



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a JUDr. Mariana Kokeše ve věci

žalobce: **J. P.**
zastoupený advokátem Mgr. Patrikem Altnerem
sídlem Nad Olšinami 2445/27, 100 00 Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 9. 2018, č. j. 42415/18/5300-22443-607102,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 9. 2018, č. j. 42415/18/5300-22443-607102, **se ruší** a věc **se vrací** k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 16 342 Kč, a to k rukám jeho advokáta Mgr. Patrika Altnera do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Rozhodnutími (dodatečnými platebními výměry na daň z přidané hodnoty) Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 5. 10. 2017, č. j. 1820766/17/3312-50521-712265, č. j. 1820858/17/3312-50521-712265, č. j.

1820871/17/3312-50521-712265, č. j. 1820881/17/3312-50521-712265, a č. j. 1820893/17/3312-50521-712265, správce daně žalobci doměřil daň 1) za zdaňovací období září 2011 ve výši 331 180 Kč, a současně uložil zákonnou povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 66 236 Kč, 2) za zdaňovací období říjen 2011 ve výši 397 540 Kč, a současně uložil zákonnou povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 79 508 Kč, 3) za zdaňovací období listopad 2011 ve výši 497 910 Kč, a současně uložil zákonnou povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 99 582 Kč, 4) za zdaňovací období prosinec 2011 ve výši 628 600 Kč, a současně uložil zákonnou povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 125 720 Kč, 5) za zdaňovací období duben 2012 ve výši 40 000 Kč, a současně uložil zákonnou povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 8 000 Kč. Žalobou napadeným rozhodnutím poté žalovaný dle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) a dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), ve znění účinném pro předmětná zdaňovací období, zamítl žalobcovo odvolání proti výše specifikovaným dodatečným platebním výměrům a tyto potvrdil.

2. Žalovaný ve stručnosti, jak uvedl ve svém rozhodnutí, vycházel z toho, že správce daně zahájil u žalobce dne 16. 10. 2014 kontrolu na DPH za zdaňovací období září až prosinec 2011 a leden až prosinec 2012. Správce daně v rámci daňové kontroly mj. prověřoval dožádáním u místně příslušného správce daně dodavatele oprávněnost uplatněného odpočtu DPH dle odvolatelem přijatých daňových dokladů za přípravné a dokončovací stavební práce od dodavatele M. M. K. a L. Ž. Dožádání správci daně provedli svědecké výpovědi deklarovaných dodavatelů, avšak svědkové uvedli, že práce uvedené na předmětných daňových dokladech neprovedli. Skutečnost, že práce deklarované na odvolatelem předložených daňových dokladech, kde byli jako dodavatelé předmětných prací uvedeni L. Ž. a M. M. K., žalobce dle žalovaného v průběhu celého daňového řízení žádnými relevantními důkazními prostředky neprokázal a nadto dne 15. 10. 2015 změnil výpověď a uvedl, že se jednalo o fiktivní plnění a zdanitelná plnění pro odběratele Vavříčka stavby s.r.o. (dále jen „Vavříčka stavby“), HEIN servis, s.r.o. (dále jen „HEIN servis“) a Elektromontáže Touš s.r.o. (dále jen „Elektromontáže Touš“) nebyla provedena, ačkoliv správce daně tato žalobcem uskutečněná zdanitelná nezpochybnil. Dle žalovaného správce daně žalobcova tvrzení prověřoval, avšak žalobce tato svá tvrzení nedoložil a ani svědecké výpovědi odběratelů žalobcova tvrzení nepotvrdily. Správce daně poté na základě výsledků kontrolních zjištění uvedených ve zprávě o daňové kontrole č. j. 1789233/17/3312-60563-803022 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“) žalobci nárok na odpočet DPH z přijatých daňových dokladů, kde byli jako poskytovatelé zdanitelných plnění uvedeni dodavatelé M. M. K. a L. Ž., neuznal a žalobci DPH za zdaňovací období září až prosinec 2011 ve výroku uvedenými dodatečnými platebními výměry doměřil. Za zdaňovací období duben 2012 byla odvolateli doměřena daň na výstupu z prodeje dlouhodobého majetku (osobního vozidla).

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě žalobce navrhl soudu, aby rozhodnutí žalovaného i správce daně zrušil a věc vrátil správci daně k dalšímu řízení. Žalobce také uvedl, že se „též domáhá upuštění od uloženého trestu, sankce, případně se domáhá o jeho snížení v mezích zákona“.
4. Dle žalobce byla celá věc ze strany správce daně i žalovaného posouzena jen formalisticky, a to aniž by byly zváženy všechny informace, které žalobce předal v rámci daňového řízení

správci daně. Rovněž, rozporu s elementární logikou, je žalobci na jedné straně vyčítáno, že neprokázal zdanitelná plnění od dodavatelů v deklarovaném rozsahu 32 484 226 Kč a na druhé straně jsou mu upřena práva na provedení důkazů, pokud se snaží prokázat, že on, jako osoba se základním vzděláním, nedisponující žádnou mechanizací, stálými zaměstnanci a téměř nemajetný, měl provést zakázky za rok 2011 ve výši 17 884 650 Kč a za rok 2012 ve výši 10 983 421 Kč pro odběratele HEIN servis a Vavříčka stavby, a to tak, že by musel dle tvrzení těchto odběratelů provést 95 zakázek za rok 2011 a 91 zakázek za rok 2012, a to jen mimo Prahu a Plzeň.

5. Žalobce si je vědom toho, že jej tíží důkazní břemeno prokázat naplnění zákonných podmínek pro přiznání jim uplatněného nároku na odpočet daně, a dále, že správce daně se může čistě formálně ztotožnit s důkazem provedeným v tomto případě výsledkem svědků R. V. a P. H., a jimi dodanými listinnými důkazy. Dle názoru žalobce by si však tato kauza měla vyžádat více šetření a provedených důkazů ze strany správce daně, a to již nejen pro žalobcův postoj, kdy se rozhodl v průběhu daňového řízení se správcem daně spolupracovat; zároveň je zcela nelogické, aby žalobce – se základním vzděláním, téměř nemajetný, který pracoval a pracuje celý život ve výkopu – prováděl pro odběratele zakázky v rozsahu 32 484 226 Kč a správce daně by se čistě formalisticky ztotožnil s tím, že tomu tak bylo, a to jen proto, že pan P. H. a R. V. dodali důkazy, které sice souhlasí s fiktivními fakturami, avšak v žádném případě nesouhlasí s možnostmi žalobce tyto práce realizovat.
6. Již z hlediska rekapitulace případu, jak ji žalovaný podává ve svém rozhodnutí, je rozhodnutí žalovaného nesprávné, neboť postrádá uvedení skutečností týkající se faktur vystavených odběratelům Vavříčka stavby a HEIN servis, či alespoň uvedení počet zakázek, které měl údajně pro tyto odběratele žalobce vykonat. Napadené rozhodnutí je od počátku vyhotoveno tak, jako kdyby bylo vůbec v možnostech žalobce, aby zakázky uvedené v daňových dokladech vystavených těmito subjektům vykonal a takto údajně poskytnutá plnění byla z tohoto pohledu reálná. Žalovaný se také opomenul vypořádat s odvolací námitkou, že není možné a je logicky vyloučené, aby žalobce dokončil počet zakázek, tak je uvedeno ve fakturách odběratelů Vavříčka stavby a HEIN servis.
7. Žalovaný také mylně uvádí, co je předmětem tohoto sporu, a to „*zda odvolatel prokázal, že přijal zdanitelná plnění od deklarovaného dodavatele v deklarovaném rozsahu*“. Žalobce k tomuto sděluje, že součástí tohoto sporu je skutečně i to, zda žalobce přijal zdanitelná plnění od dodavatelů, avšak zásadní je skutečnost, zda práce uvedené ve fakturách odběratelů Vavříčka stavby a HEIN servis byly provedeny, a zda tyto faktury jsou skutečně fiktivní, jak tvrdí žalobce. Žalovaným prezentovaná judikatura Ústavního soudu přímo podporuje žalobcovo tvrzení, že nelze prokázat jen daňovým dokladem (a v tomto případě navíc předávacím protokolem) či výpovědí údajně nestranného svědka provedení zdanitelného plnění. V nynější věci jsou faktury vystavené žalobcem odběratelům podporovány předávacími protokoly, které žalobce nikdy nepodepsal a podpis na nich není jeho a dále výpověďmi svědků, kteří kdyby při své výpovědi před správcem daně nesetřvali na svém tvrzení ohledně údajné správnosti vystavení faktur ze strany žalobce, znamenalo by to pro ně nejenom finanční újmu – to znamená, že se jednalo o svědky, kteří měli zájem na výsledku daného řízení proti žalobci, z čehož vyplývá jejich nevěrohodnost.
8. Pokud žalovaný odkazuje na rozložení důkazního břemene, zejména že je povinen prokázat, že o souladu se skutečnostmi existují „vážené a důvodné pochyby“, pak nemůže

