



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **A. – m. s. r. o., IČO X**
sídlem K M. 265/8a, X P.

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí ze dne 26. 3. 2024, č. j. 10287/24/5300-21443-713236 ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalovaný shora vymezeným napadeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 13. 12. 2022, č. j. 1939017/22/3107-50521-810344 a č. j. 1939032/22/3107-50521-810344. Těmito dodatečnými platebními výměry byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí roku 2019 a uložena povinnost uhradit penále.
2. 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 vozidla (dále také jen „dodavatelé“). Podle žalovaného žalobkyně neprokázala, že jí zdanitelné plnění skutečně poskytli plátcí uvedení na daňových dokladech, resp. jiní plátcí DPH. Stejně tak neprokázala skutečný rozsah deklarovaných plnění. Proto s odkazem na § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

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

3. Žalobkyně se domáhala zrušení napadeného rozhodnutí a v podané žalobě tvrdí, že měla dostatek důkazů k vyvrácení pochybností ohledně skutečností tvrzených v prvotních daňových dokladech a správce daně nesprávně vyhodnotil provedené důkazy, jakož i neprovedl jí navržené výslechy 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.
4. Žalovaný hodnotil zajištěné důkazy v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů. Svědek T. M. potvrdil, že zná P. T. a že P. T. vozil do prostor žalobkyně nové náhradní díly (bod 46 nap. rozhodnutí). Svědek M. Ž. vypověděl, že zná P. T., že tento vozil do prostor žalobkyně nové náhradní díly a že svědek tyto náhradní díly od něj přebíral, a též to, že do prostor žalobkyně vozili náhradní díly i jiní dodavatelé (bod 49 nap. rozhodnutí). Svědek P. P. vypověděl, že od P. T. a jednatele I. T. K. spolu s jednatelem žalobkyně P. M. přebíral náhradní díly (bod 47 nap. rozhodnutí). Svědek M. M., jehož výslech správce daně odmítl, uvedl, že P. T. v provozovně několikrát potkal a P. T. mu sdělil, že za M. s. r. o. dodává společností P. M. náhradní díly. Pokud jde o osobu P. T., u něj žalovaný hodnotí dvě 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 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.
5. Žalobkyně má v souvislosti s výpovědí P. T. za to, že žalovaný se dopustil libovůle, jelikož z napadeného rozhodnutí plyne, že pokud svědek (zde P. T.) popře údaje uvedené v daňových dokladech, vznikne tím pochybnost, kterou pak nelze vyvrátit ani dalšími důkazy či svědectvími. I když další svědci uvedenou výpověď popřou, a dokonce i když P. T. svou původní výpověď odvolá (např. kvůli ovlivnění léky), správce daně tyto nové skutečnosti nebere v potaz, žalobkyně tak nemá reálnou možnost se bránit.
6. Žalobkyně nesouhlasí se závěry žalovaného o neprovedení dalších svědeckých výpovědí M. M., V. P., D. J. a D. B. 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.
7. Žalovaný tvrdí, že z čestného prohlášení M. M. zjistil pouze to, že M. M. dovážel do areálu, kde sídlily dvě společnosti P. M., nějaké náhradní díly (odst. 83 a 112 nap. rozhodnutí). M. M. žádnou takovou skutečnost v čestném prohlášení netvrdí, naopak tvrdí, že zboží dovážel

P. T. za jeho společnost M. Jedná se o projev libovůle, jelikož žalovaný vyhodnotil konkrétní důkaz v rozporu s jeho skutečným obsahem

Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout a zopakoval argumentaci obsaženou v napadeném rozhodnutí, kterou soud zmíní v hodnotící části rozsudku. Dále uvedl, že prohlášení M. M. neprokazuje, že dodávky byly určeny právě pro žalobkyni, protože provozovna sloužila dvěma firmám P. M. Zjevná chyba v psaní v označení osoby není podle žalovaného projevem libovůle.

Posouzení věci soudem

9. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Základní právní východiska

10. V projednávané věci byla podstatná otázka, zda má žalobkyně nárok na odpočet DPH. Konkrétně zda prokázala, že jí zboží (náhradní díly) poskytl 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.
11. 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)].
12. 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

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

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).

13. 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.
14. 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 NSS 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.
15. V souladu s citovanou judikaturou NSS 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 NSS 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

16. Žalobkyně správci daně v rámci daňové kontroly předložila daňové doklady za zdaňovací období únor až květen 2019. Tyto doklady však nesplňovaly všechny náležitosti podle § 29 odst. 1 ZDPH, neboť z nich nebylo zřejmé, kdo byl skutečným dodavatelem plnění, resp. zda bylo zboží uvedené na dokladech dodáno od M. a I. 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.

17. 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.
18. 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 určité, 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 NSS ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76). Tuto povinnost však žalobkyně nesplnila.
19. 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 NSS ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63).
20. Žalobkyně, jejíž hlavní ekonomickou činností dle jejího sdělení je oprava motorových vozidel a práce s autojeřábem (disponující ve zdaňovacím období dvěma zaměstnanci na hlavní pracovní poměr, třemi zaměstnanci na dohodu o provedení práce), byla povinna rozsah plnění prokázat již z důvodu jeho nedostatečného vymezení na 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 jeho pochybnost o provedení deklarovaných dodávek (viz níže).
21. Správce daně se zjištěními seznámil žalobkyni výzvou k prokázání skutečností ze dne 1. 7. 2021, č. j. 1476827/21/3301-61561-706070. Své pochybnosti obdobným způsobem uvedl žalovaný také v odst. 30 až 89 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.

22. K dodavateli, obchodní korporaci M. s.r.o., správce zjistil, že:

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

- 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, jelikož nezveřejnila své účetní závěrky ve sbírce listin obchodního rejstříku;
 - 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;
 - 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.
23. K obchodní spolupráci s korporací M. žalobkyně uvedla, že tato začala od listopadu 2018. Spolupráce měla být navázána prostřednictvím společnosti M. M. s. r. o., která od dodavatelů odebírala díly na kamiony. Jednal za ni pan T. Ten osobně vozil zboží do sídla žalobkyně nebo se potkal s jednatelem žalobkyně P. M. *někde po cestě* a tam došlo k jeho předání. Zboží objednával pan M. telefonicky nebo v sídle, když p. T. přivezl zboží. 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., nevěděl nic o předmětu obchodní spolupráce mezi M. a žalobkyní v lednu až květnu 2019, nevěděl o obchodních jednáních mezi M. a žalobkyní, předložené předmětné doklady nepodepsal (a nevěděl, kdo je vystavil), nevěděl nic o předávání, přebírání či kontrolování zboží, ani o přepravě zboží, úhradách předmětných daňových dokladů, přebírání hotovosti (č. l. 19 správního spisu). Součástí správního spisu je i výslech P. T. před policejním orgánem (č. l. 54a), při němž uvedl, že byl osloven L. K. k tomu, aby dělal korporaci M. jednatele za odměnu 8 000 Kč. Nevěděl, 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.
24. 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 vyplynulo, že P. T. figuroval

jako tzv. bílý kuň 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.

25. Pochybnosti správce daně, ani krajského soudu, nerozptýlilo ani čestné prohlášení P. T., na které odkazuje žalobkyně, dle něhož svědek stvrdil, že korporace M. dodala žalobkyni v prohlášení 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. 29 správního spisu).
26. 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 po výslechu P. T.) 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, že žalobkyni bylo dodáno deklarované plnění tvrzeným dodavatelem tak, jak bylo uvedeno v předložených dokladech. Nejen že tvrzení P. T. v čestném prohlášení je v přímém rozporu s jeho dřívějšími svědeckými výpověďmi, neprokazuje ani, že by P. T. dodal za společnost M. předmětné zboží žalobkyni, ani v jakém rozsahu. Navíc dle sdělení J. M., majitele tvrzených skladovacích prostor, jmenovaný uvedl, že v nemovitosti na adrese T. G. M. 574/18 v P. se neprovozuje skladovací činnost a rovněž že si nevšiml, že by v průběhu nájmu byla skladovací činnost (sklad mj. náhradních dílů na kamiony) v této nemovitosti provozována (str. 41 správního spisu). Žalovaný také správně poukázal na to, že dle čestného prohlášení měl prostory P. T. poskytnout L. K., který však u těchto prostor nikterak nefiguroval (srov. odst. 51 nap. rozhodnutí).
27. Soud se proto neztotožnil s námitkou žalobkyně, že čestné prohlášení svědka a jednatele dodavatele M. prokazuje, že zboží bylo žalobkyni deklarovaným dodavatelem 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 za deklarovaného dodavatele M. nezúčastnil, zboží za něj nepředával a hotovost za dodávky nepřebíral.
28. Namítala-li žalobkyně, že svědek T. byl u výslechu před správcem daně konaného dne 12. 1. 2022 pod vlivem léků (konkrétně léku Tramadol), 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 FOXIS. 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.
29. Pokud jde o ostatní svědecké výpovědi (T. M., M. Ž. a P. P.), na které poukázala žalobkyně, ani tyto neprokazují dodání zboží žalobkyni deklarovanými dodavateli a v rozsahu, v jaké uvedla na prvotních dokladech od dodavatele M. Svědek T. M., zaměstnanec žalobkyně,

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

uvedl, že znal P. T. (jednatele dodavatele M.), neboť vozil díly do provozovny žalobkyně. Svědek netušil, za jakou společnost P. T. jednal. Díly přebíral, nevěděl, zda k dodávkám existovaly dokumenty. Svědkovi s přebíráním dílů od P. T. pomáhal pan M. a někdy u toho byl M. Ž. Viděl, že pan M. panu T. něco platil, ale nevěděl kolik. Předání dokladů neviděl.

30. Soud se ztotožňuje se žalovaným že T. M., zaměstnanec žalobkyně, potvrdil, že P. T. do provozovny žalobkyně náhradní díly vozil, ale svědek nevěděl, zda k dodávkám existovaly jakékoli doklady, svědek dodávky nikdy nepřebíral na základě např. dodacích listů či daňových dokladů, na jejichž základě by při přejímce mohl být jednoznačně identifikován předmět a rozsah sporných plnění a jeho dodavatel. 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, o jaké díly se jednalo a kdo byl jejich dodavatelem). Je nerozhodné, na co poukazuje žalobkyně, že svědek vypověděl, že zná P. T., který vozil do prostor provozovny žalobkyně nové náhradní díly, pokud ani jedna skutečnost neprokazuje dodání zdanitelného plnění tak, jak je uvedeno na daňových dokladech.
31. Svědek P. P. vypověděl, že s P. M. jsou kamarádi. Svědek znal P. T., setkával se s ním v provozovně žalobkyně, kam P. T. vozil náhradní díly. Svědek nevěděl, odkud náhradní díly přivezl, společnosti M. a I. neznal. Pan M. platil panu T. v hotovosti. Rovněž v případě této svědecké výpovědi se krajský soud ztotožňuje se žalovaným, že neprokazuje, že žalobkyně přijala od společnosti M. předmětná sporná zdanitelná plnění tak, jak je uvedeno na daňových dokladech (v deklarovaném rozsahu a od dodavatelů uvedených na daňových dokladech), pokud ze svědecké výpovědi vyplývá, že se svědek vůbec neúčastnil přejímky sporných plnění ani nevypověděl, že by tato společnost, například prostřednictvím P. T., dodávala žalobkyni nějaké zboží. Svědek se pouze vyjádřil k dodávkám od pana K. (jednatele dodavatele I., k tomu viz níže). Skutečnost, že svědek zná jednatele dodavatele M. P. T. nikterak nnesvědčí o dodávkách pro žalobkyni od tohoto dodavatele.
32. Krajský soud se ztotožňuje s žalovaným, že z výpovědi M. Ž., bývalého zaměstnance žalobkyně, nevyplývá, že by svědek přebíral náhradní díly na základě jakýchkoli konkrétních dokumentů nebo díly přepočítával nebo předmět a rozsah dodávky kontroloval. Uvedl, že P. T. do provozovny žalobkyně vozil náhradní díly a svědkovi nebylo známo, za jakou společnost jednal. T. K., společnosti I. ani M. neznal. Výpovědi tak nebylo prokázáno, že by předmětná plněná dodala osoba povinná k dani v postavení plátce a že byl prokázán předmět a rozsah deklarovaných plnění.
33. Z čestného prohlášení M. M., na které žalobkyně poukázala, vyplývá, že jmenovaný, bratr jednatele žalobkyně, zná dlouhodobě P. T., kterého viděl v roce 2019 v provozovně žalobkyně a též společnosti M. M. s. r. o., u níž byl M. M. zaměstnán jako řidič, 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 podle 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 předávání zboží žalobkyni za M. popřel.

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

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

34. 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 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;
 - 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.
35. Žalovaný přistoupil k výsledku jednatele dodavatele I. T. K., jehož výslech opětovaně žalobkyně navrhla v odvolání. Správci daně se v rámci daňové kontroly přes vynaložené úsilí nepodařilo svědeckou výpověď T. K. uskutečnit, jelikož se jej nepodařilo zastihnout, předvolat ani předvést ke svědecké výpovědi. Svědek vypověděl, že korporace I., které byl jednatelem, se zabývala dodáváním náhradních dílů. Společnost dle něj neměla sídlo, nevěděl, kdo byl vlastníkem prostor, v nichž měla společnost sídlo dle obchodního rejstříku, nevěděl nic ani o smlouvě o pronájmu. Společnost neměla provozovnu ani sklady. Uvedl, že zná žalobkyni a jejího jednatele p. M., se kterým jednal a spolupracoval jako jednatel své společnosti. Uvedl, že předmětem spolupráce byl prodej použitých náhradních dílů, písemnou smlouvu neuzavřeli a svědek si též nepamatoval, kdy spolupráce probíhala. Většinou náhradní díly nakupoval na vrakovišti v Polsku, někdy od fyzických osob v Polsku, kontakty získával přes internet. Nedostával žádné doklady o zaplacení od dodavatelů. K ověřování kvality a funkčnosti náhradních dílů vypověděl, že kdyby se mu díl na oko nelíbil nebo by byl poškozený, nevzal by ho. Vybíral podle typu nahlášeného p. M. Díly přepravoval svědek sám. Uvedl, že neví, zda měl řídičské oprávnění, nevěděl, zda byl vybudovaný. V té době ho tam vozil otec. Menší věci vlezly do kufru auta, větší (pneumatiky) vozil na vozíku, který měl půjčený od kamarádů, přičemž si nepamatoval, od kterých kamarádů. Cenu určil tak, že sečetl cenu, za kterou zboží nakoupil plus úhradu za dopravu. Faktury vystavovala externí účetní, jméno nevěděl. Na dotaz, zda I. uskutečnila pro žalobkyni plnění dle předmětných daňových dokladů, svědek toto potvrdil. Úhrady probíhaly v hotovosti v den předání zboží. Díly předával většinou u D. k. nebo na odpočívadle, při předání byly předávány zpětně doklady za předchozí dodávku. Zboží přebíral p. M., někdy si ho převzali mechanici v servisu v P. Svědek díly nikdy neskladoval, vždy je po cestě z Polska předal. Účetní předával doklady na parkovišti u A., ul. N., uzavřenou smlouvu s ní neměl. K dotazu, jak zabezpečoval chod společnosti, když byl

zaměstnancem na HPP (od 4. 6. 2019 u T. c. a. s.), uvedl, že v rámci osobního volna, o víkendech.

36. Krajský soud se ztotožňuje se žalovaným, že ze svědecké výpovědi T. K. vyplývá, že nevěděl žádné základní informace k chodu I., neznal sídlo, v jakém období byl jejím jednatelem, kdy měla probíhat spolupráce s žalobkyní. Chod společnosti ani činnost externí účetní nekontroloval. Potvrdil sice dodání náhradních dílů, ale z jeho výsledku nevyplývaly žádné jiné skutečnosti, které by nasvědčovaly reálnosti uskutečnění předmětných zdanitelných plnění. Nebyl schopen před správcem daně ukázat, jak na internetu vyhledával dodavatele a náhradní díly. Žalovaný též poukázal na nelogičnost spojenou se stanovením ceny dílu bez jakékoli obchodní přírážky, přičemž realizace takových transakcí by pro svědka neznamenal žádný ekonomický přínos. Krajský soud souhlasí s posouzením výpovědi, která dle žalovaného neodstranila pochybnosti správce daně ohledně předmětných zdanitelných plnění.
37. Jak soud uvedl výše, svědek Petr Pospíšil vypověděl, že nezná společnosti I., nebylo mu známo, čím se zabývá. S T. K. se seznámil přes P. M. na benzince u D. k. při předávání náhradních dílů. Díly byly nové, zabalené v krabicích, do kterých nikdy nenahlížel. Díly si od něj vzali, dali do svého auta, P. M. p. K. zaplatil v hotovosti.
38. 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., ale společnost I. neznal. V rámci předání zboží pouze pomáhal s překládkou náhradních dílů zabalených v krabicích z auta do auta, aniž by věděl, o jaké konkrétní díly se jedná a aniž by se podílel na jakékoliv kontrole přebíraného množství těchto náhradních dílů. Jak vyplývá z průběhu celého řízení, žalobkyně neprokázala, že předmětné dodávky náhradních dílů pro žalobkyni předával T. K. jako zástupce společnosti I., která měla být dodavatelem podle žalobkyní předložených dokladů.
39. 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 *neznámí* dodavatelé s jistotou museli mít postavení plátce. Žalobkyně též dle žalovaného nepředložila takové důkazní prostředky, které by prokazovaly, v jakém předmětu a 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, v rámci kterého při hodnocení jednotlivých důkazů posuzoval zároveň 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 plnění od M. a I. obdržela a případně v jakém rozsahu.

40. 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 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 – nebyla důvodem neuznání nároku žalobkyně na odpočet DPH. NSS 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.
41. 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 žalobkyni jako příjemkyni zboží v rozsahu, v jakém tvrdila v daňových dokladech. Soud se neztotožňuje s tvrzením žalobkyně, že se žalovaný dopustil libovůle a žalobkyně tak fakticky nemohla zvrátit přetrvávající pochybnosti vyplývající z výpovědi P. T., byť tuto výpověď fakticky popřel sám P. T. i vyslechnutí svědci. Jak vyplývá ze shora uvedeného, výpovědi svědků ani další provedené důkazy neprokázaly, že plnění deklarovaná žalobkyní dodal P. T. za M. v deklarovaném rozsahu. Žalobkyně měla v první řadě možnost vyvrátit pochybnosti správce daně předložením účetních záznamů a dalších dokumentů souvisejících s tvrzenými dodávkami, které by představovaly spolehlivou auditní stopu a prokazovaly provedení tvrzených dodávek. Žalobkyně pomíjí, že pochybnosti správce daně nevyvstaly pouze v souvislosti s výpovědí p. T., jak ostatně detailně popisuje napadené rozhodnutí. Za situace, kdy někteří z vyslechnutých svědků vypověděli, že viděli P. T. dodávat žalobkyni do její provozovny nějaké zboží, a také, že T. K. předával na benzinové stanici nějaké náhradní díly, nelze mít za to, že tak bylo potvrzeno dodání zboží deklarovanými dodavateli v rozsahu, v jakém tvrdí žalobkyně.

Neprovedení svědeckých výpovědí

42. Žalobkyně dále namítla, že správce daně nevyslechl jí navržené svědky, a to M. M., V. P., kteří měli potvrdit spojení P. T. a jednatele žalobkyně P. M. a to, že P. T. dodával žalobkyni náhradní díly. Dále namítala, že nevyslechl svědky D. J. a D. B., kteří měli mít vědomost o tom, že T. K. disponoval náhradními díly, které dodal žalobkyni.
43. 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 prokazané a které nikoli, na základě jakých důkazů tak usuzuje a jak provedené důkazy hodnotí. Aby měl

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

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

44. 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 NSS 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.
45. Žalobkyně navrhla v daňovém řízení provést výslechy mj. T. M. a P. P., které prvostupňový správce daně v daňovém řízení provedl. Žalobkyně přistoupila k návrhu na provedení výslechu M. M., V. P. (30. 1. 2024), D. B. a D. J. (9. 2. 2024) 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. (jednatel 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 jednatele 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 M. M. s. r. o. (jejímž jednatelem byl též P. M.) na pozici řidiče. D. B. a D. J. měli podle návrhu mít vědomost o tom, že T. K. disponoval náhradními díly, které dodal žalobkyni.
46. Námitkou nepovedení výslechu svědků se žalovaný zevrubně zabýval jak ve Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení, tak na str. 31 až 34 a 50 napadeného rozhodnutí, přičemž uvedl, že mu není zřejmé, jak by navržené svědecké výpovědi mohly prokázat jakékoliv skutečnosti spojené s deklarovanými zdanitelnými plněními. Ohledně výslechu V. P. a M. M. uvedl, že 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.

47. K neprovedení výslechu M. M. žalovaný dále uvedl, že mu není zřejmé, jak z titulu řidiče pracujícího u jiného daňového subjektu 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. (T. K.), a to do provozovny žalobkyně nebo někam *po cestě*, např. na benzinovou stanici, kde došlo k převzetí zboží vždy přímo jednatelem žalobkyně, P. M., jak tvrdila sama žalobkyně. Žalovaný též poukázal na to, že z žádných důkazních prostředků a zjištěných skutečností ve vztahu ke deklarovaným plněním nevyplývá, že by sporná zdanitelná plnění převážel řidič – navíc zaměstnanec jiného daňového subjektu, řidič mezinárodní kamionové dopravy. Lze dovodit, že náplní práce jmenovaného byla bezesporu jiná činnost než přejímka žalobkyní nakoupených náhradních dílů sloužících k opravám automobilů.
48. Soud se ztotožňuje s odůvodněním žalovaného o nadbytečnosti provedení výslechů těchto navržených svědků. 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).
49. 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 T. K., a to do rukou jednatele žalobkyně P. M. a v případě p. T. též do rukou svědka M. či Ž. Pokud proto navržený svědek M. M. nebyl u předávky náhradních dílů, což z provedeného dokazování nevyplývá (o účasti M. M. se nezmínili svědci T. K., M. Ž., P. P., T. M. ani P. T.), nemůže potvrdit samotné předání, natož dodavatele, obsah a rozsah dodávek.
50. Při posouzení přínosu výpovědi navrhovaného svědka M. M. je podstatné, že sama žalobkyně v návrhu na jeho výslech ze dne 30. 1. 2024, ani v doplnění ze dne 9. 2. 2024 netvrdila, že by se snad svědek osobně účastnil předávání zboží (viz rozsudek NSS 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 jmenovaný 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, navíc z pozice zaměstnance (řidič) jiné společnosti, která má provozovnu na stejném místě jako žalobkyně. Obdobný závěr platí pro navrhované svědky B. a J., u nichž žalobkyně v návrhu na jejich výslech též pouze nekonkrétně tvrdila, že mají vědomost o

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

tom, že T. K. disponoval náhradními díly, které ve zdaňovacím období dodal žalobkyni. Z provedení dokazování (zejm. výpovědi T. K.) ani tvrzení žalobkyně však neplynulo, že by se uvedení svědci, kamarádi T. K., účastnili předmětných transakcí. Nezmiňoval je ani T. K. v rámci své svědecké výpovědi. Nelze odhlédnout ani od skutečnosti, že žalobkyně se o případné roli uvedených svědků u předávek zboží nezmiňovala ani jednou v průběhu daňového řízení u správního orgánu I. stupně a návrh na jejich výslech učinila až krátce před skončením odvolacího řízení. Žalovaný proto nepochybil, pokud nepřistoupil k výslechu navržených svědků pro nadbytečnost.

51. Až v nyní projednávané žalobě žalobkyně namítá, že navržení svědci mohou 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. uvedl, že nevěděl o obchodní spolupráci či jednání mezi M. a žalobkyní. 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 sídla žalobkyně (která byla současně provozovnou MP Moravia s. r. o.), 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.
52. Stejný závěr platí pro navržené výpovědi svědků B. a J. Z návrhu žalobkyně nevyplývá, že by měli být přítomni či měli konkrétnější povědomí o dodávkách, žalobkyně nic konkrétnějšího netvrdí ani v podané žalobě. Jak též vyplynulo z jejich čestných prohlášení doložených žalobkyní krátce před vydáním napadeného rozhodnutí, tak D. J. se samotného předávání nikdy neúčastnil. D. B. dle čestného prohlášení měl doprovázet T. K. do Polska toliko 2x, přičemž v rámci zpáteční cesty předával T. K.í nakoupené díly zákazníkovi. Z prohlášení přitom nevyplývá, jestli se D. B. předávky účastnil. Navíc zákazníka neidentifikoval jménem a neuvedl ani, za jakou společnost jednal. Z výslechu T. K. účast svědků na předávkách též v žádném ohledu neplyne, byť byl jako svědek tázán i na přítomnost dalších osob při předávkách zboží. Krajský soud souhlasí s žalovaným, že výpovědi tak nemohly odstranit pochybnosti správce daně. Námitky proti neprovedení výpovědí jsou nedůvodné.
53. Ohledně námitky žalobkyně týkající se rozporu v rámci hodnocení čestného prohlášení M. M. krajský soud uvádí, že z bodů 83 a 112 napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný si byl vědom obsahu čestného prohlášení, jelikož opakovaně zmiňoval dodání náhradních dílů P. T. do provozovny. V důsledku očividné záměny jmen následně v uvedených bodech žalovaný též chybně uvádí místo jména P. T. jméno svědka, jak tvrdí žalobkyně. Krajský soud však nemá za to, že by tato zjevná záměna jmen měla vliv na závěry žalovaného, žalovaný nevychází z toho, že by zboží dodával M. M. Nelze mít za to, že by tato očividná

chyba znamenala, že žalovaný vyhodnotil důkaz v rozporu s jeho skutečným obsahem, jak tvrdí žalobkyně.

54. 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

55. Soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
56. 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 17. června 2025

JUDr. Michal Jantoš v. r.
předseda senátu