.), že P. T. vozil do prostor žalobkyně (a společnosti A. – m. s.r.o.) nové náhradní díly, a že tyto náhradní díly přebíral, případně je přebíral jednatel žalobkyně. Svědek M. Ž. vypověděl, že zná P. T., že tento vozil do prostor žalobkyně (a společnosti A. – m. s.r.o.) nové náhradní díly a že tyto náhradní díly od něj přebíral. Svědek P. P. vypověděl, že od jednatele I. T. K. spolu s jednatelem žalobkyně P. M. přebíral náhradní díly, kdy jednatel žalobkyně za ně zaplatil a současně si oba (tj. M. s K.) předali tzv. papíry. Pokud jde o osobu P. T., u něj žalovaný hodnotí celkem tři výpovědi a čestné prohlášení, které jsou vzájemně rozporné. Před správcem daně P. T. uvedl, že P. M. nezná, že nezná žalobkyni a že jeho společnost M. nikdy žalobkyni nedodávala žádné zboží. Před policejním orgánem P. T. uvedl, že byl jednatelem společnosti M. pouze formálně, za odměnu, na základě žádosti L. K. V čestném prohlášení pak P. T. naopak potvrdil skutková tvrzení žalobkyně, tj. potvrdil, že společnost M. žalobkyni dodala předmětná zdanitelná plnění, že P. M. osobně zná dlouhou dobu a současně sdělil, že při svém výsledku u správce daně byl v pracovní neschopnosti, pod vlivem léků a měl za to, že v dané chvíli bude lepší spolupráci se žalobkyní popřít. Současně v čestném prohlášení uvedl, že prostory R. U H., kde zboží skladoval, měl poskytnuty kamarádem L. K.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

7. Žalobkyně nesouhlasí se závěry žalovaného o neprovedení dalších svědeckých výpovědí M. M. a V. P. Závěr žalovaného, že pokud nebyla osoba navrhovaná jako svědek přímo osobou přejímající nebo dodávající předmětné zboží, nemůže k věci nic relevantního sdělit, je nesprávný a je prakticky dokladem nezájmu žalovaného o zjištění materiální pravdy, resp. o skutečné vyvrácení svých pochybností. Ve skutečnosti tak ze strany žalovaného dochází k odepření spravedlnosti, neboť svědky, kteří by mohli uskutečnění zdanitelných plnění prokázat, odmítá vyslechnout.
8. Navrhla proto, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

### Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě se nejprve vyjádřil k požadavku na auditní stopu. Uvedl, že pro zajištění věrohodnosti původu daňového dokladu by měla každá účetní jednotka vytvářet spolehlivou auditní stopu tím, že bude uchovávat související účetní záznamy či dokumenty. Prostředky, kterými daňový subjekt může prokázat souvislost mezi daňovým dokladem a dodáním zboží nebo poskytnutím služeb, jsou ponechány zcela na jeho vůli. V daném případě měla tedy žalobkyně povinnost zajistit si důkazní prostředky o souladu faktického stavu se stavem deklarovaným na daňovém dokladu. Této skutečnosti lze dosáhnout právě prostřednictvím kontrolních mechanismů. Není pravdou, že žalovaný po žalobkyni požadoval předložení takových důkazů, kterými daňový subjekt s odkazem na zvyklosti v daném odvětví podnikání nemůže nebo nemusí disponovat.
10. K nezvyklosti hotovostních plateb žalovaný uvedl, že v běžném obchodním styku nejsou hotovostní platby v řádu desítek až statisíců korun zcela obvyklé. Skutečnost, že platby vysokých částek v hotovosti v případě, že subjekty disponují bankovním účtem, je v běžném obchodním styku nestandardní, plyne i z ustálené judikatury. Je tomu tak proto, že hotovostní placení, na rozdíl od např. bankovního převodu, který za sebou zanechává „papírovou stopu“ vytvořenou nezávislou třetí osobou (bankou), lze velmi snadno fingovat, dohodnou-li se na tom aktéři transakce. Platba v hotovosti byla jednou z indicií (nikoliv jedinou), které vzbudily u správci daně pochybnosti o uplatněném nároku na odpočet daně. Pokladní doklady prokazují toliko provedení platby mezi dvěma subjekty, nikoli však již to, zda za tyto platby jsou poskytnuty nějaká protiplnění. Ani doklad o provedení platby za fakturovaná plnění nemůže být sám o sobě důkazem o uskutečnění předmětné obchodní transakce v souladu s daňovým dokladem. Pokud doklad o bezhotovostní transakci není schopen prokázat, že daná společnost plnění poskytla v konkrétním rozsahu, pak tuto skutečnost nemohou prokázat ani doklady o hotovostní úhradě, které postrádají auditní stopu vytvořenou 3. osobou.
11. K námitce nesprávného hodnocení důkazů žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí a uvedl, že z výpovědi T. M. vyplývá, že tento potvrdil přijetí náhradních dílů, ovšem už nelze touto výpovědí osvědčit, že by jím přijímané díly byly určeny právě pro žalobkyni a že byly dodány dodavateli uvedenými na daňových dokladech, když z přejímky nešlo seznat, pro kterou společnost jsou díly přebírány a svědek netušil, za jakou společnost P. T. jednal. Také z výpovědi P. P. nevyplývalo, že by žalobkyně přijala předmětná zdanitelná plnění tak, jak je uvedeno na daňových dokladech (v deklarovaném rozsahu a od dodavatelů uvedených na daňových dokladech), pokud svědek sdělil, že nevěděl, jakou společnost T. K. při předávání náhradních dílů zastupoval a když pomáhal s překládkou náhradních dílů zabalených v krabicích, aniž by se podílel na jakékoliv kontrole přebíraného množství těchto

náhradních dílů. V závěru výpovědi sice svědek potvrdil, že T. K. ze společnosti I. zná, jakož zná i P. T., který jednal za M., ale jednalo se o odpověď na návodnou otázku žalobkyně. Co se týče svědecké výpovědi M. Ž., v ní byl řešen výhradně obchodní vztah jiné společnosti s jejími dodavateli, nebyla zde řešena otázka dodávek zboží pro žalobkyni, z čehož vyplývá, že tyto dodávky náhradních dílů žalobkyni tato svědecká výpověď nemůže ani potvrdit.

12. Námitku žalobkyně stran nekomplexního hodnocení důkazních prostředků, v tomto případě svědeckých výpovědí navzájem, žalovaný odmítá. Nejenže se žalovaný zabýval jednotlivými svědeckými výpověďmi a tyto hodnotil, ale v konfrontaci s jinými důkazními prostředky vyhodnotil, že žalobkyně své důkazní břemeno neunesla. Povinností žalobkyně v momentě, kdy bylo aktivováno její důkazní břemeno, bylo prokázat, že se obchodní transakce uskutečnily tak, jak je deklarovala, respektive prokázat, že plnění dodali plátcí DPH, a to v tvrzeném rozsahu.
13. K námitce odmítnutí navržených svědeckých výpovědí žalovaný uvedl, že požadované svědecké výpovědi měly dle žalobkyně zpochybnit pravdivost výpovědi P. T., pokud měly prokázat skutečnost, že se P. T. a jednatel žalobkyně znali. Vzájemnou znalost z dřívější doby nelze považovat za skutečnost prokazující či neprokazující oprávněnost zde řešeného uplatněného nároku na odpočet daně. Skutečnost (to, že se P. T. s P. M. znali již z dřívější doby), která má být výsledky těchto navržených svědků prokázána, nemá relevantní souvislost s předmětem daňového řízení. Navíc V. P. byla jednatelkou a společníkem společnosti A. – m. s.r.o. v období 4. 5. 2011 do 3. 4. 2017, tedy subjektu, jehož se nyní vedené řízení netýká.
14. Stejně tak později rozšířený důvod pro provedení svědecké výpovědi M. M. z jeho pozice řidiče za účelem prokázání dodání předmětného plnění dodavateli M. a I. žalovaný odmítl, když uvedl, že z ukončené daňové kontroly i z důkazních prostředků získaných v rámci odvolacího řízení vyplývá, že sporná plnění měli vozit žalobkyni přímo jednatelé dodavatelů M. (P. T.) a I. (D. V.). Z žádných předložených důkazních prostředků a zjištěných skutečností ve vztahu ke sporným plněním nevyplývalo, že by sporná zdanitelná plnění přejímal od dodavatelů (kdokoliv jiný mimo jednatele žalobce, P. M.) a převážel jakýkoliv řidič – tedy zaměstnanec žalobce, navíc řidič mezinárodní kamionové dopravy. I kdyby tito svědci ve své svědecké výpovědi uváděli jim známé skutečnosti z doslechu, nebyly by tyto svědecké výpovědi samy o sobě způsobilé prokázat konkrétní průběh předmětných obchodních transakcí, když tyto je třeba prokázat dalšími nezávislými důkazními prostředky. V průběhu daňového řízení však nebyly žalobkyním předloženy takové důkazní prostředky, které by pochybnosti správce daně ve věci žalobcem přijatých zdanitelných plnění odstranily.

### Ústní jednání

15. U ústního jednání dne 11. 3. 2025 žalovaná setrvala svém stanovisku. Žalobkyně se k ústnímu jednání nedostavila.

### Posouzení věci soudem

16. Soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (*ex offo*), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného.

17. Dospěl k závěru, že **žaloba není důvodná.**

*Základní právní východiska*

18. V projednávané věci byla podstatná otázka, zda má žalobkyně nárok na odpočet DPH. Konkrétně zda prokázala, že jí zboží, zde náhradní díly na kamiony, poskytli dodavatelé uvedení 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.
19. 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 nejpřesněji, 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)].
20. 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. 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).
21. 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.

22. 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.
23. 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*

24. Žalobkyně správci daně v rámci daňové kontroly předložila daňové doklady za zdaňovací období únor až květen 2019. Tyto doklady, faktury za dodané zboží, však nesplňovaly všechny náležitosti podle § 29 odst. 1 ZDPH, neboť z jejich textu nebylo zřejmé, v jakém rozsahu bylo zboží 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 tvrzených dodavatelů jakožto plátců DPH.
25. Žalobkyně namítla, že správce daně po žalobkyni požaduje doložení pouze a jen tzv. auditní stopy, která jediná je sto prokázat uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění, konkrétně za základní považuje doložení dokladu o bezhotovostní úhradě, což v oboru podnikání žalobkyně není běžné a nelze to po ní spravedlivě požadovat. Namítla, že prokázala správci daně uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění dostatkem důkazů. Správce daně však provedené důkazy nesprávně hodnotil a současně nesprávně neprovedl další navržené důkazy, čímž žalobkyni znemožnil prokázat uskutečnění plnění.
26. Krajský soud uvádí, že je povinností žalobkyně předložit daňové doklady se všemi náležitostmi, tedy i s uvedením předmětu a rozsahu plnění. Ačkoli obecně platí, že předmět a rozsah plnění nemusejí být na daňovém dokladu uvedeny vyčerpávajícím způsobem, stále je nutno trvat na tom, aby bylo patrné a určitelné, za jaká konkrétní plnění (v jakém množství a rozsahu) byla cena účtována. A to takovým způsobem, aby bylo možno ověřit, že účtovaná cena právě tomuto plnění a jeho rozsahu odpovídá (rozhodnutí Nejvyššího

správního soudu ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76). Tuto povinnost však žalobkyně nesplnila.

27. Nejsou-li deklarovaná plnění v dokladech postačujícím způsobem specifikována, může daňový subjekt jejich fakticitu prokázat jinak. Pokud však žalobkyně rozsah plnění, tedy množství dodaného zboží či poskytnutí služeb, neprokáže, samo o sobě to postačuje k neuznání nároku na odpočet daně (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63).
28. Žalobkyně, jejíž hlavní ekonomickou činností dle jejího sdělení je mezinárodní kamionová přeprava (disponující ve zdaňovacím období šesti zaměstnanci – řidiči kamionů), byla povinna rozsah plnění prokázat již z důvodu nedostatečného vymezení povinných náležitostí v daňových dokladech. Na předložených pokladních příjmových dokladech není identifikováno, kdo hotovost za žalobkyni předával a za dodavatele přijímal, dodací listy byly dodané pouze k některým dodávkám náhradních dílů, přičemž za žalobkyni není na těchto dodacích listech ani označena ani podepsána žádná osoba, která by předmětné díly právě za žalobkyni převzala. Dále šlo o žalobkyní neprůkazné písemnosti jako excelová tabulka nazvaná „Skladové zásoby 2019“ a evidenci pro účely DPH. Dle vyjádření žalobkyně měly být veškeré dodávky náhradních dílů hrazeny v hotovosti. Správce daně zjistil i skutečnosti týkající se dodavatelů náhradních dílů, které založily pochybnost správce daně (viz níže).
29. Správce daně se zjištěními seznámil žalobkyni písemností, výzvou k prokázání skutečnost, ze dne 22. 6. 2021, č. j. 1421374/21/3301-61561-706070. Své pochybnosti obdobným způsobem uvedl žalovaný také v odst. 30 až 83 napadeného rozhodnutí. Soud má za to, že správce daně kvalifikovaným vymezením svých pochybností unesl důkazní břemeno a bylo na žalobkyni, aby tyto pochybnosti vyvrátila. Žalovaný pochybnosti o rozsahu plnění nezaložil pouze na nedostatečném vyjádření v daňových dokladech, byť to samo o sobě způsobilo, že žalobkyně byla povinna rozsah plnění prokázat jiným způsobem. Konkrétně se jednalo i o následující skutečnosti:

*Plnění od obchodní korporace M. s.r.o.*

30. K dodavateli, obchodní korporaci M. s.r.o., správce zjistil, že:
  - tato byla zapsána do obchodního rejstříku dne 17. 8. 2017 a jediným jednatelem a vlastníkem je od 1. 9. 2018 P. T.;
  - sídlo korporace je na adrese, kde je zapsáno dalších 32 subjektů, přičemž se jedná o nemovitost určenou dle katastru nemovitostí k bydlení;
  - korporace neměla v živnostenském rejstříku zapsanou žádnou provozovnu;
  - ekonomická činnost, kterou korporace uváděla v daňových přiznáních k DPH za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí 2019 (reklamní činnost), neodpovídala plněním vykázaným dle předložených daňových dokladů;
  - bankovní účet korporace č. X pro účely DPH zveřejněný dne 8. 8. 2018 byl dne 28. 3. 2019 zrušen a žádný jiný nebyl zveřejněn;
  - korporace si neplnila za celou dobu své existence své povinnosti dle § 21a odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pokud nezveřejnila své účetní závěrky ve sbírce listin obchodního rejstříku;

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

- nebyly zjištěny žádné webové stránky, na kterých by se korporace veřejně prezentovala a nabízela své služby;
  - korporace je od 1. 4. 2020 označena jako nespolehlivý plátce, dne 2. 11. 2020 byla korporaci ukončena registrace k DPH a od 3. 12. 2020 se korporace stala nespolehlivou osobou;
  - v kontrolovaných zdaňovacích obdobích nevykazovala v databázi ČSSZ žádné zaměstnance;
  - korporace neměla registrované ani nevlastnila žádné vozidlo, kterým by předmětné náhradní díly žalobkyni dodávala;
  - v rámci jiného daňového řízení vedeného ve stejné době a za stejná zdaňovací období jako u žalobkyně se správce daně bezúspěšně pokusil tuto korporaci kontaktovat, ale byla pro správce daně nekontaktní.
31. K obchodní spolupráci s korporací M. žalobkyně uvedla, že tato začala od listopadu 2018, na tuto korporaci žádné reference neměla. Předmětná spolupráce měla být navázána prostřednictvím jednatele korporace P. T., který přijel nabídnout možnost dodávek náhradních dílů, a to přímo do provozovny žalobkyně v P. a který za dodavatele náhradních dílů také jednal, a to s P. M., jednatelem žalobkyně. Správce daně proto přistoupil k výsledku jednatele společnosti M., neboť to měl být právě a jen on (dle tvrzení žalobkyně), který dodával předmětná plnění žalobkyni. P. T. uvedl před správcem daně, že žalobkyni nezná, tak jako nezná ani jednatele P. M., na žádnou obchodní spolupráci si nepamatoval, o předmětu obchodní spolupráce nic nevěděl, nebyl přítomen žádných obchodních jednání, žádné objednávky nevyřizoval, předložené předmětné doklady nepodepsal (a nevěděl, kdo je vystavil), nevěděl nic o úhradách předmětných daňových dokladů, které jemu hrazeny nebyly (č. l. 19 správního spisu). Součástí správního spisu je i výslech P. T. před policejním orgánem (č. l. 35a), při němž uvedl, že byl osloven L. K. k tomu, aby dělal korporaci M. jednatele za odměnu 8 000 Kč. Neví, co bylo předmětem jejího podnikání, vše zařizoval L. K., nikdy nedisponoval razítkem společnosti, neřešil žádné skladovací prostory, nepodepisoval obchodní smlouvy ani se nezúčastnil žádných jednání. Později odmítl k věci vypovídat.
32. Soud se na tomto místě ztotožňuje se závěry žalovaného, že svědek P. T. popřel jakoukoliv spolupráci se žalobkyní, pokud o ničem nevěděl, nic si nepamatoval a nikoho neznal. Popřel, že by byl přítomen obchodnímu jednání nebo předávkám zboží, žádné doklady za dodavatele M. nepodepsal. Z výsledku u policejního orgánu poté vyplynulo, že P. T. figuroval jako tzv. bílý kůň ve společnosti M. Pochybnosti správce daně ve věci rozsahu sporných zdanitelných plnění a prokázání osob povinných k dani v postavení plátce DPH, které měly předmětná zdanitelná plnění žalobkyni dodat, nebyly touto svědeckou výpovědí odstraněny. Naopak lze konstatovat, že byly tyto pochybnosti správce daně posíleny.
33. Pochybnosti správce daně, ani krajského soudu, nerozptýlilo ani čestné prohlášení P. T., na které odkazuje žalobkyně, dle něhož svědek stvrdil, že korporace M. dodala korporaci A.-m. s.r.o. (jejímž jediným jednatelem je stejně jako u žalobkyně P. M.) tam specifikovaná plnění – náhradní díly do motorových vozidel, že svědek P. M. osobně zná dlouhou dobu a současně sdělil, že při svém výslechu u správce daně byl v pracovní neschopnosti, pod vlivem léků a měl za to, že v dané chvíli bude lepší spolupráci se žalobkyní popřít. Současně v čestném prohlášení uvedl, že prostory R. U H., kde zboží skladoval, měl poskytnuty kamarádem L. K. (č. l. 53 správního spisu).

34. K tomu krajský soud uvádí, že je třeba rozlišovat čestné prohlášení daňového subjektu a čestné prohlášení jiné osoby. Tvrzení třetí osoby, zachycené v písemné formě bude bezesporu důkazním prostředkem, který musí být správcem daně vyhodnocen. Nicméně ani prohlášení třetí osoby nemůže zpravidla samo o sobě doložit dodání předmětných plnění v tvrzeném rozsahu. Samotné předložené čestné prohlášení P. T. (předložené až po opakovaném výslechu a po skončení daňové kontroly) je nejenom v přímém rozporu s tím, co uváděl jak u správce daně, tak později i u policejního orgánu, ale též ani žádným způsobem neprokazuje dodání zboží žalobkyni, pokud se čestné prohlášení vyjadřuje pouze k dodání určitého zboží společnosti A.-m., tj. odlišného subjektu od žalobkyně. Nejen že tvrzení P. T. v čestném prohlášení je v přímém rozporu s jeho dřívějšími svědeckými výpověďmi, neprokazuje ani, že by M. dodávala předmětné zboží žalobkyni, ani v jakém rozsahu, ale ze svědecké výpovědi J. M., majitele tvrzených skladovacích prostor, vyplynulo, že v nemovitosti se neprovozuje skladovací činnost a rovněž si nevšiml, že by v průběhu nájmu byla skladovací činnost (sklad mj. náhradních dílů na kamiony) v této nemovitosti provozována.
35. Soud se proto neztotožnil s námitkou žalobkyně, že čestné prohlášení svědka a jednatele dodavatele M. prokazuje, že zboží bylo žalobkyni dodáno. Naopak má soud za to, že výpovědi svědka T. jak před správcem daně, tak před policejním orgánem, ve svém souhrnu prokazují, že tento se žádných obchodních transakcí nezúčastnil, zboží nepředával a hotovost za dodávky nepřebíral.
36. Namítala-li žalobkyně, že svědek T. byl u výslechu před správcem daně konaného dne 12. 1. 2022 pod vlivem léků (konkrétně léku T.), toto žádným způsobem nedoložila. Z předložených lékařských zpráv založených ve správním spise se podává, že svědek absolvoval v roce 2018 operaci a při návštěvě lékaře dne 16. 12. 2021 mu byl předepsán lék F. Z toho však samo o sobě nelze učinit závěr, že by svědek T. dne 12. 1. 2022 nebyl schopen výslechu, zvláště když sám uvedl, že mu zdravotní stav nebrání vypovídat. Navíc svou nevědomost a nezapojení do obchodu mezi M. a žalobkyní zopakoval i u policejního výslechu.
37. Pokud jde o ostatní svědecké výpovědi (T. M., M. Ž. a P. P.), na které poukázala žalobkyně, ani tyto neprokazují dodání zboží žalobkyni v rozsahu, v jaké uvedla na prvotních dokladech od dodavatele M. Svědek T. M., zaměstnanec společnosti A., uvedl, že k žalobkyni nemá žádný vztah. Pracoval u společnosti A., která sídlila na stejné adrese a ve stejném areálu jako žalobkyně. Dále uvedl, že P. T. (jednatele dodavatele M.) znal, neboť vozil díly do areálu provozovny A. Svědek netušil, za jakou společnost P. T. jednal a nebylo dle svědka také poznat, zda díly, které přivezl, jsou určeny pro žalobkyni či pro společnost A. Díly přebíral, ale neví, pro jakou společnost. Díly od P. T. přebíral on, M. Ž., anebo P. M.
38. Soud se ztotožňuje se žalovaným, že T. M., zaměstnanec společnosti A., potvrdil přijetí náhradních dílů od svědka T., avšak nepotvrdil, že tak činil pro žalobkyni a že by se jednalo o náhradní díly uvedené na předložených daňových dokladech, pokud ani netušil, za jakou společnost svědek T. jednal. Touto svědeckou výpověď tedy nebylo prokázáno, že předmětná sporná zdanitelná plnění byla žalobkyni dodána tak, jak je uvedeno na daňových dokladech (tedy ani v deklarovaném rozsahu, když není možné z výpovědi dovodit, jaké společnosti byly náhradní díly určeny, ani od dodavatelů uvedených na daňových dokladech). Je nerozhodné, na co poukazuje žalobkyně, že svědek vypověděl, že zná P. T., který vozil do prostor korporace A. nové náhradní díly, pokud ani jedna skutečnost neprokazuje dodání dílů žalobkyni.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

39. Svědek P. P. vypověděl, že s P. M. (jednatelem žalobkyně) jsou dlouholetými kamarády. Uvedl, že zástupce společnosti M. a I. nezná a neví, kdo jsou jejich jednatele, nikdy to nezjišťoval. Díly přebíral na benzínové stanici u D. K. od pana K. (se kterým se tam seznámil). Za koho pan K. jednal, nevěděl. Pan K. dovezl nové náhradní díly zabalené v krabicích, tyto si od něj vzali, dali do svého auta a P. M. za díly zaplatil a s panem Kr. si předali papíry. Svědek nevěděl, o jaké náhradní díly se jednalo, pan K. je dovezl vždy stříbrnou Škodou Octavií s vozíkem nebo dodávkou. Za jakou jednal společnost, svědek nevěděl a nevěděl také, pro jakou společnost byly nakoupené díly určeny, zda pro žalobkyni či pro společnost A. Na otázky žalobkyně poté odpověděl, že zná P. T., který jednal za M. a T. K., který jednal za I.
40. Rovněž v případě této svědecké výpovědi se krajský soud ztotožňuje se žalovaným, že neprokazuje, že žalobkyně přijala od dodavatele M. předmětná sporná zdanitelná plnění tak, jak je uvedeno na daňových dokladech (v deklarovaném rozsahu a od dodavatelů uvedených na daňových dokladech), pokud svědek vůbec nevypověděl ani o tom, že by tato společnost, například prostřednictvím P. T., dodávala žalobkyni nějaké zboží. Tento se pouze vyjádřil o dodávkách od pana K. (jednatele dodavatele I., k tomu viz níže). Skutečnost, že svědek zná jednatele dodavatele M. P. T. nikterak nesvědčí o dodávkách pro žalobkyni od tohoto dodavatele.
41. Dodání náhradních dílů nelze dovodit ani z výpovědi K. N., bývalého zaměstnance žalobkyně, který uvedl ve svědecké výpovědi, že v roce 2019 byl zaměstnán u žalobkyně jako řidič mezinárodní kamionové dopravy, kterou se tato společnost zabývala. Nevěděl, zda byly nakupovány náhradní díly a jací dodavatelé tyto náhradní díly dodávali. Na otázku, kdo pro společnost opravoval kamiony, sdělil, že žalobkyně měla vlastní garáže a autodíly a kamiony opravovali kluci na dílně (D. a T.). O společnostech M. a I. nikdy neslyšel, neznal P. T. ani T. K. a nevěděl, zda někdy byli v provozovně, zboží nikdy nepřebíral, protože pracoval jako řidič v jiném režimu a byl od pondělí do pátku pryč.
42. K prokázání předání náhradních dílů od P. T., resp. dodavatele M., navrhla žalobkyně čestné prohlášení M. M. Soud jej u ústního jednání provedl k důkazu a zjistil z něj, že M. M., bratr jednatele žalobkyně, zná dlouhodobě P. T., kterého viděl v roce 2019 v provozovně společnosti A.-m. a také provozovně žalobkyně, jak vozil do obou společností náhradní díly (pneumatiky a další zboží), které však nemůže identifikovat, protože bylo zabalené (zboží nikdy nepřebíral, neboť to nebylo součástí jeho práce). Čestné prohlášení M. M. ani ve spojení s ostatními důkazy dle názoru soudu neprokazuje, že dodavatel M. dodal žalobkyni deklarované zboží v deklarovaném rozsahu, pokud z čestného prohlášení pouze vyplývá, že M. M. byl svědkem předání zabaleného zboží bez toho, aby znal reálný obsah zásilek a současně pokud je toto čestné prohlášení v rozporu s dosud provedeným dokazováním, zejména svědeckými výpověďmi samotného P. T., který jakékoliv dodání žalobkyni popřel.

*Plnění od obchodní korporace I. s.r.o.*

43. Ke obchodní korporaci I. s. r. o. správce daně zjistil, že:
- korporace byla zapsána dne 18. 3. 2015, jediným jednatelem od 26. 2. 2019 do 14. 5. 2019 (vymazáno v obchodním rejstříku dne 26. 6. 2019) a vlastníkem (v období od 6. 3. 2019 až 26. 6. 2019) byl D. V. a v pořadí dalším jednatelem od 14. 5. 2019 (zapsáno v obchodním rejstříku 26. 6. 2019) a majitelem byl T. K.;
  - sídlo korporace je od 6. 3. 2019 zapsáno na adrese, kde je zapsáno dalších 72 subjektů, přičemž dle katastru nemovitostí se jedná o nemovitost určenou k bydlení, od 2. 3. 2016

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

- neměla korporace v živnostenském rejstříku evidovanou žádnou provozovnu, ve které by mohla vykonávat svoji činnost;
- v kontrolovaných zdaňovacích obdobích korporace nevykazovala v databázi ČSSZ žádné zaměstnance;
  - korporace neměla registrované ani nevlastnila žádné vozidlo, kterým by předmětné náhradní díly žalobkyni dodávala;
  - nebylo zveřejněno žádné číslo účtu pro účely DPH dle § 96 odst. 1 ZDPH;
  - nebyly zjištěny žádné webové stránky, na kterých by se korporace veřejně prezentovala a nabízela své služby;
  - korporace je od 3. 1. 2020 označena jako nespolehlivý plátce, dne 12. 4. 2021 byla korporaci ukončena registrace k DPH a od 17. 4. 2021 se korporace stala nespolehlivou osobou;
  - v rámci jiného daňového řízení vedeného ve stejné době a za stejná zdaňovací období jako u žalobkyně se správce daně bezúspěšně pokusil tuto korporaci kontaktovat a stala se tak pro správce daně nekontaktní.
44. Správce daně přistoupil k výsledku jednatele dodavatele I. D. V. Ten vypověděl, že korporace I., kde byl jednatel, se zabývala dodáváním náhradních dílů na kamiony a návěsy. Mezi své obchodní partnery zařadil M. M. jako odběratele a žalobkyni jako dodavatele. Na žádné jiné si nevzpomněl. Dle sdělení svědka korporace I. realizovala svoji činnost díky subdodavatelům (zaměstnanci neměli), přičemž na žádného si svědek nevzpomněl. Veškeré záležitosti řešil z domova, v sídle I. v Brně nikdy přítomen nebyl a žádné jiné prostory (ani vlastní ani pronajaté) se nevyužívaly. Účetnictví vedl externí účetní, jehož jméno si svědek už nepamatoval, tak jako si nepamatoval, kde bylo účetnictví a doklady uloženy a kdo podával daňová přiznání. Dále vypověděl, že žalobkyně korporaci I. dodávala náhradní díly, vystupoval za ní P. M. Zboží za společnost I. předával svědek osobně na různých místech, na benzinkách, odpočívadlech a na servisu, jehož adresu si již nepamatoval. Zboží kontroloval on osobně. Přeprava zboží probíhala dodávkou z půjčovny, když daňový doklad svědek předložit nemohl (neměl jej) a SPZ vozidla si nepamatoval. Nakládka probíhala na odpočívadlech, od koho nakládal, si již nepamatoval. Na dotaz, zda I. uskutečnila pro žalobkyni plnění dle předmětných daňových dokladů, svědek toto potvrdil. Úhrady probíhaly v hotovosti, peníze mu dával pan M. K předloženým předmětným pokladním dokladům svědek uvedl, že se týkaly vzájemné spolupráce, že je vystavil a podpisy jsou jeho a pana M., když hotovost převzal osobně. Po hlasitém přečtení celého protokolu D. V. požádal o úpravu textu v některých odpovědích, když k předmětu úpravy uvedl, že náhradní díly dodával pro žalobkyni.
45. Žalobkyně se v projednávané žalobě k výsledku svědka V. nikterak nevyjádřila. Ve stručnosti lze proto uvést, že z uvedeného výsledku svědka D. V. je dle krajského soudu patrné, že tento si nedokázal vzpomenout na žádné konkrétní informace týkající se vzájemné obchodní spolupráce, kromě osoby pana M. a toho, že od něj přebíral finanční prostředky. Svědkovi se pletlo, zda byla žalobkyně dodavatelem či odběratelem korporace I. Svědek nevěděl o tom, kde jsou uloženy doklady a účetnictví, nevzpomněl si na osobu externího účetního, který pro společnost I. pracoval, tak jako nevěděl bližší informace k jím zapůjčené dodávce, kterou přivážel zboží P. M. Ve svědecké výpovědi potvrdil vystavení daňových dokladů, dodacích listů, pokladních dokladů, i realizaci sporných dodávek zboží. Nedokázal však říci ani základní informace k žádným svým dodavatelům, přestože neměl

zaměstnanec a veškerý nákup zboží řešil právě přes subdodavatele. Svědek, který jediný měl za dodavatele I. jednat ve vztahu k dodávkám náhradních dílů žalobkyni, toto nepotvrdil, nepamatoval si na podstatné skutečnosti týkající se jak vlastních obchodních transakcí se žalobkyní, tak fungování jeho vlastní společnosti a lze tak konstatovat, že tento svědek uskutečnění plnění a jeho rozsahu nepotvrdil. Se závěrem žalovaného stran nekonkrétnosti této výpovědi krajský soud plně souhlasí.

46. Jak soud uvedl výše, svědek P. P. vypověděl, že zástupce dodavatele M. ani dodavatele I. nezná a neví, kdo jsou jejich jednatele, nikdy to nezjišťoval. Na otázku, z jakého důvodu, kdy a kde vyzvedával zboží od zástupců dodavatelů sdělil, že díly přebíral na benzinové stanici u D. K. od pana K. (se kterým se tam seznámil). Za koho pan K. jednal, nevěděl. Bylo to odpoledne, i dopoledne, jak měl volno v práci, když mu P. M. řekl. Pan K. dovezl nové náhradní díly zabalené v krabicích, tyto si od něj vzali, dali do svého auta a P. M. za díly zaplatil a s panem K. si předali papíry. Svědek nevěděl, o jaké náhradní díly se jednalo, pan K. je dovezl vždy stříbrnou Škodou Octavií s vozíkem nebo dodávkou. Za jakou jednal společnost, svědek nevěděl a nevěděl také, pro jakou společnost byly nakoupené díly určeny, zda pro odvolatele či pro společnost A. Na otázky žalobkyně poté odpověděl, že zná P. T., který jednal za M. a T. K., který jednal za I.
47. Rovněž v případě této svědecké výpovědi se krajský soud ztotožňuje se žalovaným, že neprokazuje, že žalobkyně přijala od dodavatele I. deklarovaná zdanitelná plnění tak, jak je uvedeno na daňových dokladech (v deklarovaném rozsahu a od dodavatele uvedeného na daňových dokladech), pokud se svědek P. vyjádřil pouze o dodávkách od pana K., avšak nevěděl, jakou společnost T. K. při předávání náhradních dílů zastupoval a když pomáhal s překládkou náhradních dílů zabalených v krabicích z auta do auta, aniž by se podílel na jakékoliv kontrole přebíraného množství těchto náhradních dílů. Jak vyplývá z průběhu celého daňového řízení, žalobkyně neprokázala, že předmětné dodávky náhradních dílů pro žalobkyni předával T. K. – tedy zástupce společnosti I. či žalobkyní předloženým čestným prohlášením D. V.
48. Žalovaný na základě provedených důkazů dospěl k závěru, že nebylo žalobkyni prokázáno, že jí sporná plnění (tedy nákup náhradních dílů od dodavatelů M. a I.) dodaly osoby povinné k dani, které jsou v postavení plátce DPH, případně, že skutečným dodavatelem jsou jiné osoby, popř. osoby doposud neznámé a že tito skuteční dodavatelé mají postavení plátce DPH. V posuzované věci současně neexistují indicie o případných náhradních skutečných dodavatelích, jakož ani z okolností případu nevyplývá, že by tito „neznámi“ dodavatelé s jistotou museli mít postavení plátce. Žalobkyně též dle žalovaného nepředložila takové důkazní prostředky, které by prokazovaly, v jakém rozsahu předmětná zdanitelná plnění přijala. Neprokázala proto splnění hmotně právní podmínky nezbytné pro uplatnění nároku na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění. 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 o tom, že žalobkyně nějaké plnění od M. a I. vůbec obdržela.
49. Krajský soud se neztotožňuje s námitkou žalobkyně, že jedinou pochybností správce daně byla chybějící auditní stopa. Jak soud uvedl výše, správce daně snesl mnoho skutečností zpochybňující rozsah přijatých zdanitelných plnění, platbu v hotovosti uvedl jako jednu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

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 náhradních dílů jen v hotovosti.

50. 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 ze svědků, ať již vyslechnutý z vlastní iniciativy správce daně či na návrh žalobkyně, nepotvrdil, že by deklarovaní dodavatelé skutečně dodali náhradní díly na kamiony žalobkyni jako příjemkyni zboží v rozsahu, v jakém tvrdila v daňových dokladech. Pokud svědci vypověděli, že viděli P. T. dodávat nějaké zboží k rukám P. M. do areálu, kde žalobkyně sídlí, a také, že došlo k dodání zboží obchodní korporaci A., nepotvrdili tím dodání zboží žalobkyni, ačkoliv obě společnosti sídlí na stejné adrese a jsou personálně propojené. Dodání deklarovaného zboží v rozsahu, v jakém tvrdí žalobkyně, resp. jakékoliv dodání zboží žalobkyni, svědci nepotvrdili.

#### *Neprovedení svědeckých výpovědí*

51. Žalobkyně dále namítla, že správce daně nevyslechl jí navržené svědky, a to M. M. a V. P., kteří měli potvrdit spojení P. T. a jednatele žalobkyně P. M. a to, že P. T. dodával žalobkyni, resp. korporaci A. náhradní díly.
52. 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 Nejvyššího správního soudu 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

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

důkazů a vlastní hodnocení těchto důkazů. Hodnotit ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu lze pouze takové důkazy, které byly řádně provedeny (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2007, č. j. 8 Afs 27/2006-145, či rozsudek ze dne 11. 8. 2011, č. j. 2 Afs 15/2011-80).

53. 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 pořídit 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, č. 1572/2008 Sb. NSS), či jde o typ důkazu, který není třeba provádět z důvodů uvedených výše.
54. Žalobkyně navrhla v daňovém řízení provést výslechy mj. T. M. a P. P., které prvostupňový správce daně v daňovém řízení provedl. K návrhu na provedení výslechu M. M. a V. P. přistoupila žalobkyně až v průběhu odvolacího řízení po seznámení se zjištěnými skutečnostmi. Podle návrhu měli M. M. a V. P. potvrdit, že se P. T. a P. M. (jedenatel žalobkyně) znali ještě před navázáním obchodní spolupráce, jelikož P. T. při své svědecké výpovědi tuto skutečnost popřel. V doplnění návrhu žalobkyně uvedla, že M. M. (bratr jednatel žalobkyně P. M.) má výslechem potvrdit, že dodavatelé M. a I. dodali žalobkyni předmětná zdanitelná plnění, o čemž má svědek povědomí z titulu, že byl od 1. 11. 2016 zaměstnancem žalobkyně na pozici řidiče.
55. Námitkou neprovedení výslechu svědků se žalovaný zevrubně zabýval jak ve Vyrozmění o důvodech neprovedení navrhovaných svědeckých výpovědí, tak na str. 27 až 30 napadeného rozhodnutí, přičemž uvedl, že mu není zcela zřejmé, jak by navržené svědecké výpovědi mohly prokázat jakékoliv skutečnosti spojené s deklarovanými zdanitelnými plněními. Pokud by totiž navržené svědci potvrdili tvrzení žalobkyně, že se P. T. s P. M. znali již z dřívější doby, nelze toto považovat za důkazní prostředky prokazující či neprokazující oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně. Dle žalovaného nemá tato skutečnost relevantní souvislost s předmětem řízení.
56. K neprovedení výslechu M. M. žalovaný dále uvedl, že mu není zřejmé, jak z titulu řidiče pracujícího u žalobkyně má tento související informace, pokud z ukončené daňové kontroly i z důkazních prostředků získaných v rámci odvolacího řízení vyplynulo, že sporná plnění měli vozit žalobkyni přímo jednatelé dodavatelů M. (P. T.) a I. (D. V.), a to do provozovny žalobkyně nebo někam „po cestě“, např. na benzinovou stanici, kde došlo k převzetí zboží vždy přímo jednatel žalobkyně, P. M. K tomu dále žalovaný uvedl, že z žádných důkazních prostředků a zjištěných skutečností ve vztahu ke deklarovaným plněním nevyplývá, že by sporná zdanitelná plnění přejímal od dodavatelů (kdokoliv jiný mimo jednatel žalobkyně, P. M.) a převážel jakýkoliv řidič – tedy zaměstnanec žalobkyně, navíc řidič mezinárodní kamionové dopravy, z čehož je možné dovodit, že náplní práce této osoby je dle žalovaného bezesporu jiná činnost než přejímka žalobkyni nakoupených náhradních dílů sloužících k opravám automobilů.

57. Soud se ztotožňuje s odůvodněním žalovaného o nadbytečnosti provedení výslechů těchto navržených svědků (k ostatním odmítnutým svědkům, D. V. a P. T. se žalobkyně nevyjádřila). 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, čili 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 (nález Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09).
58. Ani jeden z navrhovaných svědků se žádným způsobem na realizaci předmětných zdanitelných plnění nepodílel a nemá proto žádné povědomí o tom, zda došlo k předání náhradních dílů a v jakém rozsahu. Nemohou tak přispět k doplnění objasnění skutečného stavu věci, tedy nedisponují vypovídací potencií ve vztahu k potvrzení dodání předmětného zboží žalobkyni a rozsahu dodávek. Skutečnost, zda se P. T. s P. M. znali již z dřívější doby, nemůže potvrdit ani vyvrátit tvrzení žalobkyně ve věci sporných přijatých zdanitelných plnění a nemůže tak odstranit výše uvedené pochybnosti správce daně. Dle provedeného dokazování měli náhradní díly za dodavatele předávat jen P. T. a D. V., a to jen do rukou jednatele žalobkyně P. M. Pokud proto navržený svědek M. M. nebyl u předávky náhradních dílů, což z provedeného dokazování nevyplývá (žádný svědek se o M. M. ani nezmínil), nemůže potvrdit samotné předání, natož obsah a rozsah dodávek. Nelze odhlédnout ani od skutečnosti, že žalobkyně se o roli M. M. v předávkách zboží nezmínila ani jednou v průběhu daňového řízení u správního orgánu I. stupně a návrh na jeho výslech učinila až krátce před skončením odvolacího řízení.
59. Při posouzení přínosu výpovědi navrhovaného svědka M. M. je podstatné, že sama žalobkyně v návrhu na jeho výslech netvrdila, že by se snad svědek osobně účastnil předávání zboží (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2023, č. j. 2 Afs 60/2022-47, odst. 32 až 37). Její návrh zůstal zcela nekonkrétní, pokud pouze uvedla, že tento může potvrdit předání náhradních dílů od dodavatelů M. a I. O tom, jaká měla být role M. M. při předání náhradních dílů, žalobkyně pomlčela. Z dosavadního dokazování nikterak nevyplývá, ani se o tom žalobkyně nezmínila, že by M. M. měl mít jakékoliv povědomí o předávkách deklarovaného plnění mezi dodavatelem M. a I. a žalobkyní. Naopak, z provedeného dokazování, zejména výslechů P. T. a ostatně i jeho čestného prohlášení vyplývá, že P. T. žalobkyni žádné plnění nedodával. Žalovaný proto nepochybil, pokud nepřistoupil k výslechu navržených svědků pro nadbytečnost.
60. Až v nyní projednávané žalobě žalobkyně namítá, že M. M. může mít informace o dodání plnění z doslechu („mohl stát opodál“, „vnímat přejímku procházením areálu“ apod.). Takové informace však žalovanému neposkytla. Krajský soud proto hodnotil postup žalovaného při hodnocení důkazního návrhu tak, jak byl učiněn. Nicméně k tomu soud doplňuje, že pokud i dle žalobkyně M. M. nebyl u samotných přejímek zboží, není jeho výpověď s to potvrdit ani vyvrátit rozsah deklarovaného plnění. Navíc jednatel dodavatele M. P. T. opakovaně dodání zboží žalobkyni popřel. Odhlédnout nelze ani od předloženého čestného prohlášení M. M., který v něm uvedl, že sice byl svědkem toho, že P. T. dovezl náhradní díly do provozovny A.-M. (která je současně provozovnou žalobkyně), tyto však nemohl identifikovat, protože byly zabalené a sám je nikdy nepřebíral. Pokud proto

i z tohoto čestného prohlášení vyplývá, že M. M. zboží od P. T. nepřebíral a nezná ani jeho obsah, není jeho případná výpověď relevantní k prokazované skutečnosti, tj. jaké konkrétní plnění a v jakém rozsahu žalobkyně od dodavatelů M. a I. převzala. Rozhodující dle krajského soudu každopádně je, že z návrhu samotné žalobkyně na výslech M. M. učiněného v odvolacím řízení (ani ostatně v projednávané žalobě) nevyplývá, že by snad předmětným dodávkám měl být přítomen či o nich mohl mít jakékoli konkrétní povědomí, které by mohlo prokázat uskutečnění plnění a jeho rozsah. Námitky proti neprovedení výpovědi jsou nedůvodné.

61. Zdejší soud proto uzavírá, že pochybnosti žalovaného i správce byly opodstatněné. Žalovaný vycházel nejen z nedostatečných daňových dokladů, ale ze shromážděných důkazních prostředků shledal celou řadu dalších pochybností. Ty žalobkyně nedokázala vyvrátit žádným předloženým důkazem (excelovou tabulkou, nazvanou Skladové zásoby 2019, výslechy svědků, čestnými prohlášeními svědků), její námitky zůstaly pouze u tvrzení o nesprávném hodnocení důkazů. To však žalovaný provedl v souladu se zákonnými požadavky. Žalobkyně tedy své důkazní břemeno neunesla a správce daně správně přistoupil k neuznání nároku na odpočet DPH.

#### **Závěr a náklady řízení**

62. Soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
63. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

#### **Poučení:**

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

Olomouc 11. března 2025

JUDr. Michal Jantoš v. r.  
předseda senátu