toto jeho tvrzení, v kontextu výše uvedeného, v žádném případě obstát ani vůči účetnictví odběratelů žalobce, a to Vavříčka stavby a HEIN servis. Musí totiž existovat, a v této věci jasně existují, důvodné pochybnosti týkající se toho, že by žalobce služby, za které vystavil shora označeným odběratelům faktury, vykonal, když je toto v rozporu s jeho možnostmi. Žalobce tak nerozumí tomu, proč žalovaný neshledal žádné pochybnosti na straně žalobcových odběratelů a spokojil se s důkazy, které tito odběratelé dle názoru žalobce sami vyhotovili; všechny pochybnosti stejný orgán shledal jen na straně žalobce.

9. Rovněž odkaz žalovaného na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 5. 8. 2013, č. j. 31 Af 89/2012-44 (všechna zde uvedená rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz), přímo podporuje žalobcovo tvrzení, že jen samotné faktury vystavené odběratelům spolu s důkazy dodanými těmito osobami a doplněnými o výsledky těchto zainteresovaných osob, nemohou přeci vytvořit řetězec důkazů prokazujících, že předmětné faktury vystavené žalobcem nebyly fiktivní, když je v rozporu s elementární logikou i v rozporu s obecným pojmem „možného“, aby žalobce všechny tyto práce provedl. Žalobce v tomto ohledu doplňuje, že P. H. a R. V. při svém výsledku nad doplněné doklady neuvedli, jak mohl uvedené práce žalobce stíhat provádět.
10. Jak již žalobce sdělil v daňovém řízení, nemůže nést odpovědnost za to, že dodavatel služeb, pan K., neuvedl příslušné daňové doklady řádně ve svém účetnictví, či účetnictví nevedl. Také není pravdou, že by pan K. byl osobou bez stálého bydliště a přespával na ulici. Dle žalobce má pan K. majetek tzv. napsaný na své příbuzné, je osobou, která má k dispozici osobní vůz Octavia a svými tvrzeními se jen snaží nedostát závazkům z dluhů či závazkům vůči státu. Žalobce je tedy překvapen, že správce daně dále nezjišťoval okolnosti týkající se tohoto svědka a opětovně vyhodnotil zjištěné důkazy jen k tíži žalobce a další šetření již neprovedl.
11. Tvrzení pana L. Ž. o tom, že by příslušné faktury nevystavil, není dle žalobcova názoru v souladu se skutečností. Jak vyplývá z těchto faktur, je podpis pana Ž. vizuálně shodný s jeho podpisem na jiných listinách, např. na protokolu z jeho výsledku. K tomuto i pan Ž. uvedl při svém výsledku, že podpis na fakturách je podobný.
12. Žalobce je též překvapen, že správce daně na jedné straně u žalobcova podpisu na 95 protokolech o poskytnutých plněních v roce 2011 a 91 protokolech v roce 2012, předložených panem P. H. a R. V. jen konstatuje, že podpisy na těchto protokolech jsou vizuálně stejné, ačkoli tyto protokoly žalobce nikdy nepodepsal, a na druhé straně se správce daně spokojí jen s tvrzením pana Ž., že tyto faktury nikdy nevystavil a nepodepsal, ačkoli je podpis pana Ž. na těchto fakturách rovněž vizuálně shodný a tvrzení pana Ž., že služby pro žalobce nevykonával je dále v rozporu s jeho vyjádřením, že „*vozil lidi na stavby, ale ne na stavby, které jsou uvedeny na fakturách*“. Je více než pravděpodobné, že pokud pan Ž. vozil své lidi na stavby, kde byl přítomen žalobce, těžko lze předpokládat, že se jednalo o stavby jiné, než jsou stavby, které pak pan Ž. vyfakturoval žalobci.
13. Dále je žalobce překvapen závěry správce daně a žalovaného poté, kdy se rozhodl sdělit správci daně pravdu a popsal, za jakých okolností došlo k vystavení předmětných faktur, jak byl žalobce do celé věci ze strany pana R. V. zasvěcen a bylo mu rovněž sděleno, že pokud řádně povede účetnictví, nejedná se o nic špatného. Bohužel tomuto žalobce, jako osoba se základním vzděláním, který celý život pracoval ve výkopu a organizoval práce menšího rozsahu, uvěřil. Je tedy smutnou skutečností, že namísto, aby správce daně začal šetřit pravděpodobně mnohem závažnější skutečnosti týkající se toho, kdo všechno byl

ještě ze strany pana R. V. osloven a jak uvedený princip pracuje, vytrhává žalobcova sdělení z kontextu a obrací tyto cenné informace proti žalobci.

14. Pokud žalovaný tvrdí, že správce daně údajně provedl dostatečné důkazy prokazující zdanitelná plnění pro odběratele HEIN servis a Vavříčka stavby, sděluje žalobce, že jediný důkaz, který byl ze strany správce daně proveden, byl výslech pana R. V. a P. H.; žalobce je toho názoru, že nelze nic prokazovat výpovědi osob, kterým by za jejich nestrannou a pravdivou výpověď mohl hrozit postih ze strany správního orgánu a tyto osoby tedy nemohou být v pozici nestranných svědků. Nebylo v žalobcových možnostech provádět ve stejný čas stavební práce v Praze, Plzni a v dalších městech, jak vyplývá z výpovědí zmíněných svědků. Žalobce nedisponoval a nedisponuje žádnou stavební technikou a jeho personální možnosti jsou opravdu omezené jen na několik pracovníků. Pakliže by žalobce měl skutečně jak technické, tak personální zázemí pro uskutečnění tolika zakázek na různých místech, jednalo by se o větší stavební společnost s celým zázemím několika desítek stálých pracovníků a stavební technikou. Je s podivem, že správce daně nemá pochybnosti o tom, že jen dle počtu protokolů o předání stavby v počtu 95 za rok 2011 a v počtu 91 protokolů za rok 2012 by musel žalobce dokončovat cca 8 stavebních prací v podobě dokončených výkopů měsíčně, což i z laického hlediska v počtu do dvaceti pracovníků, které skutečně žalobce využíval, není možné. Žalobce by totiž musel zaměstnávat dalších nejméně 140 až 160 pracovníků, což nevyplývá z žádné listiny, kterou kdy žalobce předložil správci daně, ani z listin, které doručili správci daně P. H. a R. V. Přitom výkopové práce na jedné zakázce obvykle trvají jeden až dva měsíce a na každé takovéto zakázce pracuje cca 15 až 20 pracovníků, což je ve zjevném rozporu s žalobcovými možnostmi jak personálními, tak i dalšími. Z logiky věci také vyplývá, že pokud by žalobce tyto všechny zakázky řádně a včas dokončil, musel by na jejich dokončení zaměstnat či najmout takový počet pracovníků, či subdodavatelů, že by žalobce nebyl jen J. P., OSVČ, ale bezpochyby by se jednalo o nemalého zaměstnavatele, pro kterého by nákladové položky nepředstavovaly žádný větší problém.
15. V rozporu se skutečností je i vyjádření společnosti HEIN servis o rozpočtech prací před jejich zahájením. Daná společnost se svým nepravdivým tvrzením jen snaží do kalkulace výkopů vnést určitou nejistotu ohledně cen sjednaných zakázek, když část těchto zakázek nebyla nikdy uskutečněna a jednalo se o práce a zakázky, které byly mimo oblast Prahy a Plzně fiktivní. Je smutné, že správce daně neprovedl ani další důkazy směřující k tomu, aby objasnil, zda tyto práce byly provedeny skutečně žalobcem, či jinou osobou, či zda tyto práce byly vůbec provedeny. Za tímto účelem mohl správce daně vyslechnout osobu, která prováděla např. i údajný dozor na stavbách, jak to ve své výpovědi uvedl pan V., či provést další zjištění týkající se např. vypracování znaleckého posudku, zda jsou ceny uvedené ve vystavených fakturách vůbec reálné. Zda byly práce uvedené ve fakturách vůbec provedeny bylo možné zjistit např. dotazy adresovanými příslušným obcím, přičemž by se tak zjistily i další důležité skutečnosti.
16. K argumentaci žalovaného o pronájmu ubytovny pro pracovníky žalobce uvádí, že nechápe, proč by nemohl své pracovníky a sebe ubytovat v Chebu či Plzni, když v předmětné době prováděl stavební práce na lokalitách v Praze a Plzni. Ubytování tam bylo levnější – pokud je levnější ubytování tak se vyplatí dojíždění.
17. Žalovaný také jen opakoval zjištění provedená správcem daně s tím, že opětovně chybí jakákoli úvaha či logické zdůvodnění k tomu, že žalobce nemohl prakticky ani jinak

realizovat tolik zakázek, aby byly prokázána zdanitelná plnění pro odběratele HEIN servis a Vavříčka stavby. V napadeném rozhodnutí je toliko v bodě [35] uvedeno, že žalobcem navržené důkazy vyslechnutím svědků B. T. a F. P. jsou nadbytečné a odmítnutí těchto důkazů žalovaný bez bližšího zdůvodnění shledal jako oprávněné. Žalovaný také shledal jako nadbytečný i další navrhovaný důkaz žalobce, a to vyhotovení znaleckého posudku z oboru písmoznalectví ohledně podpisů na předmětných protokolech za roky 2011 a 2012. Pokud by správce daně jednal v souladu se zákonnými zásadami a judikaturou, musel by vědět, že pokud by byly důkazy navrhované žalobcem provedeny a tyto by jeho tvrzení potvrdily, musely by existovat „vážné a důvodné pochyby“ nejméně ve výnosových dokladech žalobce ve vztahu k jeho odběratelům HEIN servis a Vavříčka stavby. Daňové orgány také dostatečně nevysvětlily, proč neprovedly navržené důkazy, což způsobuje nepřezkoumatelnost předmětných rozhodnutí.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a žalobcova replika

18. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že ji považuje za nedůvodnou a navrhl její zamítnutí
19. Předně žalovaný uvedl, že případné neuvedení všech okolností případu ve stručném shrnutí skutkového stavu nemůže v žádném případě způsobit žalobcem namítanou nesprávnost nebo nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.
20. Žalobce, jak žalovaný shrnuje, také namítá, že žalovaný opomněl mezi odvolací důvody uvést i zásadní tvrzení žalobce, že nebylo v jeho možnostech dokončit počet zakázek tak, jak je uvedeno ve fakturách odběratelů Vavříčka stavby a HEIN servis. K tomu žalovaný uvádí, že tento odvolací důvod nebyl explicitně uveden v žalobcově odvolání, proto ho žalovaný nezmínil v části II. svého rozhodnutí, nazvané „*Odvolací důvody uváděné odvolatelem*“. Žalovaný podotýká, že žalobce nebyl nijak zkrácen na svých procesních právech, neboť žalovaný uvedené tvrzení fakticky prověřil a následně vypořádal v napadeném rozhodnutí.
21. Dle žalovaného žalobce dále namítá, že žalovaný vymezil chybný předmět sporu, kterým je dle žalobce otázka, zda byly žalobcem provedeny práce pro jeho odběratele. K tomu žalovaný uvádí, že rozhodoval o odvolání proti shora vymezeným dodatečným platebním výměrům. Jejich prostřednictvím doměřil správce daně z přidané hodnoty na základě toho, že žalobce neprokázal, že přijal zdanitelná plnění od deklarovaných dodavatelů v deklarovaném rozsahu. Na základě toho ve svém rozhodnutí naformuloval hlavní předmět sporu. Žalobce si patrně neuvědomil, že v odvolacím řízení žalovaný přezkoumal správcem daně vydané dodatečné platební výměry a tato rozhodnutí potvrdil, což uvedl i ve výroku žalobou napadeného rozhodnutí. V napadeném rozhodnutí žalovaný také dospěl k závěru, že tvrzení žalobce ze dne 15. 10. 2015 (o neprovedení prací pro odběratele) je toliko účelové. Svá tvrzení nepodložil žalobce žádnými relevantními důkazy a výpovědi odběratelů a další důkazní prostředky svědčily o opaku.
22. Pakliže žalobce argumentuje, že nebylo v jeho kapacitních možnostech provést práce pro své odběratele v tak velkém rozsahu, pak žalovaný uvádí následující:
23. Žalobce přiznal příjmy od společností Vavříčka stavby a HEIN servis, přičemž je uvedl ve svém daňovém tvrzení; zároveň tvrdil, že práce byly provedeny prostřednictvím dodavatelů Ž. a K. Poté, co oba dodavatelé popřeli, že by předmětné práce pro žalobce vykonali, uvedl žalobce, že práce pro odběratele vůbec nevykonal a pouze připustil, že

„dělal pro P. H. pouze v Praze“. Žalovaný považuje změněná tvrzení o neprovedení prací pro odběratele za účelová, stejně jako námitku o žalobcových nedostatečných kapacitních možnostech. Žalobce pouze účelově změnil svá tvrzení o provedených pracích v důsledku pro něj nepříznivě se vyvíjejícího skutkového stavu.

24. Správce daně však v rámci daňové kontroly prověřoval i nastíněné změněné tvrzení žalobce, aby získal co nejvěrnější představu o skutkovém stavu. Správce daně umožnil žalobci, aby svá změněná tvrzení prokázal a současně sám správce daně tato tvrzení ověřoval. Jelikož žalobce uvedl, že práce pro uvedené odběratele vůbec neprovedl, vyslechl správce daně zástupce obou odběratelů. Svědek R. V., jednatel společnosti Vavříčka stavby, vypověděl, že žalobce fakturované práce provedl většinou pomocí rodinných příslušníků a osob z jeho vesnice. Tito pracovníci dostávali pokyny přímo od žalobce nebo jím pověřené osoby. Svědek doložil rovněž celoroční objednávky, k fakturám, které byly žalobci uhrazeny, doložil závazné rozpočty a soupis prací pro objednatele [(společnost SEG s.r.o. (dále jen „SEG“)]. Svědek P. H., jednatel společnosti HEIN servis, uvedl, že žalobce zná, že s ním spolupracoval, práce provedl žalobce prostřednictvím svých zaměstnanců. Stavební deníky byly vedeny společností SEG. Ceny za práci se odvíjely od metru za výkop, kdy byl sepsován protokol o předání a převzetí díla (zjišťovací protokol). Faktury za neprovedenou práci nebyly vystavovány, vše bylo hrazeno postupně v hotovosti. Svědek H. dále přiložil tzv. zjišťovací protokoly podepsané žalobcem. Ani jedna ze svědeckých výpovědí nepotvrdila, že by žalobce předmětné práce pro odběratele nevykonával.
25. Žalovaný dále poukazuje na rozpor v tom, že ačkoliv žalobce tvrdí, že práce pro odběratele neprovedl, do svých daňových nákladů zahrnul daňový doklad č. F2011148 na částku ve výši 144 000 Kč, přičemž předmětem plnění byl pronájem ubytovny v Plzni, která byla pronajata od společnosti RAMIREAL s.r.o. (dále jen „RAMIREAL“). Správce daně provedl dvě místní šetření, ze kterých vyplynulo, že se na předmětné adrese nachází dům, který je vybaven tak, aby v něm mohlo přespávat větší množství osob. V rámci místního šetření byla předložena podnájemní smlouva mezi společností RAMIREAL a žalobcem. Žalobce pak v písemném sdělení správci daně uvedl, že se jedná o pronájem domu, který využíval pro sebe a své pracovníky v celém roce 2011. Toto sdělení je pak v příkrém rozporu s tvrzením, že žalobce prováděl práce pouze pro P. H. v Praze. Správce daně rovněž zjistil, že žalobce do svých daňových nákladů zahrnul daňový doklad vystavený dodavatelem M. L. za ubytování v Chebu. Správce daně poté vyslechl svědka M. L., který sdělil, že poskytoval žalobci a jeho osobám ubytování na adrese W. 17, Ch. To je tak opět v rozporu s pozdějším tvrzením žalobce, že práce prováděl pouze v Praze a Plzni.
26. Ve výpovědích a sděleních žalobce je řada rozporů a tvrzení, která byla výpověďmi svědků a dalšími důkazy vyvrácena. Žalobcovy námitky jsou silně účelové, existují důkazy pro to, že předmětné práce pro odběratele provedl pomocí zaměstnanců a brigádníků, a proto žalobci vznikla povinnost přiznat daň z uskutečněných plnění v tuzemsku ve smyslu § 21 odst. 1 zákona o DPH.
27. Žalobce dále namítá, že nemůže nést odpovědnost za to, že dodavatel K. nezahrnul daňové doklady (s žalobcem jako odběratelem) do svého účetnictví, či účetnictví nevedl vůbec, či že podpis dodavatele Ž. na daňových dokladech je vizuálně shodný s jeho podpisy na jiných listinách, a proto nemůže být jasné, že se jedná o daňové doklady fiktivní. Těmito námitkám žalovaný nerozumí, jelikož ve věci jasné vyplynulo, že dodavatelé pro žalobce žádné práce nevykonali. Dodavatelé Ž. i K. shodně vypověděli, že předmětné práce

neprovedli a že daňové doklady nevystavili. Že se nejedná pouze o účelové výpovědi, to potvrdil i sám žalobce, když vypověděl, že fakturované práce dodavatelů Ž. a K. byly fiktivní Proto je daná žalobcová námitka absolutně irelevantní. Žalovaný považuje za vyloučené, aby práce byly řádně vykonány a k tomu existující daňové doklady byly „pravé“, když žalobce i oba dodavatelé tvrdí faktický opak. Žalobce také žádnými relevantními důkazními prostředky neprokázal, že zdanitelná plnění od dodavatelů K. a Ž. v deklarovaném rozsahu přijal, a tudíž neprokázal ani oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 zákona o DPH. Byl to žalobce, kdo změnil svá tvrzení, a bylo tedy na něm, aby předložil takové důkazní prostředky, které by jeho tvrzení dokládaly. To se však nestalo.

28. Žalobce také namítl, že jednatele společností Vavříčka stavby a HEIN servis vypovídají účelově nepravdivě, neboť by se sami vystavovali správnímu postihu, přičemž se jedná o jediný důkaz, kterým správce daně prokázal, že žalobce pro odběratele předmětné práce vykonal. K tomu žalovaný uvádí, odběratelé předložili „*spoustu dalších listin*“ jako např. objednávky, soupis prací a závazné rozpočty, což předložil jednatel společnosti Vavříčka stavby. Svědek H. pak správci daně předložil tzv. zjišťovací protokoly (o předání a převzetí díla).
29. Další důkazy poté vyplynuly i z místních šetření provedených v Chebu a Plzni, kde byly zjištěny žalobcem a jeho zaměstnanci využívané ubytovací kapacity, což potvrdil i svědek L. V žádném případě tak není pravda, že by provedení prací pro odběratele ze strany žalobce bylo prokázáno pouze na základě svědeckých výpovědí dvou svědků, pana V. a H.
30. Žalobce rovněž namítá, že pronájem ubytovacích kapacit v Plzni je v souladu s jeho vyjádřením ze dne 22. 9. 2017, když sdělil, že pracoval na zakázkách v Praze a Plzni, a že není prokázáno, že pracoval na zakázkách v Chebu tím, že si v Chebu pronajímal ubytovací kapacity, neboť pracovníci dojížděli. Žalovaný k tomu uvádí, že v prvotním vyjádření ze dne 15. 10. 2015 žalobce sdělil, že „*dělal pro P. H. jen v Praze*“. Později pak pod tíhou důkazů připustil, že pracoval i na zakázkách v Plzni. Žalovaný však vnímá tuto námitku jako účelovou, obzvlášť když byly správci daně předloženy i doklady za výkopové práce v Chebu a Karlových Varech. To je opět v rozporu i s pozdějším sdělením žalobce, že vykonával práce toliko v Praze a v Plzni. Ohledně námitky týkající se dojíždění z Chebu do Plzně žalovaný dodal, že se jedná o vzdálenost 107 km, přičemž pouze část vede po dálnici. Cesta ráno na pracoviště by tak zabrala zhruba hodinu a půl, večer stejnou dobu. Pracovníci žalobce by tak spolu s namáhavou fyzickou prací strávili denně celkem 3 hodiny na cestách, což považuje žalovaný za neekonomické, obzvlášť když lze nalézt srovnatelné ubytovací kapacity ve stejné cenové relaci ve vzdálenosti do 20 km od Plzně.
31. Pakliže žalobce namítá neprovedení důkazů, sděluje žalovaný, že žalobce jednak svědky identifikoval nedostatečným způsobem a dále by byl výslech svědků nadbytečný, neboť měli prokázat tvrzení žalobce, že mimo Prahu a Plzeň žádné zakázky nevykonával, což by bylo v příkrém rozporu se zjištěným skutkovým stavem (vykonávání zakázek v Chebu). Ohledně provedení důkazu prostřednictvím znaleckého posudku se žalovaný ztotožnil se závěrem správce daně, který má za to, že nebylo nezbytně nutné takový důkaz provést, neboť sám žalobce deklaroval uskutečněná zdanitelná plnění za jím poskytnuté služby v daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období a prvotně je ani nezpochybňoval. Navíc žalobce i potvrdil skutečnost, že daňové doklady pro své odběratele vystavil. Správce daně navíc porovnal podpisy žalobce na zjišťovacích protokolech a na ostatních žalobcem

podepsaných listinách, přičemž došel k závěru, že se nijak zřetelně neliší. Žalovaný nadto nerozumí tomu, proč nenechal žalobce tento znalecký posudek vyhovit z vlastní iniciativy, neboť měl listiny po určitou dobu k dispozici, a dokonce daňový řád předpokládá, že bude žalobce předkládat důkazy, aby prokázal svá tvrzení (§ 92 odst. 3 daňového řádu).

32. K takto podanému vyjádření podal žalobce repliku, v níž navázal na svá žalobní tvrzení. Zopakoval své závěry o nedůvěryhodnosti svědků V. a H. a jimi dodaných podkladů. V případě ubytování žalobcových pracovníků, a také ohledně místa vykonávání zakázek, byl důležitý výsledek svědka T., který žalobce navrhl, avšak správce daně neprovedl. Žalobce pak opakuje svá tvrzení o nerealističnosti závěrů o tom, že mohl realizovat deklarované zakázky v takovém velkém objemu a nic takového nepotvrzují ani výpovědi a materiály svědků V. a H. Žalobce je překvapen, že daňové orgány neberou ohled na jeho tvrzení poté, co se rozhodl vypovídat pravdu, a neprovedly žádné šetření, které by směřovalo k rozkrytí jednání mající za následek pravděpodobné přefakturování DPH a dalších nákladů, na jeho konci se ocitl právě žalobce. Žalobce sice byl naivní, když přistoupil na praktiky pana H. a V., ale je dosud netrestanou osobou se základním vzděláním, která celý život vykonává výkopové práce. Žalobce také trvá na tom, že bylo pochybením, pokud nebyly provedeny jím navrhované důkazy.

IV. Posouzení věci soudem

33. Zdejší soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez nařízení jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně, včetně řízení předcházejícího jeho vydání, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a shledal, že **žaloba je důvodná** (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).

IV. a) Obecné vymezení právního základu posuzovaného případu

34. Spornou otázkou je v dané věci jednak to, zda žalobce prokázal, že přijal zdanitelná plnění od deklarovaných dodavatelů v deklarovaném rozsahu a prokázal tak i oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a § 73 zákona o DPH, a především to, zda a v jaké výši žalobci vznikla povinnosti přiznat daň, jaký byl v tomto směru základ daně a vlastní daň (viz § 21 zákona o DPH a § 36 a násl. zákona o DPH). Předmět sporu se tedy v případě žalobce týká jak daně na vstupu, tak ale zejména daně na výstupu.
35. Specifikem nynějšího případu je, že žalobce poté, co zcela změnil při jednání dne 15. 10. 2015 (viz protokol č. j. 1663098/15/3312-60562-800703) své dosavadní stanovisko (na rozdíl od minulosti uvedl, že z původně deklarovaných prací provedl jen práce v Plzni a Praze pro Elektromontáže Touš a v Praze pro HEIN servis), začal popírat velkou většinu svých vlastních původních daňových tvrzení (potažmo zejména svých tvrzení o poskytnutých plněních), zatímco správce daně (resp. žalovaný) počal tato původní žalobcova tvrzení „hájit“. Nastala tedy situace opačná, než jaká je v případech daňových kontrol a rozhodování o doměření DPH běžná.
36. Obecně lze přitom říci, že daňový subjekt má v rámci daňového řízení povinnost prokázat skutečnosti, které sám tvrdí. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. 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. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz nálezy ze dne 24. 4. 1996, Pl. ÚS 38/95; rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám.

37. Daňové řízení je v České republice postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení přitom vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 zákona o DPH, podle něhož má nárok na odpočet daně plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, z § 73 odst. 1 zákona o DPH, dle kterého plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem, či z § 21 ve spojení s § 36 a násl. zákona o DPH, které se týkají povinnosti daň přiznat, základu a výše daně. Žalobce byl tedy v daném případě, chtěl-li uplatnit nárok na odpočet DPH, povinen tvrdit a prokázat, že od jiné osoby, která byla v době transakce plátcem DPH, přijal zdanitelné plnění, které bylo fakticky realizováno a bylo použito pro ekonomickou činnost, potažmo byl povinen prokázat, jaká zdanitelná plnění a komu poskytl či jaké v tomto směru vystavil daňové doklady.
38. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117; všechna zde uvedená rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004-99, a ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68). K obdobnému závěru dospěl i Ústavní soud, dle kterého důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění (usnesení Ústavního soudu ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04).
39. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publikovaný pod č.

1572/2008 Sb. NSS). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, či již zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119).

40. Jak již však bylo řečeno, specifické je v nynějším případě to, že přinejmenším zčásti průkaznost, správnost a úplnost žalobcova účetnictví nezpochybňuje ani tak správce daně (resp. žalovaný), nýbrž tak činí především žalobce sám. Žalovaný a správce daně v tomto smyslu nezpochybňují žalobcovy daňové doklady (faktury), které se týkají plnění pro společnosti Vavříčka stavby, HEIN servis a Elektromontáže Touš [v tomto ohledu správce daně prostřednictvím výsledků některých svědků a jimi doložených podkladů ověřoval argumenty, které vůči těmto daňovým dokladům vznášel žalobce, přičemž poté již daňové orgány pochybnosti dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu nevyjadřovaly]. V této jakési „inverzní“ situaci se ovšem soud nedomnívá, že by závěry správce daně obstály a směřovaly k nepochybnému zajištění cíle správy daní, jímž je dle § 1 odst. 2 daňového řádu *„správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady“*, potažmo že byl bez zásadních pochyb respektován soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. I při plném vědomí soudu o zásadě vyjádřené v § 92 odst. 3 daňového řádu a při jejím respektování (*„Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.“*), tedy primárního důkazního břemene daňového subjektu, chová soud pochybnosti o naplnění dalšího požadavku, který v dané specifické situaci přichází na pořad dne, a to sice dle § 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.“*), či dle § 92 odst. 5 písm. d) až f) daňového řádu [*„Správce daně prokazuje [...] d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti, e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní, f) skutečnosti rozhodné pro posouzení účelu právního jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.“*].

IV. b) Hodnocení žalobních námitek

41. Pokud jde o jednotlivé námitky, nepovažuje Krajský soud v Brně za důvodnou tu, v níž žalobce uvádí, že *„stručné shrnutí skutkového stavu“*, jak je uvedené v části I. napadeného rozhodnutí, je neúplné. Tuto část totiž i žalovaný charakterizoval tak, že má obsahovat pouze *„stručné shrnutí“* skutkového stavu, který je dále hodnocen. I kdyby snad tato část rozhodnutí skutečně neobsahovala všechny skutkové skutečnosti, které je možné považovat za klíčové ať již z hlediska „objektivního“ či subjektivního hlediska žalobcova, důležité je, aby se s rozhodnými skutkovými okolnostmi a žalobcovou argumentací vypořádalo rozhodnutí jako takové, tedy jako celek. Nelze z ničeho dovozovat, že by toliko kvůli nezahrnutí některých okolností do určité části rozhodnutí správního orgánu bylo třeba toto rozhodnutí považovat za nezákonné.
42. Za rozhodné nemůže soud považovat ani to, zda žalovaný do části svého rozhodnutí, označené jako *„II. Odvolací důvody uváděné odvolatelem“*, uvedl rekapitulaci skutečně všech odvolacích důvodů. Důležité je opět nikoli to, zda jsou tyto odvolací důvody formálně

zahrnutý do určité části správního rozhodnutí, nýbrž to, zda se předmětné rozhodnutí s těmito důvody reálně a věcně správně vypořádává, tedy zda je dotčené správní rozhodnutí možné považovat za přezkoumatelné a i věcně zákonné (a správné). Těmto otázkám se soud věnuje v dalších částech tohoto rozsudku.

43. Za důvodné nepovažuje soud ani výtky, které žalobce formuluje k části III. napadeného rozhodnutí, označené jako „*Právní základ případu*“. Žalovaný zde totiž pouze obecně vymezuje principy týkající se dokazování rozhodných skutečností v daňovém řízení, a to zejména ve vztahu k uplatňovanému nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, jak vyplývají z daňového řádu a judikatury správních soudů; žalovaný zde zmiňuje i hmotněprávní rozměr věci vyplývající z § 72 a § 73 zákona o DPH. I když by snad bylo možné souhlasit s tím, že bod [6] napadeného rozhodnutí, vymezující „*předmět sporu*“, nepokrývá onen předmět sporu zcela komplexně (zmiňuje se zde zejména otázka, zda žalobce přijal plnění od deklarovaného dodavatele v deklarovaném rozsahu a zda prokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně), a to v důsledku toho, že nevzpomíná i problematiku poskytnutí plnění deklarovaným odběratelům, nemůže tato námitka vést k důvodnosti žaloby. Je tomu tak nejen proto, že i otázku poskytnutí (uskutečnění) plnění pro odběratele lze podřadit pod problematiku oprávněnosti a výše nároku na odpočet daně (je možné připomenout, že správce daně právě v tomto smyslu rozhodoval o doměření daně a rozhodnutí žalovaného je jakýmsi reflexem tohoto rozhodnutí v rámci odvolacího řízení), ale opět především proto, že je rozhodné, zda se se souhrnným předmětem sporu žalovaný vypořádal ve svém rozhodnutí jako celku. I této otázce se soud podrobněji věnuje níže.
44. K výše zmíněným námitkám, které se vztahují k částem I. až III. napadeného rozhodnutí žalovaného tak soud shrnuje, že dané části lze označit za pomyslnou „část obecnou“ a část IV. rozhodnutí [„*Aplikace právního základu na skutkový stav (vypořádání se s odvolacími důvody)*“] za „část zvláštní“. Je tak rozhodné, zda napadené rozhodnutí ob stojí ve svém celku, nikoli z pohledu svých jednotlivých, více či méně izolovaných, částí.
45. Pokud jde o další námitky, které se týkají jednotlivých skutkových zjištění správce daně a žalovaného a jejich hodnocení těmito orgány, uvažil soud o věci následovně:
46. Za důvodné nepovažuje soud námitky vztahující se k plněním, které žalobci měli poskytnout dodavatelé M. M. K. a L. Ž.
47. V případě dodavatele K. měl žalobce za zdaňovací období 2011 přijmout dle předložených faktur plnění v podobě zemních, výkopových a pomocných prací ve výši 11 120 430 Kč (základ DPH). Velká většina těchto plnění měla být poskytnuta v období od září do prosince roku 2011. L. Ž. měl v roce 2011 dle faktur žalobci poskytnout plnění v ceně 1 870 220 Kč. Zhruba polovina vystavených faktur je z července roku 2011 a zbývající část z prosince roku 2011.
48. Pan K. dne 4. 6. 2015 jako svědek (viz protokol č. j. 1447955/15/2501-60563-500723) popřel, že by příslušné faktury vystavil a jakoukoli práci pro žalobce provedl. Obdobnou výpověď poskytl i svědek L. Ž. dne 1. 6. 2015 (protokol č. j. 1198889/15/2301-62561-401961). Oběma těmito výsledkům byl žalobce přítomen.
49. Podle názoru soudu je při zvažování věci důležité také to, že žalobce v rámci svého „obratu“ dne 15. 10. 2015 správci daně vypověděl (protokol č. j. 1663098/15/3312-60562-800703): „*Fakturované práce od tuzemských dodavatelů pana T., Ž., K. a M. byly fiktivní. Práce*

dělali slovenští brigádníci. V. mi poradil, že si někoho musím najít k tomu, abych měl faktury na výkopové práce. V roce 2012 pro mne skutečně vykonal práce I. P., J. H. a S. K., ostatní dodavatelé pro mne nepracovali. A nebyli ani brigádníky. A ti ostatní vystavovali fiktivní faktury pro mne, když jsem vystavoval fiktivní faktury já. Já jsem jim dával 3 – 4 % z vystavených dokladů.“ Takto žalobce vypověděl na výslovnou otázku správce daně, zda faktury přijaté a evidované v účetnictví za rok 2010, 2011 a 2012 jsou fiktivní, a to za přítomnosti svého zástupce, Ing. T. G. a advokáta Mgr. P. A. V reakci na příslušnou žalobní námitku soud jen dodává, že žalobce není „činěn odpovědným“ za to, že pan K. nevedl řádně účetnictví, nýbrž že v kontextu dalších skutečností sám není schopen přijetí předmětného plnění prokázat.

50. Z pohledu skutečností zjištěných k uvedeným dodavatelům (viz také s. 11 až 13 a s. 15 až 17 zprávy od daňové kontrole č. j. 1789233/17/3312-60563-803022), výpovědi těchto osob a závěrům žalovaného vyjádřených v bodech [14] až [19] a [25] až [27] žalobou napadeného rozhodnutí, považuje soud nyní přezkoumávané rozhodnutí za správné a zákonné. V kontextu celé věci poněkud nekonzistentní žalobcovu tvrzení o tom, že plnění od jmenovaných dodavatelů přijal tak dle názoru soudu není skutečně možné hodnotit jako věrohodné, a v tom se soud ztotožňuje s náhledem žalovaného. V tomto smyslu za nesoudržné a poněkud vratké hodnotí soud tvrzení žalobce také proto, že na jednu stranu zpochybňuje své kapacity a kompetence poskytovat plnění v hodnotě desítek milionů korun svým odběratelům, zároveň však v řádově obdobných výších sám měl plnění přijímat; je otázkou, kam se taková a takto rozsáhlá přijatá plnění „ztratila“. Lze také dodat, že jiné relevantní důkazní prostředky, které by prokazovaly přijetí deklarovaných plnění, žalobce nenabídl (viz také výslovné žalobcovu prohlášení, že takovými důkazy nedisponuje, jak je zachyceno např. na s. 59 a 61 zprávy o daňové kontrole). S ohledem na výše uvedené pak považuje soud v podstatě za irelevantní polemiku o tom, zda podpis pana Ž. na fakturách je „pravý“, čili nic. V tomto směru, stejně jako k celkovému hodnocení otázky plnění přijatých od dodavatelů K. a Ž. odkazuje soud na napadené rozhodnutí (popř. na vyjádření k žalobě) a s důvody, které jsou tam uvedeny, se ztotožňuje. Nadto je možné uvést, že ze zprávy o daňové kontrole a z obsahu správního spisu plyne, že ke dni 31. 8. 2010 byla panu Ž. zrušena registrace k dani z přidané hodnoty, protože nebyla splněna další podmínka pro uplatnění nároku na odpočet DPH z takto deklarovaného přijatého plnění.
51. Soud se však nemůže bez dalšího ztotožnit se závěry, které žalovaný formuloval ohledně plnění poskytnutých žalobcem pro jeho odběratele Vavříčka stavby a HEIN servis.
52. Velká část žaloby se týká žalobcovu tvrzení, že neměl kapacity ani schopnosti k tomu, aby byl schopen realizovat plnění pro společnosti Vavříčka stavby a HEIN servis v milionových hodnotách za jednotlivé roky, či žalobcovými slovy, že nebyl s to realizovat zakázky „v rozsahu za rok 2011 ve výši 17.884.650,-- Kč a za rok 2012 ve výši 10.983.421,-- Kč pro odběratele HEIN servis s.r.o. a Vavříčka stavby s.r.o., a to tak, že by musel podle tvrzení těchto odběratelů v počtu 95 zakázek za rok 2011 a v počtu 91 zakázek za rok 2012, a to jen mimo oblast Prahy a Plzně“.
53. Soud si uvědomuje sniženou žalobcovu věrohodnost, která nastala v důsledku jeho radikální změny postojů ve vztahu k tvrzeným daňovým povinnostem; zpochybňovat počal jím poskytnutá plnění až od 15. 10. 2015 (viz výše), když tento jeho postup skutečně mohl být vynucen tím, že byla zásadně zpochybněna plnění, která měl přijmout od svých

dodavatelů, tedy daň na vstupu. O jistém prvku účelovosti v žalobcově postupu bylo přinejmenším možné uvažovat. Na druhou stranu nebylo ani nemyslitelné, že pod tlakem okolností žalobce skutečně začal vypovídat, minimálně zčásti, pravdu, přičemž jím prezentovanou verzi celého příběhu (slíbení odměny za vystavování faktur) nelze, v kontextu věci a žalobcových osobních charakteristik, bez bližší úvahy a prověřování označit za apriorně nemožnou. Nakonec správce daně ani takto (tedy že by jen formálně označil žalobcovo stanovisko za nevěrohodné) čistě formálně nepostupoval a zcela správně k věci prováděl různé důkazy, které posléze i hodnotil.

54. V návaznosti na výše uvedené soud zmiňuje výpovědi svědků, pánů V. a H., ze dne 18. 7. 2016. Tito svědci vypověděli, že plnění od žalobce obdrželi v souladu s vystavenými fakturami (viz bod [20] napadeného rozhodnutí). Správce daně se věnoval také tomu, že žalobce zajišťoval v roce 2011 (popř. i v roce 2012) na ubytovnách v Plzni a Chebu ubytování pro pracovníky na stavbách (viz žalobcovy daňové doklady a také podklady od „ubytovatelů“ RAMIREAL a M. L., resp. výslech pana L. – podrobně body [23] a [24] napadeného rozhodnutí žalovaného). Nelze opomenout ani již zmiňovaných 95 zjišťovacích protokolů ohledně fakturovaných prací v roce 2011 a 91 protokolů v roce 2012, předložených společností HEIN servis, popř. celoroční objednávka prací na rok 2011 od společnosti Vavříčka stavby, či závazné rozpočty a soupis prací objednaných objednatelem SEG od Vavříčka stavby (blíže opět bod [20] a bod [30] napadeného rozhodnutí).
55. Ze všech důkazů uvedených v předchozím odstavci plyne, že žalobce jemu připisovaná plnění poskytl, resp. na jejich základě byla přinejmenším zpochybněna ta tvrzení, dle nichž měl práce zajišťovat jen v Praze a Plzni. Nelze však pustit ze zřetele, že svědkové V. a H. byli na obsahu své výpovědi zainteresováni. Písemné podklady, které tito poskytli správci daně (resp. které správci daně poskytly společnosti Vavříčka stavby a HEIN servis, jejichž byli jmenovaní svědci jednateli), pak jsou podklady čistě formálními. Z vlastní činnosti je soudu známo, že za čistě formální, které je třeba „potvrdit“ dalšími důkazními prostředky, běžně orgány finanční správy označují právě obdobné podklady (různé objednávky, předávací protokoly apod.; např. právě „celoroční objednávka“ ze dne 6. 1. 2011, již společnost Vavříčka stavby objednávala u žalobce „výkopové, zemní, stavební a pomocné práce během roku na stavbách“, je obsahově navýsost kusá a obdobné lze konstatovat i v případě opakovaně zmiňovaných zjišťovacích protokolů dodaných společností HEIN servis; dále soud zmiňuje, že panem V. předané „závazné rozpočty realizace stavby“ – příloha k č. j. 1540752/16/3312-60561-803022, položce č. 71 spisu správce daně – se týkají objednatele SEG a dodavatele RAMIREAL, nikoli Vavříčka stavby).
56. Soud má také za to, že žalobce v některých případech skutečně poukazoval na svou důkazní nouzi a ne vždy navrhl všechny důkazy, které se teoreticky mohly pro potvrzení jeho verze případu nabízet (kupř. výslech účetní, na jejíž roli žalobce poukazoval, stavebního dozoru na stavbách, které měl žalobce zajišťovat svými plněními, výslechy svých pracovníků, kteří mohli uvést, kde konkrétně pro žalobce pracovali atd.). Ovšem za situace, kdy i z laického hlediska vzbuzuje výrazné podezření množství zakázek a jejich deklarovaný objem, které měl pro své odběratele žalobce uskutečnit, a to s přihlédnutím k jím tvrzeným osobním charakteristikám (např. základní vzdělání, nemajetnost, dosavadní pracovní zkušenosti apod.), si prověření případu vyžadovalo podrobnější dokazování, a to za účelem zajištění cíle správy daní dle § 1 odst. 2 daňového řádu.

57. Dle názoru soudu je nutno v kontextu věci, při hodnocení otázky důkazního břemene a dalších souvisejících jevů, vzít v potaz i logiku celého případu a věrohodnost jednotlivých dodaných podkladů. V tomto směru si věc žádala podrobnější úvahu správce daně (či žalovaného), zda bylo skutečně v žalobcových možnostech předmětná plnění poskytnout (popř. kolik osob by na takových stavbách muselo pracovat); je otázkou, zda může obstát rozhodnutí, které se sice může jevit z formálního zákonného pohledu jako správné, nicméně u něj podezření vzbuzuje to, zda je možné, aby skutkový stav, z něhož dané rozhodnutí vychází, byl vůbec reálný a výsledek řízení „spravedlivý“ (srov. bod 59. tohoto rozsudku).
58. K tomu soud dodává také to, že otázkou rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se zabýval již výše. Přitom daňové řízení v tomto směru není zcela ovládáno ani zásadou projednací, ani zásadou vyšetřovací. Správce daně se zde nachází v situaci určitého napětí mezi primární důkazní povinností daňového subjektu a vlastní povinností dle již zmiňovaných ustanovení § 92 odst. 2 a § 1 odst. 2 daňového řádu.
59. Danou problematikou se pochopitelně již mnohokrát zabývala i odborná literatura. Lze tak odkázat např. na závěry, že „[s]právce daně je povinen soustavně zjišťovat předpoklady pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných na správě daní a činit nezbytné úkony, aby tyto povinnosti byly splněny (srov. § 9 odst. 2). Tato základní zásada správy daní (zásada oficiality) je promítnuta v komentovaném ustanovení jako povinnost a odpovědnost nejen za spravedlivý průběh řízení, ale i za jeho spravedlivý výsledek, a to bez vázanosti na návrhovou aktivitu daňových subjektů. Nejde však o čistou podobu vyhledávací zásady ani o zásadu projednací, nýbrž jejich vzájemný poměr vyplývající ze samotného předmětu a účelu zákona. [...] Zákon sám považuje za základ pro správné zjištění a stanovení daně řádné daňové tvrzení, případně dodatečné daňové tvrzení podané daňovým subjektem [...]. Toto základní vymezení určuje rozsah povinností daňového subjektu a správce daně a jejich vzájemný poměr. Rozdělení důkazního břemene daňového subjektu a důkazní povinnosti správce daně vyplývá z jeho postavení při správě daní; správce nemůže rezignovat na své povinnosti ani při důkazní pasivitě daňového subjektu či jím záměrně uváděných nesprávných údajů. Povinnost správce daně dbát o co nejúplnější zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně tak na jedné straně prikazuje správci daně, aby v rámci zjišťování daňově významných skutečností postupoval co nejdůsledněji, na straně druhé limitem pro toto pravidlo je důkazní povinnost daňového subjektu spočívající v povinnosti prokázat všechny skutečnosti, k jejichž tvrzení je povinen. Neznaменá to tedy, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků. Pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší tomuto daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému kontumačnímu stanovení daně podle pomůcek (srov. § 98).“ (viz Baxa, J. [§ 92 Dokazování] In: Baxa, J. a kol. Daňový řád. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011; dostupné v systému ASPI pod ASPI ID: KO280_2009CZ).
60. Obdobné závěry obsahují i jiné doktrinální prameny: „Cílem správy daní je daň správně zjistit, stanovit a vybrat. Od cíle správy daní se odvíjí i pravidlo, které prikazuje správci daně zohlednit také důkazy, které nebyly navrženy daňovým subjektem (odst. 2). Je sice primární

povinností daňového subjektu prokázat svá tvrzení, avšak to nebrání správci daně vyhledávat a zohledňovat důkazy bez ohledu na návrhy daňových subjektů, a to jak ve prospěch, tak v neprospěch. Neznamená to však, že by správa daní byla ovládána zásadou vyšetřovací, která přenáší odpovědnost za zjištění skutkového stavu na orgán veřejné moci. Bude to vždy daňový subjekt, který bude primárně odpovědný za nesení důkazního břemene (s výjimkami danými v odst. 5), a tím pádem ponese odpovědnost za neúplně zjištěný skutkový stav.“ (viz [§ 92 Dokazování] In: Rozehnal, T. Daňový řád. Praktický komentář. ASPI ID: KO280_p12009CZ).

61. V tomto smyslu se soud nedomnívá, že by správce daně i žalovaný rezignovali na provedení řádného dokazování. V podstatě v každém případě, ve kterém správce daně nepostupuje důsledně dle zásady vyhledávací (vyšetřovací), lze vést polemiku o tom, zda správce daně vyvinul zmíněné „maximální úsilí“ ke zjištění skutečného skutkového stavu. S ohledem na skutkové okolnosti každého individuálního případu bude pak třeba při posuzování věci zvažovat míru, v jaké se správce daně pohyboval mezi zmíněnými zásadami (projednací a vyhledávací). Správce daně tak nemůže ani nechat veškerou odpovědnost za zjištění skutkového stavu na daňovém subjektu, ani za něj vyhledávat všechny informace a provádět z vlastní iniciativy všechny důkazy, které by mohly být ve prospěch daňového subjektu.
62. V souladu s principy, které vyplývají z výše citované odborné literatury, která zase reflektuje příslušnou judikaturu, tak lze jistou primární odpovědnost za nesení důkazního břemene shledat u daňového subjektu. V daném případě to znamená, že žalobce mohl navrhnout jednotlivé důkazy a také tak činit. Ani správce daně však nezůstal ve vztahu ke zjišťování skutkového stavu zcela pasivní. Vzhledem k opakovaně zmiňovanému kontextu věci se však soud domnívá, že určitý „příkaz k optimalizaci“, vyplývající z rozebíraného ustanovení § 92 daňového řádu, si ve spojení s § 1 odst. 2 daňového řádu vyžadoval vyšší míru dokazování ze strany samotného správce daně. Lze připomenout, že jedním z cílů správy daní je nejen správné zjištění a stanovení daní, ale i „zabezpečení jejich úhrady“ – pokud by přitom daň byla vyměřena žalobci, který by eventuálně nebyl schopen daň uhradit, zatímco jinému subjektu, u něhož by bylo možné také uvažovat o vzniku daňové povinnosti v určité výši, daň vyměřena nebyla, nebyl by dle názoru soudu zajištěn ani právě tento dílčí cíl správy daní (viz žalobcova úvaha, že vystavování fiktivních faktur bylo prostředkem nepovolené daňové optimalizace jiného subjektu).
63. Právě v těchto souvislostech se tak soud domnívá, že výslech navržených svědků B. T. a F. P. nebyl bez dalšího nadbytečný. Pan T. se mohl vyjádřit k celkové činnosti žalobce a v jakých lokalitách pro společnost Elektromontáže Touš odváděl zakázky (např. zda bylo reálné, aby osoby ubytované v Plzni či zejména Chebu odváděly práce právě pro tohoto odběratele – viz také žalobcova replika ze dne 1. 8. 2019); pan P. zase měl vystupovat za společnost SEG, a tudíž bylo myslitelné (s ohledem na dodavatelský řetězec žalobce -> Vavříčka stavby (RAMIREAL) -> SEG), že by tato osoba mohla vypovědět k tomu, jak byly dodávky a subdodávky pro společnost SEG reálně zajišťovány. Ve spojení s dalšími možnými důkazními prostředky (srov. bod 56. tohoto rozsudku) se tak bylo možné více přiblížit k poznání skutkového stavu a jistějšímu stanovení daně ve smyslu cíle správy daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu), a tedy i k větší jistotě o spravedlivém stanovení a vyměření daně. Pro úplnost soud poznamenává, že kontakty na tyto osoby žalobce správci daně uvedl (u pana P. jek v rámci řízení upřesnil v odvolání; v případě pana T. žalobce uvedl toliko jeho telefonní číslo, ale vzhledem k tomu, že další údaje bylo možné zjistit např.

z obchodního rejstříku, lze i takový údaj považovat za dostatečný). Pokud jde ovšem o písmoznalecký posudek týkající se pravosti žalobcových podpisů na tzv. zjišťovacích protokolech, tak ačkoli soud nevyklučuje, že takový důkaz mohly obstatat a provést i daňové orgány, nevidí soud zásadní důvody proto, proč by tento důkaz nemohl předložit i sám žalobce, pokud je to v jeho vlastním zájmu.

64. Soud tak uzavírá, že dle jeho názoru nebyly ve věci provedeny všechny potřebné důkazy a nedomnívá se, že by skutkový stav byl zjištěn tak, jak to vyplývá z principů dle § 1 odst. 2 a § 92 daňového řádu. Proto rozhodnutí žalovaného ruší a věc mu vrací k dalšímu řízení. Zároveň nebyly splněny podmínky pro vyhovění žalobcově návrhu spočívajícímu ve zrušení též rozhodnutí správce daně (blíže viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, publikované pod č. 865/2009 Sb. NSS, a na něj navazující usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008-76, publikované pod č. 1997/2010 Sb. NSS).
65. Na druhou stranu však Krajský soud v Brně konstatuje, že rozhodnutí správce daně a žalovaného bylo do značné míry pochopitelné, a to vzhledem k žalobcovým původním (údajně) nepravdivým tvrzením a (údajně) fiktivním fakturám, vzhledem k postupu žalobce, který mohl jevit prvky účelovosti (viz výše) a určité žalobcově důkazní nouzi [soud zde tak poznamenává, že žalobce popíral např. dodávky pro své shora specifikované odběratele mimo Prahu a Plzeň, na druhou stranu však měl od společnosti EU-EXPRES obdržet práce i ve zcela jiných lokalitách – i tím je třeba se při hodnocení žalobcovy daňové povinnosti případně zabývat (viz s. 10 zprávy o daňové kontrole)]. Nelze se tak výrazně podívat tomu, že z pohledu daňových orgánů byla žalobcova věrohodnost ve psí; sám žalobce ostatně přiznává, že si danou situaci přivodil svou „naivitou“. Ani tato skutečnost však neznamená, že by ve shora uvedeném smyslu mělo ve finále napadené rozhodnutí obstát.
66. V druhé závěrečné poznámce, která již jde přísně vzato nad rámec sporu vymezeného žalobními body, soud zmiňuje, že i přes výše uvedené není vyloučeno, aby žalovaný věc případně zhodnotil, za řádného splnění procesních požadavků, i z pohledu § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH [ve znění účinném do 31. 12. 2012; nyní je obdobná regulace obsažena v § 108 odst. 4 písm. f) zákona o DPH]. Ostatně, jak je soudu známo z jeho úřední činnosti, žalovaný na půdorysu tohoto ustanovení posoudil i případ daňové povinnosti žalobce na dani z přidané hodnoty za 1. a 4. čtvrtletí roku 2010 (viz rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 23. 5. 2017, č. j. 29 Af 65/2016-45). V nynější věci správce daně zmínil danou právní úpravu v rámci jednání (resp. v protokolu č. j. 1663170/18/3312-60563-803022) konaného dne 13. 8. 2018, potažmo na s. 77 zprávy o daňové kontrole. To však nepředstavuje nosný důvod nyní napadeného rozhodnutí žalovaného a v případě, že by soud věc posuzoval prizmatem tohoto ustanovení, jednalo by se o dle jeho názoru o překvapivé rozhodnutí; pokud by žalovaný své rozhodnutí vystavil právě na tomto ustanovení, je třeba, aby jeho aplikaci podrobně odůvodnil.

V. Závěr a náklady řízení

67. Krajský soud v Brně z výše uvedených důvodů rozhodnutí žalovaného pro vady řízení zrušil (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.); v dalším řízení je správní orgán vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
68. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto 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.

69. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna advokáta žalobce a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě se jednalo o tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba a další písemné vyjádření ve věci samé) a tři režijní paušály, a to ve výši $3 \times 3\,100\text{ Kč}$ a $3 \times 300\text{ Kč}$ [§ 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), § 13 odst. 3 advokátního tarifu], tedy celkem $10\,200\text{ Kč}$. Protože advokát žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku $2\,142\text{ Kč}$, odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši $3\,000\text{ Kč}$ a za návrh na přiznání odkladného účinku žalobě ve výši $1\,000\text{ Kč}$. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši $16\,342\text{ Kč}$. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 27. listopadu 2020

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu