



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Josefa Straky a Mgr. et Mgr. Karla Ulíka ve věci

žalobce: L. K., IČO: X
sídlem X
zastoupený advokátem Mgr. Janem Markem
sídlem Osvobož. pol. vězňů 3181, 272 80 Kladno

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 8. 2020, č. j. 30163/20/5300-22441-712709,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podanou a doručenou soudu dne 9. 10. 2020, domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti jednomu platebnímu výměru ze dne 16. 8. 2019 a osmi dodatečným platebním výměrům ze dne 15. 8. 2019 Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“), kterými byla

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. R.

žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty, resp. doměřena daň z přidané hodnoty a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně (dále souhrnně jen „platební výměry“), konkrétně:

- dodatečným platebním výměrem č. j. 4161056/19/2110-52523-201794 za zdaňovací období duben 2016 daň z přidané hodnoty ve výši 625 787 Kč a penále ve výši 125 157 Kč,
 - dodatečným platebním výměrem č. j. 4161750/19/2110-52523-201794 za zdaňovací období květen 2016 daň z přidané hodnoty ve výši 682 466 Kč a penále ve výši 136 493 Kč,
 - dodatečným platebním výměrem č. j. 4161785/19/2110-52523-201794 za zdaňovací období červen 2016 daň z přidané hodnoty ve výši 620 379 Kč a penále ve výši 124 075 Kč,
 - dodatečným platebním výměrem č. j. 4161831/19/2110-52523-201794 za zdaňovací období červenec 2016 daň z přidané hodnoty ve výši 648 722 Kč a penále ve výši 129 744 Kč,
 - dodatečným platebním výměrem č. j. 4161859/19/2110-52523-201794 za zdaňovací období srpen 2016 daň z přidané hodnoty ve výši 640 322 Kč a penále ve výši 128 064 Kč,
 - dodatečným platebním výměrem č. j. 4161899/19/2110-52523-201794 za zdaňovací období září 2016 daň z přidané hodnoty ve výši 612 805 Kč a penále ve výši 122 561 Kč,
 - dodatečným platebním výměrem č. j. 4161921/19/2110-52523-201794 za zdaňovací období říjen 2016 daň z přidané hodnoty ve výši 642 029 Kč a penále ve výši 128 405 Kč,
 - platebním výměrem č. j. 4161966/19/2110-52523-201794 za zdaňovací období listopad 2016 daň z přidané hodnoty ve výši 699 696 Kč a
 - dodatečným platebním výměrem č. j. 4162103/19/2110-52523-201794 za zdaňovací období prosinec 2016 daň z přidané hodnoty ve výši 554 635 Kč a penále ve výši 110 927 Kč.
2. Žalobce v žalobě po rekapitulaci průběhu daňového řízení uvádí, že předmětem jeho činnosti je ostraha majetku a osob a provozování stavobazaru. Žalobce dále uvádí, že se společností CRANEBOON Development s.r.o. (dále jen „společnost CRANEBOON“) uzavřel dne 28. 12. 2015 Rámcovou smlouvu o zprostředkování služeb v oblasti ostrahy objektů 01/15 (dále jen „rámcová smlouva“). Tato smlouva je označena i jako právní důvod plnění na daňových dokladech (fakturách) přijatých v předmětných zdaňovacích obdobích od společnosti CRANEBOON. Žalobce započal spolupráci se společností CRANEBOON zejména z důvodu externí kontroly zaměstnanců - strážných - na rozličných místech působnosti žalobce (ostrahy majetku). Tento důvod vyvstal ze snahy zkvalitnění dozoru nad zaměstnanci a plněním jejich pracovních povinností, neboť v minulosti, v důsledku porušení jejich pracovních povinností, došlo ke škodě na majetku, která byla po žalobci nárokována klientem. Dozor nad zaměstnanci - strážnými - a plnění jejich pracovních povinností je tedy klíčovou složkou hospodárního fungování žalobce. Žalobce k tomuto předložil některé listiny prokazující plnění ze škodných událostí způsobených zaměstnanci.

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. R.

3. Žalobce namítá, že mu správce daně neumožnil předkládat důkazy k prokázání skutečností, které vyplývaly z rámcové smlouvy, které však neměl k dispozici, neboť společnost CRANEBON mu je neposkytla. Žalobce se proto v civilním řízení domáhal, aby společnosti CRANEBON byla uložena povinnost předložit důkazní prostředky, které byly požadovány správcem daně, výsledkem čehož byl rozsudek pro uznání Obvodního soudu pro Prahu 10 ze dne 30. 10. 2018, č. j. 17 C 216/2018-20, jímž bylo společnosti CRANEBON uložena povinnost předat žalobci detailní přehled provedených kontrol zaměstnanců žalobce za rok 2016 v tomto rozsahu: čas provedené kontroly, místo kontroly, jméno osoby provádějící kontrolu a výsledek kontroly, do 15 dnů od právní moci rozsudku (dále jen „rozsudek obvodního soudu“). Vzhledem k tomu, že společnost CRANEBON dobrovolně neplnila z uvedeného pravomocného rozsudku, byla zahájena exekuce pod č. j. 034 EX 126/19-6. Správce daně však uzavřel daňové řízení č. j. 2022554/18/2302-60563-402998, aniž by vyčkal důkazních prostředků poskytnutých, resp. vymožených na základě rozsudku obvodního soudu. Tím byla porušena procesní práva žalobce a rovněž § 89 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) Žalobce v této souvislosti poukazuje rovněž na § 50 odst. 3 a § 52 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“).
4. Dále žalobce namítá, že správce daně nereflektoval na jeho důkazní návrhy listin a svědků k prokázání plnění, která se uskutečnila na základě rámcové smlouvy a účetních podkladů. Dále žalobce namítá, že svědecké výpovědi byly orgány finanční správy nesprávně hodnoceny. Svědek K. je u žalobce zaměstnán od roku 2001 jako manažer objektů, který v rámci své pracovní náplně dohlíží a realizuje obsazenost objektů strážnými a řeší provozní záležitosti. Ze skutečnosti, že svědek K. neznal podrobnosti o obchodním vztahu mezi žalobcem a společností CRANEBON ještě nelze dovozovat, že neexistoval. Není ani zvyklostí, že by zaměstnanci znali podrobnosti o obchodních partnerech svých zaměstnavatelů, zvláště v případě, kdy spolupráce mezi žalobcem a společností CRANEBON probíhala předně k účelu kontroly zaměstnanců žalobce. K realizaci plnění na základě rámcové smlouvy svědek K. naopak vypověděl, že podle něho tyto utajené kontroly probíhaly, mluvilo se o tom na „firmě“ a bylo to všeobecné tajemství. Dále uvedl, že si všímal lidí, kteří do objektu nepatří a objevovali se vícekrát. Svědek také uvedl, že zaregistroval osoby, které stály venku a pozorovaly. Dle názoru žalobce tedy byla výpověď svědka K. prokázána realizace plnění na základě rámcové smlouvy. Rovněž svědek Š., který pracuje u žalobce jako strážný, potvrdil provádění kontrol zaměstnanců, když uvedl, že se něco říkalo v agentuře, ale že to je už dávno. Svědek Š. opět potvrdil povědomí o prováděných kontrolách v předmětném období a o opakujícím se pohybu jemu neznámých osob.
5. Svědek K. uvedl okolnosti a důvody navázání spolupráce se společností CRANEBON a rovněž to, že sám prováděl kontrolní činnost u strážných zaměstnaných u žalobce, přičemž se nepodařilo navázat spoluprací se subjektem, který by vykonával kontrolní činnost v takovém rozsahu, což se podařilo až se společností CRANEBON. Tento svědek popisoval také formu, jakou komunikoval se společností CRANEBON a rovněž popsal praktické plnění i z jiných ustanovení rámcové smlouvy o zprostředkování služeb v oblasti ostrahy objektů 01/15, a to předávání uniforem. Žalobce má proto za to, že předloženými důkazy – výsledky svědků K., Š. a K. byla prokázána realizace rámcové smlouvy. Spoluprací se společností CRANEBON potvrzuje i samotné účetnictví žalobce, kdy veškeré detaily obchodní spolupráce byly řádně účetně zaevidovány a zaznamenány.

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. R.

6. Dále žalobce uvádí, že se vyjádřil i k jednotkové ceně za jednu provedenou kontrolu, o jejíž efektivnosti měl správce daně pochybnosti. Žalobce uvedl, že jednotková cena ve výši 1 800 Kč za jednu provedenou kontrolu byla zcela adekvátní k situaci na trhu vzhledem k cenám konkurenčních společností za podobné služby. V případě využívání automatizovaných systémů ověření přítomnosti „kontrolorů“ na pracovišti by jednotková cena byla řádově vyšší, a vzhledem k tomu, že žalobce měl v úmyslu postupovat jako řádný hospodář, využil nabídku společnosti CRANEBO, kdy jednotková cena za jednu provedenou kontrolu byla v rozsahu ceny obvyklé.
7. Žalobce dále nesouhlasí se závěrem správce daně, že si měl počínat ve vztahu ke společnosti CRANEBO obezřetněji neboť z běžného prověření této společnosti nevyplývalo, že by byla nespolehlivým partnerem v obchodním styku, naopak byla spolehlivým plátcem daně a nebylo na ni vedeno exekuční ani insolvenční řízení. Názor správce daně, že měl vyžadovat podpisový vzor a občanský průkaz při osobním jednání, žalobce nesdílí, neboť podpisový vzor není zákonnou náležitostí zveřejněných listin v rámci příslušného obchodního rejstříku a rovněž není standardní, aby byl požadován občanský průkaz po kterékoli osobě, se kterou přijde daňový subjekt do obchodního styku. Žalobce proto navrhuje zrušení rozhodnutí orgánů finanční správy obou stupňů.
8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě k žalobní námitce neumožnění předkládat důkazy k prokázání tvrzení odkázal na bod 61 napadeného rozhodnutí, v němž byla identická námitka žalovaným již dostatečně vypořádána. Žalovaný dále uvedl, že žalobce měl možnost překládat důkazy v průběhu celého řízení, přičemž ve výkonu svého práva nebyl nijak omezen. Žalovaný připomněl, že to byl žalobce, koho tížilo důkazní břemeno ohledně prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně, přičemž se nemohl této povinnosti zprostit poukazem na skutečnost, že neměl k dispozici potřebné důkazy a tyto si teprve opatřoval. Ze zákonné důkazní povinnosti žalobce vyplývá, že by si ve svém zájmu měl zajistit důkazy, kterými by byl schopen prokázat uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovými doklady, nikoli se těchto důkazů domáhat až na základě podnětů správce daně během nalézacího řízení. Žalobce nemůže ani podmiňovat ukončení daňového řízení ukončením řízení exekučního. Nad rámec žalovaný podotkl, že podklady, jejichž vydání se žalobce domáhal, nebyly ani do dnešního dne předloženy, není tak ani zřejmé, jak dlouho měl dle žalobce správce daně vyčkávat s vydáním rozhodnutí.
9. Žalovaný dále uvedl, že žalobce do ukončení daňové kontroly a ani během samotného odvolacího řízení nesplnil svou zákonnou povinnost dle § 92 odst. 6 daňového řádu, když neoznačil a neidentifikoval žádného dalšího svědka, jehož výslech měl být proveden. Žalovaný je naopak toho názoru, že správce daně postupoval s maximální vstřícností, když veškeré svědecké výpovědi, které žalobce navrhl a dostatečně identifikoval, byly provedeny. Žalobcem uváděný odkaz na § 89 odst. 2 daňového řádu považuje žalovaný za nepřiléhavý, neboť ustanovení upravuje postup k odstranění pochybností, tedy jiný kontrolní postup, než který byl u žalobce. K možnosti uplatnění správního řádu v daňovém řízení žalovaný odkázal na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2017, č. j. 6 Afs 264/2016-44, v němž Nejvyšší správní soud jednoznačně vymezil vztah správního řádu a daňového řádu. Žalovaný je přesvědčen, že v daném případě byl správně a úplně zjištěn skutkový stav ve smyslu § 92 daňového řádu, pročez žalovaný postupoval v souladu se zákonem.
10. K žalobní námitce vztahující se k hodnocení důkazních prostředků žalovaný poukázal na principy rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a rovněž na kontinuální a

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. R.

dlouhodobou rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu, která vychází z premisy, že dodání zdanitelného plnění deklarovaným dodavatelem je jednou z hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně. Nestačí proto prokázat, že zdanitelné plnění fakticky existovalo, a že bylo dále prodáno odběratelům, ale je třeba rovněž prokázat, že toto zdanitelné plnění uskutečnila osoba, která je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena na předloženém daňovém dokladu. Existence zdanitelného plnění totiž automaticky neznamená, že toto plnění bylo žalobcem přijato od osob uvedených na daňovém dokladu. Žalovaný poukázal též na to, že v posuzovaném případě vznikly správci daně vážné a důvodné pochybnosti stran uskutečnění předmětných obchodních transakcí. V žalobcem předložených daňových dokladech přijatých od společnosti CRANEBON byly poskytnuté služby vymezeny pouze v obecné rovině bez jakékoli bližší specifikace předmětu a rozsahu plnění (např. „*Fakturujeme Vám za práce proved. v měsíci říjen/16.*“). Žalobcem nebyly předloženy žádné cenové nabídky dodávaných produktů, rámcové ani realizační smlouvy, objednávky ani smlouvy o zprostředkování. Tehdejší zástupkyně žalobce správci daně sdělila, že veškeré úhrady daňových dokladů vystavených společností CRANEBON probíhaly výhradně v hotovosti, některé daňové doklady nebyly dosud uhrazeny, a zástupkyně žádné pokladní doklady prokazující již provedené úhrady neměla k dispozici. Správci daně tak na základě uvedených skutečností vznikly důvodné pochybnosti o tom, zda nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od společností CRANEBON byl žalobcem uplatněn v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 30. 6. 2017 (dále jen „zákon o DPH“), tj. zda toto plnění skutečně přijal od společnosti CRANEBON.

11. S tvrzením žalobce, že unesl důkazní břemeno a prokázal nárok na odpočet daně, žalovaný nesouhlasí. Žalobce splnil pouze svoji prvotní povinnost (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2009, č. j. 5 Afs 53/2008-70). Správce daně však unesl své důkazní břemeno stran prokázání důvodnosti pochyb o tvrzení žalobce ve vztahu k předmětným plněním. Bylo pak na žalobci, aby vedle své zákonné povinnosti předložit daňové doklady vysvětlil pochybnosti správce daně potažmo žalovaného a prokázal oprávněnost jím uplatněného nároku na odpočet daně. Žalobce však takové důkazní prostředky v průběhu řízení nepředložil. Žalovaný je toho názoru, že po provedení svědeckých výpovědí, z nichž některé navrhl sám žalobce, byly pochybnosti správce daně prohloubeny. Žalovaný zvlášť poukázal na výpověď svědka V., jednatele společnosti CRANEBON, z níž vyplynulo, že je osobou bez domova, funkci jednatele fakticky nevykonává a tuto přijal pouze formálně za finanční odměnu. Tento svědek jakoukoliv obchodní spolupráci s žalobcem odmítl. Z výpovědi svědka K. sice vyplynulo, že v roce 2016 probíhala větší kontrolní činnost, ale již nevěděl, kdo měl tuto kontrolní činnost konat. V souvislosti se společností CRANEBON tento svědek uvedl, že tuto společnost nezná ani s nikým z této společnosti nikdy nejednal. Svědek Š. ve své svědecké výpovědi uvedl, že o namátkových kontrolách slyšel během předávání směny, ale jako kontrolující osobu označil svědka K., který byl jeho nadřízeným. I tento svědek vypověděl, že společnost CRANEBON nezná, ani s nikým z této společnosti nikdy nejednal. Oba svědci o namátkové kontrolní činnosti slyšeli od svých kolegů, z těchto svědeckých výpovědí však nijak nevyplývá, že kontrolní činnost prováděl deklarovaný dodavatel společnost CRANEBON. Pokud žalobce tvrdí, že zaměstnanci nemohli znát podrobnosti o obchodních partnerech svých zaměstnavatelů, pak si musí být vědom, že ve svých svědeckých výpovědích nemohou realizaci plnění potvrdit.

12. Ani svědek K. neuvedl takové konkrétní okolnosti předmětných zdanitelných plnění, které by svědčily o tom, že žalobce přijal šetřená zdanitelná plnění právě od deklarovaného dodavatele. Provedená svědecká výpověď byla navíc v rozporu s tvrzením žalobce, když svědek uvedl jiný předmět a rozsah činnosti, než tvrdil žalobce. Svědku K. nebyly známy žádné skutečnosti související s prováděnými kontrolami zaměstnanců, svědek dokonce neznal odpovědi na dotazy, které se měly týkat jeho běžné pracovní činnosti. Svědek K. neoznačil, kromě jednatele V., který jednání se svědkem K. popírá, žádného dalšího zaměstnance, který mu měl předávat operativní zprávy o prováděných kontrolách. Svědek K. ve své výpovědi sice potvrdil obchodní vztah s jednatelem V., jeho důkazní pozice je však dle žalovaného oslabena jeho personální vazbou k žalobci.
13. Stran účetnictví žalobce žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný poukázal na to, že hodnocení důkazních prostředků má oporu ve spisovém materiálu a jeho závěr je logickým vyústěním provedeného hodnocení, když z napadeného rozhodnutí je zřejmé, na základě jakých poznatků žalovaný dospěl k závěru, že žalobce neprokázal předmětný nárok na odpočet daně. Pokud žalobce v tomto případě neunesl své důkazní břemeno, nelze s odkazem na § 92 odst. 2 daňového řádu dovozovat, že žalovaným byl zjištěn skutkový stav nedostatečně.
14. K žalobní námitce vztahující se k ceně za provedenou kontrolu žalovaný uvedl, že v napadeném rozhodnutí nebyla cena za provedenou kontrolu nosným důvodem pro odepření nároku na odpočet daně. Z průběhu řízení vyplývá, že žalobce nepředložil žádné cenové nabídky dodávaných produktů a nečiní tak ani nyní. Vysvětlení žalobce ohledně obvyklosti cen navíc zůstává pouze v rovině tvrzení, když k tomuto nepředložil žádný důkazní prostředek, přičemž lze uvést, že správcem daně nebyla cena, co se týče její obvyklosti, rozporována. Správce daně k cenám za provedenou kontrolu konstatoval, že lze dovodit, že daňovým subjektem deklarované výdaje na kontroly zaměstnanců externí firmou by byly mnohem vyšší než výdaje na mzdy samotných strážných, což by nenاسvědčovalo tvrzení žalobce, že postupoval jako řádný hospodář.
15. K žalobní námitce obezřetnosti žalobce žalovaný uvedl, že v napadeném rozhodnutí bylo obecně uvedeno, že každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti; v daném případě především vzhledem k povaze poskytovaných služeb a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně. V zájmu žalobce tedy bylo, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohly prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně prokázání faktické realizace služeb, tedy nákladů, jež chce daňově uplatnit, je na jeho straně. Jednání žalobce, který nijak neprověřoval totožnost předmětného dodavatele, a to za situace, kdy měly úhrady přijatých zdanitelných plnění probíhat v hotovosti v řádech milionů Kč, nelze v žádném případě považovat za obezřetné. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout.
16. V replice na vyjádření žalovaného žalobce uvedl nad rámec opakování argumentů, které již zazněly v žalobě, že nesouhlasí s názorem žalovaného, že nebylo třeba vyčkat výsledků exekučního řízení k vymození povinnosti uložené společnosti CRANEBOB předložit potřebné podklady. Znovu poukázal na § 50 odst. 3 správního řádu, přičemž má za to, že *de facto* nahrazoval činnost žalovaného při získávání podkladů od společnosti CRANEBOB. V případě, že by se uvedené listiny podařilo od uvedené společnosti vymoci, bylo vysoce pravděpodobné, že z důkazního hlediska by byl žalovaný uspokojen a napadené rozhodnutí by vyznělo v jeho prospěch. Žalobce připustil, že se mu dosud

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. R.

nepodařilo v exekučním řízení požadované listiny vymoci, což nic nemění na tom, že si je měl opatřit žalovaný.

17. K návrhu důkazních prostředků žalobce poukázal na to, že vzhledem ke specifické činnosti, která byla předmětem zdanění, tedy ke kontrole pracovníků ostrahy ze strany společnosti CRANEBON bylo velice obtížné navrhnout svědky, kteří by něco relevantního o těchto prováděných kontrolách věděli, neboť kontroly podle zadání probíhaly anonymně, tedy bez spolupráce s kontrolovanou osobou, neboť jen tak bylo možné vyhledat nespolehlivé pracovníky. Ideálním svědkem v této věci by byl sám kontrolor ze společnosti CRANEBON, ta však byla nekontaktní. Žalobce je přesvědčen, že v rámci daňového řízení předložil takové důkazy, které ve vzájemné souvislosti prokazují jeho tvrzení, přičemž poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 112/2006-53.
18. Dále žalobce namítl, že v rámci daňového řízení nebyl vyzván k prokázání skutečnosti, že provedené služby skutečně přijal od společnosti CRANEBON, nýbrž že meritum uvedeného řízení spočívalo v prokázání, zda takové služby poskytnuty byly či nikoli.
19. Žalobce k ceně za kontrolní služby připomněl, že konstantně po celou dobu uváděl, že jednotková cena ve výši 1 800 Kč za jednu provedenou kontrolu byla zcela adekvátní k situaci na trhu a vzhledem k cenám konkurenčních společností za podobné služby. V případě využívání automatizovaných systémů ověření přítomnosti „kontrolorů“ na pracovišti by jednotková cena byla řádově vyšší, a vzhledem k tomu, že daňový subjekt měl v úmyslu postupovat jako řádný hospodář, využil nabídku uvedené společnosti, kdy jednotková cena za jednu provedenou kontrolu byla v rozsahu ceny obvyklé. Nebylo v silách žalobce obhospodařit přes sto stanovišť výkonu práce strážných. Žalobce rovněž ve svých úvahách propočítal náklady na pořízení automobilů, zajištění celého nového oddělení zabývajícího se jen kontrolou strážných. Náklady za jeden rok kontroly by tak přesáhly nabízenou jednotkovou cenu společností CRANEBON. Navíc uvedená kontrola zaměstnanců v takovém rozsahu byla plánována jako dočasná, aby se zvýšilo renomé společnosti, snížily ztráty a zvýšila se konkurenceschopnost. Žalobce setrval na podané žalobě v plném rozsahu.

Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

20. Ze správního spisu soud zjistil, že dne 10. 1. 2017 zahájil Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále jen „finanční úřad“) u žalobce daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období září až listopad 2016. Dále byla dne 15. 3. 2017 finančním úřadem zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období prosinec 2016 a dne 21. 9. 2017 za zdaňovací období duben až srpen 2016. Daňové kontroly byly zahájeny v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od společnosti CRANEBON. S výsledkem kontrolního zjištění za období září až prosinec 2016 byl žalobce seznámen při ústním jednání dne 21. 9. 2017. S celým výsledkem kontrolního zjištění za období duben až prosinec 2016 byl žalobce seznámen při ústním jednání dne 28. 11. 2018. O zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepsal finanční úřad zprávu o daňové kontrole č. j. 1641374/19/2302-60563-402998 (dále jen „zpráva“). Daňová kontrola byla ukončena dne 31. 7. 2019.
21. Ve zprávě finanční úřad mj. uvedl, že mu vznikly pochybnosti o daňových dokladech č. 150100020 – 120100082 vystavených společností CRANEBON, na jejichž základě si žalobce uplatnil nárok na odpočet v období duben až prosinec 2016. Z daňových dokladů nebylo patrné, jaké služby byly fakturovány, neboť bylo vždy uvedeno pouze

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. R.

„Fakturuje Vám za provedené služby, dle smlouvy 0115“. Z tohoto důvodu vyzval finanční úřad žalobce, aby prokázal, že mu byly služby deklarované v daňových dokladech skutečně poskytnuty a že tudíž byl v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění. Finanční úřad dále reprodukoval výpovědi svědků K., V., L., Č., K. a Š. a dále uvedl, jaké listiny mu předložil žalobce.

22. V části „výsledek kontrolního zjištění“ zprávy finanční úřad uvedl, že je zřejmé, že žalobcem byly předloženy daňové doklady, na jejichž základě byl ve zdaňovacích obdobích duben až prosinec 2016 uplatněn nárok na odpočet DPH, nicméně finančnímu úřadu není známo, kdo faktury vystavil a podepsal, jelikož jednatel společnosti CRANE BON V. vypověděl, že nikdy ani jednu z faktur neviděl a podpis na nich není jeho. Finanční úřad rovněž porovnal podpisy na fakturách s podpisem svědka V. na protokolu o jeho výsledku a zjistil, že jsou zjevně odlišné. Finančnímu úřadu rovněž není známo, komu patří podpisy na předložených výdajových dokladech, neboť i ohledně nich svědek V. vypověděl, že jeho nejsou, přičemž doklady ani nikdy neviděl. Podpisy se opět neshodovaly s podpisem svědka V. provedeným před finančním úřadem. Obdobně se svědek V. vyjádřil rovněž k rámcové smlouvě, přičemž i v tomto případě uvedl, že podpis na ní připojený není jeho. Obdobně finanční úřad vyhodnotil žalobcem předložené soupisy kontrol, dodací listy a soupisy pracovníků, které měla vystavit společnost CRANE BON, neboť podpis na nich připojený neodpovídá podpisu svědka V.. Není proto možné ověřit, kdo tyto listiny vytvořil a podepsal.
23. Podle předložených daňových dokladů mělo být společností CRANE BON provedeno celkem 14 442 kontrol s cenou 1 800 Kč na jednu kontrolu, tedy v celkové částce 25 876 800 Kč bez DPH. Další plnění mimo tyto kontroly měla být společností CRANE BON poskytnuta ve výši 867 135 Kč bez DPH. Celkem se tedy jednalo o částku 26 743 935 bez DPH, přičemž DPH činila 5 616 226 Kč. K realizaci kontrol žalobce žádné doklady nepředložil, kromě jejich soupisu, který finanční úřadu neuznal jako pocházející od společnosti CRANE BON, a navržených svědeckých výpovědí, žádné důkazy. Dle finančního úřadu bylo povinností žalobce, aby si uchovával doklady, kterými by mohl skutečnou realizaci kontrol prokázat. Svědkové L., Č., K. a Š. sice při výsledku uvedli, že na pracovišti slyšeli o tom, že zaměstnanci měli být kontrolováni, což však nelze dle finančního úřadu pokládat za důkaz, že ve shora popsáném rozsahu byly žalobci předmětné služby poskytnuty. Ani svědeckou výpověď svědka K. nebyla konkrétní plnění prokázána, přičemž jeho výpověď se rozchází s výpovědí svědka V., od něhož měl svědek K. přebírat uniformy a vybavení pro ostrahu u fotbalového stadionu Slavie na Edenu a předávat mu platby v hotovosti. Svědek V. je však osobou bez domova, s hlášeným pobytem na Obecním úřadu Brniště, přičemž již asi 11 let žije za sběrnou v X, kde pracuje. Svědek V. rovněž vypověděl, že nezná žalobce, nikdy žádný daňový doklad pro něj nevystavil, neví, jakou obchodní činnost společnost CRANE BON vykonávala, a popřel i to, že by kdy nějakou hotovost od žalobce přejímal. Dle své výpovědi se jednatelem společnosti CRANE BON stal za nestandardních okolností.
24. Za nestandardní považoval finanční úřad rovněž to, že částka ve výši 32 360 179 Kč měla být žalobcem hrazena v hotovosti, konkrétně si tuto částku měl přebírat osobně svědek V.. Finanční úřad se dále zabýval tím, v jaké četnosti a rozsahu by kontroly musely být prováděny, pokud jich za kontrolované období bylo provedeno více jak 14 tisíc. Finanční úřad poukázal na to, že svědci, kteří vypověděli, že se o kontrolách „na firmě“ mluvilo, měli tuto informaci pouze z doslechu. Dále poukázal na to, že jednatel V. o žádné

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. R.

kontrolní činnosti nevěděl, přičemž společnost CRANEBOB nebyla k takové činnosti ani nijak personálně vybavena. Finanční úřad dále zkonstatoval, že plnění od společnosti CRANEBOB představovala v kontrolovaných měsících převážnou většinu všech plnění přijatých žalobcem (82,26 – 93,59 procent), přičemž dodal, že za takové situace by výdaje žalobce na kontrolu jednoho zaměstnance byly mnohem vyšší než výdaje na mzdy vlastních strážných. Doklady o „zpětné vazbě“ od společnosti CRANEBOB žalobce nepředložil. Finanční úřad rovněž vysvětlil, z jakého důvodu nevyčkal na výkon rozsudku obvodního soudu, podle něhož měla společnost CRANEBOB vydat žalobci podklady o realizaci předmětných zdanitelných plnění – kontrol. Dále finanční úřad poukázal na to, že od 1. 1. 2017 již žalobce obdobné služby od externích dodavatelů nevyužíval. Finanční úřad uzavřel, že v předmětných zdaňovacích obdobích si žalobce uplatnil neoprávněně vyšší nárok na odpočet daně o 5 616 227 Kč ze základu daně 26 743 935 Kč. Na základě zprávy vydal správce daně platební výměry.

25. Proti platebním výměrám podal žalobce odvolání, o němž rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím. K nesouhlasu žalobce s hodnocením výpovědi svědků K. a Š. žalovaný uvedl, že z jejich výpovědi sice vyplývá, že se o kontrolách mezi zaměstnanci žalobce mluvilo, případně o nich slyšeli, nicméně tím ještě není prokázáno, zda ke zdanitelným plněním došlo, v jakém rozsahu se tak stalo a zda tato plnění poskytla osoba uvedená na daňovém dokladu. K odvolací námitce, že realizace všech zdanitelných plnění je doložena účetnictvím žalobce, žalovaný uvedl, že nebylo nijak zpochybňováno samotné zaúčtování účetních případů dodavatele společnosti CRANEBOB. Tato skutečnost však ještě neprokazuje, že zdanitelné plnění se uskutečnilo tak, jak je na daňových dokladech uvedeno. Žalovaný objasnil nesprávnost závěru žalobce, že odepření podpisu na zprávě má za následek její nepoužitelnost jako pokladu pro platební výměry. Dále odkázal na obsáhlé vyjádření ve zprávě k tomu, proč finanční úřad, resp. správce daně nevyčkali na výsledek exekučního řízení, přičemž znovu připomněl povinnost žalobce mít k dispozici důkazy k prokázání realizace zdanitelných plnění uvedených na daňových dokladech. Žalovaný dále poukázal na to, že všichni žalobcem navržení svědci byly vyslechnuti, přičemž další konkrétní návrhy na výslech dalších svědků žalobce již nepředložil. K odvolací námitce, že svědek V. přijal funkci jednatele společnosti CRANEBOB, a byl proto povinen počínat si v souladu s § 159 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, žalovaný uvedl, že společnost CRANEBOB sídlí na tzv. virtuálním sídle, nemá evidovanou žádnou provozovnu, od svého vzniku nezveřejnila žádné účetní výkazy ani podpisové vzory jednatele.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

26. Žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a proti rozhodnutí, proti kterému je žaloba přípustná. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlídnout z moci úřední, soud neshledal.
27. Soud o žalobě rozhodl bez jednání, a to v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce i žalovaný výslovně s takovým postupem souhlasili.

Posouzení žalobních bodů

28. Soud se nejprve bude zabývat vznesenou námitkou nepřezkoumatelnosti, kterou však žalobce vznesl pouze obecně, aniž by jakkoli konkretizoval důvody, pro něž ji namítá. Vlastní přezkum rozhodnutí je však možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřené o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč žalovaný rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku jeho rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je natolik závažnou vadou, že k ní soud přihlíží i z úřední povinnosti bez námitek. Soud dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného je plně přezkoumatelné. V jeho odůvodnění jsou vylíčeny konkrétní skutkové okolnosti, o něž je opřeno, uvedeny úvahy, kterými se žalovaný řídil, i popsány závěry, ke kterým na základě těchto úvah dospěl. Soud proto může přistoupit k vlastnímu přezkumu napadeného rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů.
29. Soud při posouzení věci vyšel z následující právní úpravy.
30. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH platí, že plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.
31. Podle § 72 odst. 2 písm. a) zákona o DPH platí, že daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona na zboží, které plátcí bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta.
32. Podle § 73 odst. 1 zákona o DPH platí, že pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky:
- a) při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad,
 - b) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil při poskytnutí zdanitelného plnění osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku nebo jiným plátcem, anebo kterou plátce uplatnil při pořízení zboží z jiného členského státu, daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem,
 - c) při odpočtu daně při dovozu zboží, je-li plátce povinen tuto daň přiznat podle § 23 odst. 2 až 4, daň přiznat a mít daňový doklad,
 - d) při odpočtu daně při dovozu zboží, není-li plátce povinen postupovat podle § 23 odst. 2 až 4, vyměřenou daň zaplatit a mít daňový doklad, nebo
 - e) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b), daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem.
33. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
34. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu platí, že 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.“

35. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu platí, že správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Daňový subjekt má povinnost tvrdit daň (podat daňové přiznání) a má důkazní povinnost toliko ke skutečnostem, které uvede v daňovém tvrzení a ve svých podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). K tomu mu postačí, doloží-li svá tvrzení například účetnictvím či fakturami. V tom okamžiku se důkazní břemeno přesouvá na správce daně, a je na něm, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Prokáže-li správce daně existenci pochybností, přesouvá se důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, který musí doložit, že i přes vzniklé pochyby se posuzovaný obchod odehrál tak, jak bylo deklarováno v daňovém přiznání (srov. rozsudky NSS ze dne 26. 7. 2018, č. j. 7 Afs 238/2017-25, ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36, či ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119).
36. Výkladem shora citovaných ustanovení daňového řádu, resp. rozložením důkazního břemene v daňovém řízení se již opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud, např. ve svém rozsudku ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66 (body 35 a 36). Podle závěrů relevantní judikatury nese v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu každý daňový subjekt povinnost tvrzení a povinnost důkazní. Daňové řízení totiž není ovládáno zásadou vyšetřovací, ale je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS). Pokud jde o obsah povinnosti tvrzení a povinnosti důkazní ve vztahu k nároku na odpočet DPH, je nezbytné vycházet zejména z § 72 a § 73 zákona o DPH, neboť právě tato ustanovení nárok na odpočet daně a podmínky pro jeho uplatnění upravují. Z těchto ustanovení vyplývá, že chce-li daňový subjekt nárok na odpočet daně uplatnit, je povinen tvrdit, že od jiné osoby, která musí být v době transakce také plátcem DPH, přijal určité zboží či služby, které zákon označuje jako zdanitelná plnění [§ 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH]. Současně musí svá tvrzení prokázat, což činí zpravidla svým účetnictvím.
37. Daňový subjekt proto splní svou povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání, předloží-li ke konkrétním transakcím daňový doklad s předepsanými náležitostmi. Přestože je prokazování odpočtu DPH prvotně záležitostí dokladovou, je nezbytné respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Nedojde-li k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je v daňových dokladech deklarováno, neboť o faktickém stavu (tj. jeho faktické realizaci) jsou pochybnosti, nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH ani doklad se všemi požadovanými náležitostmi. Nárok na odpočet daně má totiž základ ve faktické existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně, nikoli ve formálním dokladu. Přestože je tedy odpočet podmíněn formálním vykázaním zdanitelného plnění (předložením dokladu), nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007-72, vycházející z nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99; či nověji rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2019, č. j. 9 Afs 306/2017-139). Jak Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71, na který odkázal i žalovaný v napadeném rozhodnutí, daňový doklad „*není poukázkou na vznik nároku na odpočet daně: aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, musí věrně zobrazovat právě faktickou stránku věci – tj. přijetí zdanitelného plnění.*“

38. V souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu leží po předložení daňového dokladu důkazní břemeno na správci daně, neboť ten prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (tj. i daňových dokladů). Tato důkazní povinnost neznamená, že by správce daně musel prokázat rozpor účetního případu se skutečností (nejde tedy o povinnost prokázat absolutní jistotu), proto ne každá chyba v účetnictví bude představovat požadovanou intenzitu pochybností. Správce daně pro unesení svého důkazního břemene musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS, či ze dne 28. 8. 2018, č. j. 8 Afs 265/2016-62).
39. Pro přechod důkazního břemene „zpět“ na daňový subjekt je nezbytné, aby správce daně své pochybnosti kvalifikovaně vyjádřil. Jen tak totiž daňový subjekt zjistí, z jakých důvodů nejsou jím předložené doklady pro uplatnění odpočtu DPH dostatečné, tj. na základě čeho hodnotí správce daně předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné [srov. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], a jak se proti uvedeným pochybnostem může případně bránit. Byť zákon nestanoví, jak má správce daně vyjádřit své pochybnosti z hlediska formy, bude se tak dít v průběhu daňové kontroly za splnění všech zákonných podmínek zpravidla právě výzvami. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, vyžaduje-li to průběh řízení a nelze-li potřebné informace získat z vlastní úřední evidence. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i v dalších svých rozsudcích jako například ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015-70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016-60, či ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62. Judikatura k daňovému řízení sice byla formulována částečně ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, avšak její závěry jsou v zásadě aplikovatelné i na úpravu obsaženou v daňovém řádu, neboť v rozhodných otázkách se právní úprava daňového řízení nezměnila.
40. Soud tedy stručně shrnuje, že daňový subjekt má povinnost tvrdit daň (podat daňové přiznání) a má důkazní povinnost ke skutečnostem, které uvede v daňovém tvrzení a ve svých podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). K tomu mu postačí, doloží-li svá tvrzení například účetnictvím či fakturami. V tom okamžiku se důkazní břemeno přesouvá zpět na správce daně, na němž je, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Prokáže-li správce daně existenci pochybností, přesouvá se důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí doložit, že i přes vzniklé pochyby se posuzovaný obchod odehrál tak, jak bylo deklarováno v daňovém přiznání (srov. rozsudky NSS ze dne 26. 7. 2018, č. j. 7 Afs 238/2017-25, ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36, či ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119).
41. Podstatou sporu mezi účastníky je, zda žalobce splnil podmínky pro uznání odpočtu DPH na vstupu u přijatých zdanitelných plnění, představovaných službami poskytnutými na základě daňových dokladů č. 150100020 – 120100082 vystavených společností CRANE BON v období duben až prosinec 2016, u nichž správci daně vznikly pochybnosti, zda došlo k jejich reálnému uskutečnění.

42. Žalovaný nečiní sporným, že žalobce své primární důkazní břemeno, tedy předložit daňové doklady se všemi zákonnými náležitostmi, unesl. Současně však orgány finanční správy žalobci na více místech připomněly to, co soud výše vyložil, tedy že zákon o DPH nestojí toliko na formálním vykázaní zdanitelného plnění, nýbrž na souladu stavu formálního se stavem faktickým. Správce daně se proto v souladu s tímto principem zabýval daňovými doklady, na jejichž základě si žalobce nárokoval odpočet DPH zaplacené na vstupu, z toho hlediska, zda jimi deklarovaná zdanitelná plnění byla reálně uskutečněna. Správce daně dostatečně a srozumitelně vysvětlil, z jakých důvodů mu vznikly pochybnosti o tom, že k poskytnutí služeb fakturovaných společnostmi CRANE BON žalobci skutečně došlo. Vyslovením důvodných pochybností, opřených o konkrétní skutečnosti přešlo důkazní břemeno ohledně prokázání svých tvrzení zpět na žalobce, který tak byl povinen jinými důkazními prostředky než svým účetnictvím a daňovými doklady prokázat, že k poskytnutí fakturovaných služeb v daném rozsahu došlo a že byly poskytnuty právě společnostmi CRANE BON.
43. Žalobce s pochybnostmi orgánů finanční správy polemizuje mj. s poukazem na skutečnost, že nevyčkal, až žalobce v exekučním řízení získá dokumenty od společnosti CRANE BON na základě rozsudku obvodního soudu, a neumožnily mu jej předložit jako důkaz. K tomu soud konstatuje, že je třeba odmítnout argumentaci žalobce o porušení ustanovení správního řádu, neboť tento předpis se při správě daní nepoužije (srov. § 262 daňového řádu a závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2017, č. j. 6 Afs 264/2016-44). Dále je třeba podotknout, že shodnou námitku již žalobce opakoval ve svých vyjádřeních k daňové kontrole a v odvolání. Žalovaný přitom srozumitelně vysvětlil, proč na ukončení exekučního řízení nevyčkal a soud se s jeho závěry ztotožňuje. Soud souhlasí jednak s tím, že je především zájmem žalobce, který si nárokuje daňový odpočet a který tak musí být připraven v případě relevantních pochybností správce daně tyto vyvrátit, kdo by měl uchovávat podklady o tom, že mu byly poskytnuty určité služby, kdo a v jakém rozsahu je poskytl. V obchodním styku sice obecně nelze vyloučit ani situace, kdy určitá dokumentace se poskytne obchodnímu partnerovi, případně se smluvní strany dohodnou, že určitou dokumentaci povede druhá strana. Na straně druhé pak taková situace dopadne tíživě na tu stranu, která příslušnými podklady nedisponuje. Může pak nastat též situace, tak jako tomu bylo i v nyní posuzované věci, že je druhá smluvní strana žalována o splnění nepeněžité povinnosti, tedy například na vydání určitých listin. Jisté rozpaky však vzbuzuje to, že žalobce podal žalobu k obvodnímu soudu až řadu měsíců poté, kdy u něj byla daňová kontrola zahájena. Z takového postupu je patrná jistá účelovost, neboť je zjevné, že do té doby žalobce žádnými podklady nedisponoval a není tedy ani zřejmé, na jakém základě si byl jist, že společnost CRANE BON fakturované služby realizovala. Soud považuje v této souvislosti za podstatné připomenout, že žalobce v rozhodných zdaňovacích obdobích vyplatil částky přesahující v souhrnu 25 milionů Kč bez DPH, aniž by kromě jednoho souhrnného přehledu, o němž navíc v důsledku výpovědi svědka V. vznikly pochybnosti o jeho původu, disponoval jakýmkoli podkladem, z něhož by se, byť jen pro účely proplacení faktury, podávalo, že služby byly skutečně poskytnuty, kým a v jakém rozsahu.
44. Dále nebylo žalobcem v průběhu daňového řízení ani v žalobě objasněno, o jaké konkrétní podklady by se mělo jednat, zda vůbec existují a proč by je vlastně měla mít společnost CRANE BON k dispozici, pokud je nepředávala žalobci jako podklad pro doložení realizace fakturovaných služeb. V této souvislosti nelze odhlížet ani od toho, že v daňovém řízení bylo zjištěno dostatek indicií pro závěr, že svědek V. plnil roli tzv. bílého koně, tedy

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. R.

osoby, která je „papírově“ dosazena do jednatelské funkce určité společnosti (zde společnosti CRANEBON), aniž by fakticky tuto funkci vykonávala, resp. se reálně podílela na jejím obchodním vedení, přičemž za společnost takto „osedlanou bílým koněm“ v takové situaci fakticky jednají jiné osoby. Lze tedy přitakat i úvaze vyjádřené ve zprávě (str. 40 a 41), že je otázkou, zda svědek V. (jednatel společnosti CRANEBON) vůbec nějaké doklady k dispozici měl a má, ale též úvaze, že se patrně fakticky o řízení vedeném u obvodního soudu ve věci vydání předmětných dokumentů ani nedozvěděl, byť společnosti CRANEBON formálně rozhodnutí doručeno do datové schránky bylo. V této souvislosti je jisté i žalobci známo, že byl vydán tzv. rozsudek pro uznání, přičemž nebylo zjišťováno, zda požadované dokumenty fyzicky existují. Samotný vykonatelný rozsudek obvodního soudu, jehož výrok soud výše citoval, proto ještě nevypovídá nic o existenci dokumentů, o nichž žalobce tvrdí, že existují, avšak toto své potvrzení nijak uvěřitelně neprezentoval ani orgánům finanční správy, ani soudu.

45. Za situace, kdy bylo zjištěno, že svědek V. jakoukoli obchodní spolupráci s žalobcem popírá, že je osobou bez domova s hlášeným pobytem na obecním úřadu, že se stal jednatelem za blíže nespecifikovanou občasnou odměnu, aniž by nad rámec příležitostného podepisování dodaných listin reálně společnost CRANEBON obchodně řídil, se soudu jeví odmítnutí vyčkávat na výsledek exekučního řízení k vymožení splnění povinnosti předložit předmětné dokumenty, zcela odpovídají zjištěným okolnostem případu. Nelze odhlédnout od toho, že svědek V. byl v daňovém řízení vyslechnut dne 28. 3. 2018, přičemž žalobce podal žalobu k obvodnímu soudu dne 12. 6. 2018. Tedy v době, kdy žalobu podával, muselo být žalobci již zcela jasné, že podání civilní žaloby proti společnosti CRANEBON představuje žalobu proti „prázdné skořápce“, neboť jediný jednatel zmiňované společnosti (svědek V.) je osoba bez domova, která nejen že fakticky společnost CRANEBON vůbec neřídí, ale jistě nemá ani přístup k její datové schránce. Nehledě na to, že jediným společníkem CRANEBON byla v době podání civilní žaloby jistá společnost COLESBERG SE, která je však s účinky od 15. 3. 2018 (tj. po podání žaloby k obvodnímu soudu) v úpadku a jejímž jediným jednatelem byl opět svědek V.. Za této situace muselo být žalobci zřejmé, že plnění, jehož se vůči CRANEBON domáhal podáním občanskoprávní žaloby, ve skutečnosti nikdy nevymůže, resp. že i procesní úspěch ve věci (zde rozsudkem pro uznání) bude bez reálné šance na exekuční vymožení. Jednání žalobce proto soud nemůže interpretovat jinak, než že podáním občanskoprávní žaloby k obvodnímu soudu měla být před správcem daně demonstrována snaha opatřit si potřebné doklady, a tím si i vytvářet jisté předpolí pro to, aby posléze mohl správci daně vytýkat, že mu neumožnil žalované podklady předložit k důkazu, ač sám žalobce si musel být vědom, že předmětné doklady od žalované společnosti reálně nikdy nezíská a že úspěch v daném civilním sporu bude toliko procesně-formální bez reálné naděje na vymahatelnost. Soud proto dospěl k závěru, že žalobci ze strany orgánů finanční správy reálná příležitost prokázat svá tvrzení dána byla, přičemž též neuvěřil jinak zcela obecnému tvrzení žalobce, že dokumenty, kterými nedisponuje žalobce, disponuje ze shora uvedených důvodů společnost CRANEBON, resp. svědek V.. Žalobní námitka není důvodná.
46. Žalobce dále namítá, že mu nebylo umožněno navrhnout další svědky, přičemž výpovědi vyslechnutých svědků žalovaný nesprávně hodnotil. I tuto námitku již žalobce uplatňoval přinejmenším v odvolání a žalovaný na ni v potřebném rozsahu reagoval. Ani v žalobě nebyl žalobce konkrétnější a neuvedl, jaké svědky orgány finanční správy nevyslechly. Ze správního spisu soud ověřil, že finanční úřad předvolal všechny svědky, které žalobce

navrhl, přičemž svědka V. bylo třeba nechat předvést. Žalobce dále namítá, že žalovaný měl jako důkaz o skutečné realizaci kontrolních služeb pro žalobce uznat svědecké výpovědi zaměstnanců žalobce, kteří vypovídali variantně buď tak, že o externích kontrolách něco slyšeli, případně, že i nějaké třetí osoby, které takovou činnost prováděli, na některých místech i viděli. Ani v tomto směru žalobce nenamítá nic nového, co by nenamítal již dříve, naposledy v odvolání proti platebním výměrům. Je nutné v této souvislosti znovu připomenout, že orgány finanční správy nezpochybňovaly rámcovou smlouvu jako takovou, byť s ohledem na to, co vypověděl svědek V., lze mít poměrně silné pochybnosti o tom, kdo ji za společnost CRANE BON vlastně podepsal, nýbrž to, zda se externí kontroly strážných žalobce podle této smlouvy uskutečňovaly, resp. zda se uskutečňovaly ve fakturovaném rozsahu, a pokud poskytovány byly, zda to bylo ze strany společnosti CRANE BON. Současně je podstatné to, že důkazní břemeno v tomto směru znovu tížilo žalobce a nikoli orgány finanční správy, jak soud výše vysvětlil.

47. Pokud tedy žalobce namítá, že například svědek K. nemohl znát podrobnosti o obchodním vztahu se společností CRANE BON, přičemž žalobce výslovně uvádí, že to není ani zvykem, pak jde tato skutečnost k jeho tíži. Bylo totiž pouze na něm, aby navrhl jiné svědky, případně předložil dokumenty, které by prokázaly realizaci více jak 14 tisíc externích kontrol (proč nebylo třeba vyčkat na exekuční řízení, soud výše vysvětlil). I soud je názoru, že realizaci takového množství externích kontrol neprokazuje obecné tvrzení o tom, že se o nějakých kontrolách tzv. „mluvilo na firmě“, ani výpověď svědka K., že nějaké osoby, které cosi pozorovaly, zaznamenal. Svědek Š. pak sice uvedl, že o namátkových kontrolách také slyšel, ale jako kontrolující osobu označil svědka K., který byl jeho nadřízeným. Výpovědi svědků, kteří něco o kontrolách slyšeli, případně snad i někoho, kdo by mohl být externím kontrolorem, viděli, však byly natolik obecné, že jimi i podle soudu nebyla prokázána realizace ani jednoho zdanitelného plnění realizovaného společností CRANE BON.
48. Důvodná není ani výtku žalobce, že v rámci daňového řízení nebyl vyzván k prokázání skutečnosti, že provedené služby skutečně přijal od společnosti CRANE BON, nýbrž že meritum uvedeného řízení spočívalo toliko v prokázání, zda takové služby poskytnuty byly či nikoli. Předně je třeba k této námitce poznamenat, že ji žalobce uplatnil až v replice, nicméně vzhledem k tomu, že úzce souvisí se samotným jádrem sporu mezi účastníky, soud ji považuje za tzv. rozhojnění argumentace k již uplatněnému žalobnímu bodu. Dále již z logiky věci plyne, že obě skutečnosti představují propojené nádoby, přičemž jejich objasňování závisí na tom, zda pochybnosti vznikají ohledně samotného poskytnutí zdanitelných plnění, či pouze ohledně dodavatele, který je poskytl. V daném případě však vznikly pochybnosti již o tom, zda vůbec služby poskytnuty byly. Žalobce tak byl povinen prokazovat nejen tuto skutečnost, ale také to, že služby poskytla společnost CRANE BON. Nadto soud ze správního spisu ověřil, že se žalobce v tomto svém tvrzení mylí, neboť byl k obojímu vyzván výzvami finančního úřadu ze dne 6. 4. 2017 (na č. l. 33) a ze dne 31. 10. 2017 (na č. l. 43).
49. Žalobce pomíjí i to, že orgány finanční správy nevycházely izolovaně pouze ze svědeckých výpovědí, ale dávaly je do logické souvislosti i s ostatními najevo vyššími skutečnostmi, jako bylo například zjištění o svědkovi V. jako tzv. bílém koni, zjištění, že společnost CRANE BON neměla žádnou provozovnu ani žádné zaměstnance, kterými by externí kontroly realizovala, či zjištění, že platby v celkové výši přes 32 milionů Kč probíhaly v hotovosti po kavárnách a restauracích, přičemž jejich údajný příjemce - svědek V. -

přijetí všech částek, jakož i podpis na výdajových dokladech odmítl. S těmito skutečnostmi žalobce nijak v žalobě nepolemizuje. Jediný svědek, který se podrobněji vyjádřil k obchodnímu vztahu se společností CRANEBON, byl svědek K.. K jeho výpovědi však již finanční úřad poznamenal, že její váha je snížena osobní vazbou na žalobce. Rovněž žalovaný v napadeném rozhodnutí (bod 35) podrobně objasnil, proč ani výpověď tohoto svědka nenapomohla k unesení žalobcova důkazního břemene. Jelikož žalobce se závěry žalovaného nepolemizuje, ale stále opakuje prakticky tutéž argumentaci, odkazuje soud na předmětnou část napadeného rozhodnutí, neboť se s důvody, proč ani výpověď svědka K. nemohla vést k jinému závěru, ztotožňuje. Totéž platí o námitce žalobce, že samotné účetnictví dostatečně zaznamenává spolupráci se společností CRANEBON. I k této okolnosti se žalovaný již v napadeném rozhodnutí vyjádřil, přičemž připomněl, že samo řádné vedení jednotlivých účetních případů v účetnictví žalobce nebylo zpochybňováno. Předmětem pochybností byla faktická realizace fakturovaných zdanitelných plnění, přičemž při přenesení důkazního břemene zpět na žalobce již samotné účetnictví k prokázání této skutečnosti nepostačuje, což soud výše rovněž již vysvětlil. Pro úplnost soud dodává, že poukaz žalobce na případ řešený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 112/2006-53, není příslušný. V tam posuzované věci daňový subjekt předložil nejen daňové doklady (faktury), ale také výdajové pokladní doklady o provedených platbách a odpovídající účetní evidenci. O existenci deklarovaného zboží a jeho použití pro podnikání daňového subjektu rovněž svědčily výsledky místního šetření finančních orgánů včetně zjištění, že bylo reálně použito. Finančním orgánům se v uvedené věci nepodařilo věrohodnost daňovým subjektem předložených dokladů vyvrátit, což je zcela jiná situace než v nyní posuzovaném případě. Ani tato žalobní námitka není důvodná.

50. Pokud žalobce vyslovuje výhrady k tomu, že jednotková cena 1 800 Kč za jednu externí kontrolu byla odpovídající obchodní realitě, pak je nutné poznamenat, že na zpochybnění jednotkové ceny orgány finanční správy své závěry nepostavily, ostatně ani to nebylo nutné, pokud dospěly k závěru, že nebylo žalobcem dosud prokázáno, že předmětné služby byly vůbec poskytnuty. Reálně by tedy bylo případně na místě se touto otázkou zabývat teprve v návaznosti na prokázání alespoň jednoho výkonu externí kontroly. Úvahám orgánů finanční správy ohledně jednotkové ceny soud rozumí tak, že dotvářely celkový obraz o pochybnostech, které v souvislosti s těmito službami pro žalobce v daňovém řízení vznikly. Žalobce totiž nijak v daňovém řízení nevysvětlil (a nevysvětluje ani v žalobě), proč, resp. na základě jakých kritérií byla vybrána právě společnost CRANEBON, přičemž orgány finanční správy poukázaly i na to, že při porovnání nákladů na zaměstnance vykonávajícího ostrahu s náklady na jeho externí kontrolu by náklady uvedené na druhém místě byly výrazně vyšší, a to za situace, kdy plnění od společnosti CRANEBON představovala v kontrolovaných měsících převážnou většinu všech plnění přijatých žalobcem (82,26 - 93,59 procent). Obecná tvrzení uváděná v žalobě (cena je adekvátní situaci na trhu, jednotková cena při využívání automatizovaných systémů by byla řádově vyšší, či že uvedená jednotková cena je cenou obvyklou) tato zjištění nijak uvěřitelně ani přesvědčivě nezpochybňují. Žalobní námitka není důvodná.
51. V poslední žalobní námitce žalobce namítá, že neměl žádné pochybnosti o spolehlivosti společnosti CRANEBON, přičemž není povinen si ani ověřovat občanským průkazem totožnost osob, s nimiž obchodně jedná. V této souvislosti soud především odkazuje na zjištění, která byla učiněna ve vztahu k osobě svědka V., o čemž žalobce v žalobě mlčí, zejména na zjištění, že tento popřel, že by podpis na rámcové smlouvě byl jeho a že uvedl,

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. R.

že k jednání za společnost CRANEBO se dostal přes jistého D. J., který mu za tuto činnost dal „občas nějakou odměnu“. Je zjevné, že žalobce zcela pomíjí zjištěné skutečnosti, kdy i za situace, kdy svědek V. popírá podpis na rámcové smlouvě, tvrdí, že nebyl povinen si ověřovat totožnost jednající osoby občanským průkazem, případně jiným dokladem totožnosti. Soudu však současně nesdělil, s kým tedy rámcovou smlouvu podepisoval, pokud to nebyl svědek V., což lze mít za prokázané. Dlužno dodat, že výsledku svědka V. se žalobce neúčastnil a ani později proti jeho svědecké výpovědi nic nenamítal. Znovu však soud připomíná, že orgány finanční správy nebyly povinny žalobci prokázat, s kým rámcovou smlouvu podepisoval, neboť zcela postačilo, že zde vyvstaly důvodné pochybnosti o tom, že to nebyl jednatel společnosti CRANEBO ani jiná za tuto společnost jednající osoba. Bylo povinností žalobce prokázat nejen to, že rámcová smlouva byla uzavřena, ale především to, že služby podle ní poskytované byly skutečně realizovány. Pokud žalovaný poukazoval na nezbytný stupeň obezřetnosti, pak to bylo v napadeném rozhodnutí uvedeno obecně v souvislosti s tím, aby si žalobce s ohledem na povahu přijímaných služeb zajistil přístup k dokladům potřebným pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Ani tato žalobní námitka není důvodná.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

52. Vzhledem k tomu, že žalobní body nejsou důvodné a soud nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlídnout i bez námítky, byla žaloba zamítnuta jako nedůvodná (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
53. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl v řízení úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl naopak plně procesně úspěšný, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení, které by se vymykaly běžné úřední činnosti, nevznikly, nadto o její přiznání ani nežádal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. R.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha, 26. října 2021

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu