



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: **SPICE CARS s.r.o.**, IČO: 05255627  
sídlem Lidická 700/19, 602 00 Brno  
zastoupený **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s.r.o., IČO: 26879441  
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 3. 2020, č. j. 11796/20/5300-21444-711232,

**takto:**

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se **nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci**

1. Žalobce za zdaňovací období listopad 2016 uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále také jen „DPH“). V rámci daňové kontroly, zahájené dne 12. 4. 2017, dospěl Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) k závěru, že nárok na

odpočet DPH z prověřovaných plnění v podobě zboží a služeb od deklarovaného dodavatele společnosti LANIKO Czech s.r.o. (dále jen „LANIKO“) žalobce uplatnil neoprávněně, neboť neprokázal přijetí příslušných plnění v souladu s předloženými daňovými doklady, tedy že tato plnění přijal od dodavatele uvedeného na daňovém dokladu, v deklarovaném rozsahu a ceně (oprava motoru závodního automobilu, nákup pneumatik a náhradních dílů). Na základě výsledků daňové kontroly proto správce daně vydal dodatečný platební výměr ze dne 17. 10. 2018, č. j. 4298949/18/3001-51524-712090 (dále jen „dodatečný platební výměr“), jímž žalobci doměřil DPH ve výši 111 268 Kč a uvedl, že žalobci vznikla povinnost uhradit penále ve výši 22 253 Kč.

2. Proti shora zmíněnému rozhodnutí správce daně podal žalobce odvolání, které žalovaný zamítl (a dodatečný platební výměr potvrdil) rozhodnutím ze dne 18. 3. 2020, č. j. 11796/20/5300-21444-711232, které nyní žalobce napadá žalobou.

## II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Žalobce ve včas podané žalobě vyjádřil názor, že mu za zdaňovací období listopad 2016 náležel nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění, a že závěry žalovaného jsou v tomto směru nesprávné, resp. nedostatečně podložené. Žalobce proto navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.
4. Žalobce se obsáhle věnoval, a to s odkazy na judikaturu správních soudů a komentářovou literaturu, problematice důkazního břemene a jeho rozložení mezi daňový subjekt a správce daně. V tomto směru žalobce namítal především to, že správce daně v rámci daňové kontroly neunesl svoje důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), neboť ve svých výzvách, které právě měly vést k přenosu důkazního břemene zpět na žalobce, neuvedl žádné konkrétní či relevantní pochybnosti.
5. Dle žalobce tak správce daně ve výzvách neopřel své pochybnosti o objektivně existující důvody. Žalobce se proto domnívá, že na takové výzvy nebylo možné ani reagovat, neboť nebylo zřejmé, ke kterým pochybnostem a jakým způsobem se má žalobce vyjádřit, a odstranit případné pochybnosti. Přitom až na tvrzení pana L. K., který měl být v rozhodném období jednatelem společnosti LANIKO, že žalobce nezná, byly všechny skutečnosti uvedené ve výzvě zcela běžnými skutečnostmi vyskytujícími se v obchodních vztazích, a nemohou být považovány za objektivní skutečnosti, které by zpochybnilly tvrzení žalobce. Žalobce rovněž namítá, že svá tvrzení prokázal řádnými doklady a výpisy z účtů, přičemž skutečnost, že předmětná plnění byla hrazena z bankovního účtu jednatele žalobce, je zcela běžná, neboť žalobce v rozhodné době nedisponoval na svém bankovním účtu dostatkem finančních prostředků. Žalobce je tak toho názoru, že žalovaný nepředložil žádné důkazní prostředky, kterými by prokázal svá tvrzení.
6. Vedle toho žalobce odkazuje taktéž na kontrolní hlášení, ze kterých plyne, že dodavatel LANIKO řádně daň na výstupu přiznal a odvedl, čímž nebyl narušen princip neutrality daně.
7. Žalobce se také vyslovil k některým tvrzením pana L. K. uvedeným v protokolech o jednáních s ním. V tomto směru žalobce zpochybňuje např. význam okolnosti seznámení se žalobcem s tímto dodavatelem, když pan K. v rámci své výpovědi uvedl, že tehdy jednal sám za sebe. I s přihlédnutím k dalším souvisejícím okolnostem jsou závěry žalovaného dle žalobce nesprávné či nerelevantní – seznámení se na Barum rally a domluva na budoucí

spolupráci, ačkoli pan K. zatím nefiguroval ve společnosti LANIKO, není nic neobvyklého či nevysvětlitelného. Žalobce taktéž označil za zcela nepřiléhavé tvrzení žalovaného, že žalobce nemá ve Zlíně žádnou provozovnu ani zaměstnance, neboť jednatel žalobce má ve Zlíně dílnu (Pančava) a sklad (Bartošova čtvrť), kde bylo předáváno předmětné plnění, a kde má rovněž jednatel žalobce i zaměstnance. Za nepodstatné pak považuje žalobce i tvrzení žalovaného, že deklarovaný dodavatel neměl žádné zkušenosti s opravami motorů či s náhradními díly, neboť svá plnění realizoval subdodavatelsky.

8. Dále se žalobce podrobněji vyjádřil i k svědecké výpovědi pana K. Žalobce se domnívá, že svědek řádně odpověděl na dotazy vznesené správcem daně. Ačkoliv jediný rozpor ve svědecké výpovědi se týkal data opravy motoru, přesto správce daně zpochybnil svědeckou výpověď jako celek. Nadto správce daně znal skutečnosti (plynoucí z protokolu o zahájení daňové kontroly u deklarovaného dodavatele), kterými později zpochybnil výpověď svědka K., přesto se ale na tyto skutečnosti svědka nezeptal. Žalobce je tohoto názoru, že svědek měl být vyslechnut opakovaně, neboť na tyto skutečnosti nemohl být dotazován přímo žalobcem. Žalobce dále namítá, že požadoval v rámci vyjádření ke kontrolnímu zjištění vysvětlení, proč správce daně akceptuje protokoly sepsané s panem K., přičemž jimi zpochybňuje jeho svědeckou výpověď, a přisuzuje jim i vyšší důkazní moc, aniž by tyto protokoly jakkoliv souvisely s daňovou kontrolou u žalobce. Žalobce rovněž podotýká, že pan L. K. do protokolu vypovídal po zákroku u zubaře a tudíž nebyl schopen si řádně vybavit všechny skutečnosti.
9. Závěrem žalobce namítl, že žalovaný ve svém rozhodnutí žalobci vytýká, že ten nepředložil žádné další důkazní prostředky, kterými by prokázal svá tvrzení. Pokud však žalobce předložil vše, co předložit mohl, nabízí se tak otázka, co by měl ještě předložit. Optikou žalovaného by tak nemohl žalobce unést důkazní břemeno nikdy, pokud by se jeho dodavatel stal pro správce daně nekontaktní.

### III. Vyjádření žalovaného a další písemná podání účastníků řízení

10. Žalovaný ve svém vyjádření podrobně reagoval na žalobní námitky, které označil za nedůvodné. Proto navrhl, aby soud žalobu zamítl. Rozhodné dle žalovaného je to, že žalobce neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně v souladu s § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dni z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).
11. Podobně jako žalobce se i žalovaný vyjádřil k otázce rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně v rámci daňového řízení. V této souvislosti uvedl, že má za to, že správce daně své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu unesl, když ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 1. 11. 2017, č. j. 1810501/17/3301-61561-712009 (dále jen „Výzva“), označil a prokázal existenci konkrétních skutečností, které vedly ke vzniku jeho pochybností o věrohodnosti žalobcových tvrzení stran faktického přijetí plnění v souladu s předloženými doklady. Výzvou správce daně přenesl důkazní břemeno zpět na žalobce, který pak měl jinými důkazními prostředky prokázat oprávněnost nárokovaných odpočtů ze zdanitelných plnění od společnosti LANIKO v souladu s § 72 zákona o DPH a § 73 zákona o DPH. Nicméně následnou reakci žalobce na takto kvalifikovanou a konkrétní Výzvu nelze žádným způsobem považovat za relevantní, neboť se žalobce nikterak nevyjádřil k obchodním transakcím, nepředložil žádné důkazní prostředky, pouze navrhl provedené svědecké výpovědi pana L. K. Fakticitu plnění tak žalobce nijak neprokázal, přičemž není pravdou, že by na Výzvu nebylo možné relevantně reagovat. K úspěšnosti žaloby pak nemůže vést tvrzení o tom, že

některé jevy, které se ve věci vyskytly, jsou běžnými skutečnostmi vyskytujícími se v obchodních vztazích, jakož i výpisy z účtu žalobceva jednatele. Není pak pravdou, že by rozhodnou skutečností, která vedla k vydání dodatečného platebního výměru a napadeného rozhodnutí, byla jen nekontaktnost dodavatele LANIKO.

12. Rozhodná není ani žalobceva argumentace principem neutrality DPH a odkaz na příslušné kontrolní hlášení.
13. Žalovaný se vyjádřil také k věrohodnosti prohlášení a výpovědi pana K. a dodal, že nespatořoval důvod pro opakovanou výpověď tohoto svědka (to se týká i skutečnosti, že svědek měl být pod vlivem lékařského zákroku; z předmětného protokolu tato informace nevyplývá). V této souvislosti je pak třeba poukázat také na to, že v tvrzené době seznámení se pana K. s panem K. (jednatel žalobce), ani jedna z těchto osob nefigurovala v nyní dotčených subjektech (LANIKO a žalobce). Není tak zřejmé, že by se domlouvaná obchodní spolupráce měla týkat právě těchto subjektů.
14. Pokud žalobce uvádí, že jeho jednatel má potřebný sklad, provozovnu i zaměstnance, nemá tato skutečnost relevantní vztah k žalobci samotnému a k jím deklarovaným plněním. Nadto ze svědecké výpovědi pana K. vyplynulo, že deklarovaný dodavatel neměl zkušenosti s opravami závodních automobilů.
15. Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce replikou. V ní uvedl, že žalovaný nevysvětlil, proč neuznává kontrolní hlášení jako důkazní prostředek prokazující dodání deklarovaným dodavatelem. Žalobci pak žalovaný klade k tíži okolnosti, které provázejí podnikání tisíců bezproblémových subjektů. Jde např. o virtuální sídla, neexistenci webových stránek apod. Z toho pak správci daně vytvoří falešné, ale jim vyhovující příběhy, přičemž za nastoleného procesního stavu již daňové subjekty nemají šanci prokázat oprávněnost svých tvrzení. Správci daně také na daňové subjekty kladou nereálné a od praxe zcela odtržené požadavky. Nelze mít u každé transakce množství svědků, činit si u každé podrobné poznámky apod. Poškozenými zpravidla bývají toliko odběratelé, kteří např. na nekontaktnosti svých dodavatelů nemohou mít zájem, přičemž se odběratelé vlastně stávají rukojmími svých dodavatelů. Není přitom reálné, aby daňové subjekty podrobně prověřovaly své dodavatele. Nemají na to ani kapacity. V nynější věci žalobce přeložil všechny myslitelné důkazy, podpořené kontrolním hlášením dodavatele, správce daně však žádný z těchto důkazů neuznal za dostatečný a je otázkou, co by již měl žalobce předložit, aby to správce daně uznal za dostatečné. Správce daně tedy postupoval od počátku tak, aby se prokázání splnění hmotněprávních podmínek pro žalobce stalo nemožným. Hodnocení důkazů, zejména svědeckých výpovědí, bylo ve věci zcela nesprávné. Obecně nesprávnost postupů českých správců daně plyne i z judikatury Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“) – kontrolní postupy jsou v České republice nastaveny nezákonně.
16. K věci se vyjádřil ještě i žalovaný. Setrval na svých dosavadních závěrech. Uvedl, proč nepřikládal z hlediska prokázání faktické stránky deklarovaného plnění větší váhu kontrolnímu hlášení. Zároveň měl žalovaný ve věci dostatek důvodných pochybností, které správce daně sdělil žalobci ve Výzvě. Správce daně v celé záležitosti vycházel z komplexu zjištění, nikoli jen z nekontaktnosti dodavatele LANIKO. Osobu dodavatele je třeba přesně označit a znát, aby mohl být dodržen požadavek neutrality systému DPH. Pokud jde o konkrétní plnění, mohl si žalobce jeho kvalitativní a kvantitativní parametry snadno zkontrolovat při převzetí, přičemž je třeba vzít v potaz jeho povahu – u nákladné

opravy motoru závodního vozu je prověření osoby dodavatele zcela legitimní. V tomto směru však žalobce postupoval zcela nestandardně.

17. Ve stručné reakci pak žalobce položil otázku, jaký význam vlastně m kontrolní hlášení, pokud je jeho povaha taková, jako ji líčí žalovaný. Za takového stavu by bylo dle žalobce namíste předmětný institut zrušit.

#### IV. Ústní jednání

18. Při ústním jednání dne 29. 6. 2022 žalobce shrnul, že jádrem sporu bylo, zda žalobce unesl své důkazní břemeno, resp. zde se žalovanému (či správci daně) podařilo přenést důkazní břemeno (zpět) právě na žalobce. Ve věci přitom dle žalobce bylo nesporné, že plnění existovalo a bylo poskytnuto. V těchto souvislostech je třeba vzít v potaz rozsudek SDEU ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, *Kemwater ProChemie* (dále jen „*Kemwater*“).
19. Pokud jde o věc *Kemwater*, tak tam dokonce jednatel dodavatele popřel, že by došlo k plnění, přičemž nyní však jednatel dodavatele LANIKO výslovně potvrdil plnění ve prospěch žalobce. Bod 40 rozsudku *Kemwater* nadto zpřesnil problematiku rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Z objektivních okolností případu tak musí vyplynout, že dodavatel byl v postavení osoby povinné k dani, tedy byl plátcem DPH – je na správci daně, aby vyvrátil, že dodavatel měl uvedené postavení, přičemž postačuje toliko prokázání tohoto postavení, nikoli přímo konkrétního dodavatele. Z bodu 38 rozsudku *Kemwater* pak také plyne, že příslušné informace k dané otázce mohou vyplynout i z vlastní evidence správce daně.
20. K tomu žalobce dodal, že společnost LANIKO byly formálně v postavení plátce daně a všechny relevantní doklady také byly vystaveny na její jméno. Plátcem byla i materiálně, chovala se jako plátce DPH, podávala daňová přiznání i kontrolní hlášení (tato kontrolní hlášení se týkala plnění ve prospěch žalobce), odvedla daň. Skutečnost, že společnost LANIKO byla plátcem formálně i materiálně pak nevyvracel ani správce daně; stát se vůči společnosti LANIKO také jako vůči plátcí DPH choval v daňových řízeních a stát též daň z plnění ve prospěch žalobce akceptoval jako daň na výstupu. Proto je nyní na žalovaném, aby prokázal, jaké postavení společnost LANIKO měla.
21. Ve vztahu k problematice kontrolního hlášení odkázal žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2022, č. j. 4 Afs 89/2021-74 (všechna zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)); z něj plyne, že kontrolní hlášení není jen jakési formální zdokladování, nýbrž že jde o jeden z důkazních prostředků svědčících o tom, že k plnění fakticky došlo. Pokud jde o recentní judikaturu Nejvyššího správního soudu, tak žalobce odkázal také na rozsudek ze dne 19. 4. 2022, č. j. 3 Afs 223/2020-66, dle kterého tu ve vztahu k otázce důkazního břemene nejsou podnikatelé od toho, aby naplňovali důkazní standardy, které si představují správci daně a namísto podnikání se věnovali vyžadování dokladů od svých dodavatelů apod.
22. V posuzovaném případě bylo obchodování dle žalobce zcela standardní, platby proběhly přes bankovní účty, dodávky nikdo nezpochybnil. Pochybnosti byly založeny jen na tom, že při zahájení daňové kontroly jednatel dodavatele hovořil obecně a až v rámci svědecké výpovědi vypovídal konkrétněji, což je zcela přirozené, neboť až v pozdější fázi mohl mít jasnější povědomost o tom, co po něm bude správce daně vyžadovat a mohl se až teprve tehdy připravit. Naopak při zahájení daňové kontroly nemohl ještě vědět, co po něm bude

správce daně chtít; později však věděl např. to, že se jej správce daně bude dotazovat na plnění pro žalobce apod.

23. Žalovaný při ústním jednání odkázal na své vyjádření k žalobě a na napadené rozhodnutí. Přitom věc *Kemwater* není pro posuzovaný případ relevantní, neboť žalobce neprokázal, že by plnění od společnosti LANIKO vůbec přijal. Nadto žalobce nepředložil ani žádné důkazy k tomu, že by měl mít dodavatel postavení správce daně, když celková plnění, která měl obdržet, nedosáhla potřebné výše 1 000 000 Kč. Žalobce tak neprokázal, že by plnění přijal v deklarovaném rozsahu a ceně. Odvedení daně, podání kontrolního hlášení atd. není nyní relevantní, význam by mělo v případě možného podvodu na DPH, o tuto otázku se však nyní nejedná.
24. K tomu žalobce dodal, že neměl možnost doplnit dokazování, kterážto eventualita měla nastat v důsledku rozhodnutí ve věci *Kemwater*. Kontrolní hlášení, daňová přiznání apod. měla svůj význam, o plnění svědčí také výpovědi svědků, bankovní úhrady atp. V reakci na dotaz soudu, zda žalobce chce uvést, ve smyslu judikatury ve věci *Kemwater*, nějakého „alternativního“ dodavatele plnění, sdělil žalobce, že dodavatelem byla právě společnost LANIKO; postrádalo by pak smysl deklarovat jiného dodavatele než toho, kterého dosud uváděl. O překročení hranice obratu, na jejímž základě byla společnost LANIKO v postavení plátce DPH, svědčí i jiná věc projednávaná u Krajského soudu v Brně (sp. zn. 29 Af 39/2021).

#### V. Posouzení věci soudem

25. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)] napadené rozhodnutí žalovaného. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že **žaloba není důvodná**.
26. Po skutkové stránce soud konstatuje, že správce daně zahájil dne 12. 4. 2017 u žalobce daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období listopad 2016 (viz protokol o zahájení daňové kontroly č. j. 811463/17/3301-61561-712009). V jejím rámci prověřoval přijatá zdanitelná plnění v podobě zboží a služeb od deklarovaného dodavatele LANIKO, z nichž si žalobce za předmětné zdaňovací uplatnil nárok na odpočet DPH v celkové výši 111 268 Kč; šlo o dvě dodávky pneumatik PIRELLI (základ daně 106 000 a 116 000), jednu dodávku náhradních dílů (základ daně 37 850 Kč) a konečně opravu motoru závodního vozidla Peugeot 208 R2 (základ daně 270 000 Kč). Na základě dokazování provedeného v rámci daňové kontroly dospěl správce daně k závěru, že nárok na odpočet DPH z prověřovaných plnění žalobce uplatnil neoprávněně, neboť neprokázal přijetí předmětných plnění v souladu s předloženými daňovými doklady, tedy že tato plnění přijal od dodavatele uvedeného na daňovém dokladu, v deklarovaném rozsahu a ceně (viz také zpráva o daňové kontrole ze dne 18. 9. 2018, č. j. 1755624/18/3301-61561-712009 – dále jen „zpráva o daňové kontrole“). Proto správce daně vydal dodatečný platební výměr, který žalobce napadl odvoláním. Rozhodnutí žalovaného o tomto odvolání je nyní napadeno žalobou.
27. Jádrem sporu v posuzované věci pak je to, zda bylo možné žalobci odepřít za zdaňovací období listopad 2016 nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, a to z důvodu neprokázání přijetí zdanitelného plnění, tedy nesplnění hmotněprávních podmínek dle §

72 zákona o DPH. Žalovaný zastává stanovisko, že to možné bylo, zatímco žalobce daňovým orgánům v tomto směru vytýká pochybení.

28. Věc se do značné míry týká rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně a toho, kdo své důkazní břemeno unesl, a kdo ne. Obecně k tomu soud předesílá, že takovou problematikou se judikatura správních soudů zabývala již nescíslněkrát. Opět v obecné rovině lze 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 opakovaně potvrdil Ústavní soud (k danému principu srov. již náleze 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.
29. 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 věty první zákona o DPH, podle něhož *„nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti“*, a z § 73 odst. 1 věty první zákona o DPH, dle kterého *„plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem“*. 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 že poskytnuté plnění bylo provedeno právě deklarovaným plátcem DPH (co se týká uvedení konkrétního plátce DPH, doznala problematika určitých změn v důsledku rozhodnutí SDEU ve věci *Kemwater*, nicméně z níže uvedených důvodů nejsou tyto změny v posuzovaném případě relevantní).
30. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, 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). 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, který uvedl, že *„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 ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04).

31. 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, případně i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2013, č. j. 1 Afs 68/2013-35). 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 vzpomenutý rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119).
32. Žalovaný v daném případě dospěl k závěru, že správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a prokázal existenci vážných a důvodných pochyb o souladu deklarovaného stavu se skutečností (aniž by tyto pochyby žalobce vyvrátil). S tímto závěrem se ztotožnil i krajský soud.
33. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce převážně unesl své primární důkazní břemeno, když v průběhu daňové kontroly předložil prvotní daňové doklady, které zaevidoval do evidence pro daňové účely. Tímto žalobce splnil formální podmínky nároku na odpočet ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH a důkazní břemeno přešlo na správce daně. Jak však vyplývá z konstantní judikatury, ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v těchto dokladech deklarováno.
34. Na základě zjištěných skutečností vznikly správci daně pochybnosti o oprávněnosti uplatňovaného nároku na odpočet daně. V průběhu daňové kontroly proto vydal Výzvu. Nelze přitom dle soudu přisvědčit žalobci, že by Výzva neobsahovala jasně specifikované pochybnosti správce daně, potažmo důvody pro tyto pochybnosti, a proto nebylo možné na Výzvu relevantně reagovat.
35. Zmíněné pochybnosti o věrohodnosti žalobcových tvrzení stran faktického přijetí plnění v souladu s předloženými doklady nespočívaly toliko v nekontaktnosti společnosti LANIKO. Nekontaktnost dodavatele zde jistou roli hrála a dle soudu také legitimně (správce daně i dle Výzvy vyzval společnost LANIKO k poskytnutí údajů týkajících se spolupráce s žalobcem, ta však nereagovala). Správce daně ve Výzvě uvedl, že provedl dne 10. 5. 2017 místní šetření na adrese sídla deklarovaného dodavatele v Praze, kde zjistil, že se jedná o sportovní areál a společnost LANIKO zde nemá poštovní schránku, přičemž se zde nepodařilo zastihnout žádnou osobu a správce daně posléze od majitele objektu korespondenčně zjistil, že zde má společnost LANIKO pronajatou kancelář. Správce daně

své pochybnosti opřel také o zjištění, že žalobce sídlí v Brně v bytovém domě a nemá žádnou provozovnu. Dále správce daně ve Výzvě své pochybnosti založil na jednání s jednatelem společnosti LANIKO, panem K., které uskutečnil v rámci daňového řízení vedeného u společnosti LANIKO dne 9. 10. 2017 (viz protokol č. j. 1824046/17/3301-61561-712009): pan K. uvedl, že předmětem činnosti společnosti LANIKO je poskytování zboží, služeb, IT služeb, přičemž nemá žádné zaměstnance a nevybavuje si, že by vstoupil do obchodního vztahu s žalobcem. V neposlední řadě ve správci daně vzbudilo pochybnosti vágní vymezení předmětu plnění při relativně nákladné opravě motoru závodního vozu a zápis o poškození vozidla ze dne 12. 11. 2016, který byl přiložen ke smlouvě o pronájmu tohoto vozidla uzavřené dne 8. 11. 2016 mezi odvolatelem a společností TNT Počernice s.r.o., kde je pouze velmi obecně specifikován rozsah poškození. Dále správce daně poukázal na to, že dosud není zřejmé, kdo a kde deklarované zboží předával a přebíral ani kde bylo toto zboží uskladněno. V tomto směru také správce daně na žalobce vznesl konkrétně specifikované požadavky na prokázání reálného uskutečnění deklarovaných plnění.

36. Soud se tak domnívá, že Výzvou správce daně přenesl důkazní břemeno zpět na žalobce, který pak měl jinými důkazními prostředky prokázat oprávněnost nárokových odpočtů ze zdanitelných plnění od společnosti LANIKO v § 72 a § 73 zákona o DPH. Soud tak příslušné žalobní námitky směřující vůči Výzvě nepovažuje za důvodné a dodává, že následnou reakci žalobce na Výzvu (v podobě, jakou měla, a která byla dle názoru soudu zcela v souladu se zákonem) nebylo možné považovat za relevantní ve vztahu k nároku na odpočet DPH u deklarovaných plnění, neboť se žalobce potřebným způsobem nevyjádřil k daným transakcím a nepředložil žádné další – pro věc potřebné – důkazní prostředky, toliko navrhl provedení svědecké výpovědi pana K. K této otázce, stejně jako k podkladům které žalobce předložil, a tvrzením, která uvedl, se soud vyjádří níže. Zde pouze dodává, že pochybnosti správce daně zjevně nebyly vyvolány jen nekontaktností deklarovaného dodavatele (přestože byl správce daně schopen vyslechnout pana K. – k tomu blíže viz body [37] a [38] napadeného rozhodnutí), ale i nejasnostmi ve způsobu fungování a podnikání jak žalobce, tak společnosti LANIKO, kdy předloženou smluvní a další dokumentaci nebylo možné považovat za dostatečnou. Přitom nekontaktnost či virtuální sídlo dodavatele jsou dle názoru soudu legitimním impulsem pro správce daně ke zkoumání toho, zda deklarovaná plnění, zejména jsou-li takového charakteru jako jsou v posuzovaném případě (zpravidla vyžadující skladovací prostory, dílny apod.), byla poskytnuta i ve skutečnosti (srov. např. bod [40] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2021, č. j. 5 Afs 181/2020-42). Samu o sobě zároveň nelze nekontaktnost klást žalobci k tíži, neměla by však ve spojení s dalšími konkrétními okolnostmi případu být naopak žalobci ani ku prospěchu.
37. Je rovněž v souladu s ustálenou judikaturou správních soudů, že správce daně není povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak je tvrzeno daňovým subjektem, či prokázat namísto daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila, nýbrž je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119; viz již bod 31. tohoto rozsudku), což správce daně učinil právě s ohledem na zjištění u deklarovaného dodavatele.
38. K výše uvedenému soud dodává, že i případná vada samotné Výzvy by ještě nemusela způsobovat nezákonnost napadeného rozhodnutí. Tato vada totiž mohla být napravena i

v dalším průběhu řízení. O pochybnostech správce daně nebyl žalobce informován toliko Výzvou, ale také v průběhu celého daňového řízení (viz seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 29. 6. 2018, č. j. 1502742/18/3301-61561-712009). Žalobce, potažmo jeho zástupce, tak byl opakovaně seznámen s pochybnostmi správce daně a měl možnost na sdělené pochybnosti reagovat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 192/2019-29, bod [34]).

39. Žalobci pak lze přisvědčit, že sice předložil formálně správné daňové doklady, avšak nárok na odpočet daně má základ ve faktické existenci zdanitelných plnění, nikoliv ve formálně deklarováném stavu. Soud tu souhlasí s žalovaným, že vzhledem ke zjištěním správce daně bylo na žalobci, aby svá tvrzení prokázal jinými než formálními doklady vycházejícími z jeho účetnictví. Bylo tak na žalobci, aby předestřené pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal, že se deklarovaná plnění uskutečnila tak, jak je uvedeno na předmětných daňových dokladech. Jak ve vyjádření k žalobě poukázal žalovaný, tak mj. dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71, 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.“*
40. Jak již bylo řečeno, žalobce nad rámec daňových dokladů (včetně smlouvy), nenavrhl kromě výslechu pana L. K. prakticky žádné další relevantní důkazy. K problematice této výpovědi, stejně jako výpovědi pana M. H. (zaměstnanec žalobcova jednatele – pana P. K., jakožto samostatně podnikající fyzické osoby), se soud vyjádří níže.
41. Zde soud k žalobcově námitce, že skutečnosti uvedené ve Výzvě, jsou zcela běžnými skutečnostmi vyskytujícími se v obchodních vztazích, v souladu s žalovaným uvádí, že tyto skutečnosti nejsou z hlediska uznání oprávněnosti nároku na odpočet daně podstatné s ohledem na splnění právě hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, zvláště za situace, kdy z těchto „běžných skutečností“ vznikly správci daně důvodné pochybnosti (viz shora). V této souvislosti ani uhrazení deklarováných plnění z bankovního účtu jednatele žalobce neprokazuje porážení předmětných plnění žalobcem.
42. V souladu se závěry žalovaného lze dodat, že ze zákonné důkazní povinnosti žalobce vyplývá, že tento by si měl ve svém zájmu zajistit důkazní prostředky, kterými bude schopen prokázat svá tvrzení v souladu s daňovými doklady (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61, ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232, publikovaný pod č. 2033/2010 Sb. NSS, či ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37). Takové důkazní prostředky však žalobce nepředložil. I dle názoru soudu tak správce daně, resp. žalovaný, dospěl k akceptovatelnému závěru, že žalobce důkazní břemeno, které jej tížilo (resp. které na něj přešlo zpět), neunesl, neboť se mu nepodařilo jednoznačně prokázat průběh obchodních transakcí promítnutých do sporných daňových dokladů. K tomu pak soud dodává, že v obecné rovině zcela souhlasí se závěry, které „nad rámec věci“ uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 4. 2022, č. j. 3 Afs 223/2020-66, a žalobce je připomenul v rámci ústního jednání (viz bod 21. tohoto rozsudku Krajského soudu v Brně a zejména bod [26] citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu), nicméně tyto formulace je vždy třeba vztáhnout ke konkrétním okolnostem každé jednotlivé věci; v nynějším případě tak samy o sobě nemohou vést ke zrušení napadeného rozhodnutí.

43. Jednou z podstatných okolností věci, kterou žalobce také rozebírá v žalobě, je problematika svědeckých výpovědí, zejména svědecké výpovědi pana K. Po celkovém zhodnocení věci, byť s jistými korekcemi, se soud stran nedostatečné věrohodnosti či důkazní hodnoty této výpovědi přiklonil k závěru žalovaného.
44. Z obecného hlediska, které se týká zásady volného hodnocení důkazů, soud odkazuje na body [49] a [50] napadeného rozhodnutí. Tato východiska vztahující se k předmětné zásadě nerozporuje ani žalobce. Je však třeba se zabývat tím, jak danou zásadu daňové orgány aplikovaly v konkrétní rovině.
45. Za poměrně důležité – i z hlediska pozdějšího vyhodnocení příslušných vyjádření svědka jako nepřilíš věrohodných – považuje soud okolnosti prvního jednání správce daně s panem K., které se uskutečnilo dne 9. 10. 2017 (dle správního spisu se jednalo o „setkání“ spíše náhodné, a to v pivnici, kde se měl pan K. zdržovat). Toto jednání dne 9. 10. 2017 se konalo ve věci daňové povinnosti společnosti LANIKO, nikoli přímo ve věci žalobce. Při té příležitosti pan K. uvedl, že je oprávněn jednat za společnost LANIKO, ale přesně neví, jakou ekonomickou činnost tato společnost provozuje, účetnictví společnosti vede sám. Jak uvádí žalovaný, a jak vyplývá z příslušného protokolu, k dotazu na obchodní případy ve čtvrtém čtvrtletí roku 2016 pan K. sdělil, že si je přesně nepamatuje. Pan K. taktéž nepotvrdil, že by znal žalobce.
46. Další jednání správce daně s panem K. (opět v rámci řízení vedeného se společností LANIKO) se uskutečnilo dne 15. 11. 2017. Tentokrát pan K. uvedl, že není jednatelem společnosti LANIKO, neboť tuto společnost již 1. 2. 2017 prodal, bližší informace k tomu nesdělil. Jak v napadeném rozhodnutí rekapituloval správce daně, na položené otázky pan K. odpovídal neurčitě, kdy např. na dotaz, aby popsal ekonomickou činnost společnosti LANIKO odpověděl: „*Nejsem schopen odpovědět.*“ Podobné se týkalo i odpovědí na otázky po osobním angažmá pana K. ve společnosti LANIKO. Pan K. tak např. nevěděl, v jakém účetním programu vystavuje společnost účetní doklady, nebyl schopen blíže popsat prostory, v nichž společnost sídlí, k dotazům na obchodní partnery se nebyl schopen vyjádřit. Uvedl, že účetní doklady vystavovala jeho přítelkyně, která se přihlašovala i do datové schránky, jméno přítelkyně odmítl správci daně sdělit. Pan K. tak při tomto jednání, k němuž se ovšem soud ještě vyjádří dále, nebyl schopen poskytnout relevantní informace vztahující se k činnosti deklarovaného žalobcova dodavatele.
47. V tomto kontextu je dle názoru soudu významné zjištění správce daně, že pan K. měl být jednatelem společnosti LANIKO od 30. 8. 2016 do 1. 2. 2017, kdy údaj o zániku funkce pana K. jako jednatele byl do obchodního rejstříku zapsán až dne 7. 12. 2017 (v únoru roku 2017 přitom správce daně vyzval společnost LANIKO k poskytnutí údajů týkajících se její daňové povinnosti), přičemž svůj podpis na zápisu z valné hromady datovaném dne 1. 2. 2017, který byl podkladem pro provedení změny v obchodním rejstříku, uznal pan K. za vlastní až dne 14. 11. 2017. Jak uvedl žalovaný, tak z této objektivní skutečnosti vyplývá, že pan K. při jednání se správcem daně dne 9. 10. 2017 buď nevěděl, že již není jednatelem deklarovaného dodavatele, nebo vědomě uvedl nepravdivou informaci o svém oprávnění za společnost LANIKO jednat. Rovněž tato skutečnost věrohodnost vyjádření pana K. snižuje, přičemž soud nepovažuje za příliš přesvědčivé sdělení, že se dne 9. 10. 2017 „*mylně domníval, že se kontrola týká mé druhé společnosti*“ (viz „*doplnění protokolu ze dne 15.11.2017 č.j.: 1962453/17/3301-61561-709164*“).

48. Do značné míry se soud ztotožňuje s žalovaným, že pochybnosti o věrohodnosti později provedené svědecké výpovědi pana K. (dne 7. 12. 2017), stejně jako o věrohodnosti „doplnění protokolů“ pana K. ze dne 9. 10. 2017 a 15. 11. 2017, plyne také z toho, že s časovým odstupem dvou měsíců od podání prvních velmi neurčitých a nekonkrétních informací správci daně se pan K. rozpomenul nejen na žalobce, ale zejména na okolnosti tvrzené obchodní spolupráce z listopadu předchozího roku, byť tyto původně uváděl ve značně obecné rovině. V této souvislosti zastával žalobce stanovisko, že těmito svými podrobnými informacemi pan K., i jako svědek, jednoznačně dosvědčil skutečnosti tvrzené žalobcem (a tedy že žalobce dané skutečnosti prokázal). Podobně jako žalovaný však soud v celkových souvislostech věci považuje za nepřilíš pravděpodobné, že by svědek rozpomenul na věci, o nichž před dvěma měsíci vůbec nevěděl („doplnění protokolů“ pak uskutečnil v úzké časové souvislosti se svou svědeckou výpovědí, která se odehrála za účasti žalobcova zástupce). Nadto svědkovo tvrzení týkající se opravy motoru závodního automobilu v časové rovině neodpovídá jinými důkazními prostředky založeným ve spise, a to zápisu o poškození vozidla ze dne 12. 11. 2016 a daňovým dokladem č. 160100050 ze dne 15. 11. 2016 za opravu motoru (dle těchto dokladů mělo dojít ke sjednání opravy prakticky „okamžitě“, čemuž odpovídalo i deklarované datum zdanitelného plnění, zatímco pan K. vypověděl, že sjednání opravy ze strany společnosti MUDY s.r.o., jakožto subdodavatele, mělo zabrat několik dní, resp. týden, a pak několik týdnů samotná oprava – blíže k dalším pochybnostem žalovaného viz také bod [29] napadeného rozhodnutí).
49. Soud za popsaných podmínek souhlasí s žalovaným, že nebylo třeba provádět opakovaný výslech svědka (K.) za účelem odstranění rozporů mezi výpověďmi (blíže viz bod [55] napadeného rozhodnutí). Zatímco dříve pan K. nevypověděl prakticky ničeho hmatatelného, později uváděl detailní informace. Nejednalo se tedy striktně vzato o rozpor mezi konkrétními sdělenými údaji, přičemž takovou situaci bylo možno vyhodnotit v rámci volného hodnocení důkazů, včetně vyhodnocení věrohodnosti svědka.
50. K tomu soud dodává, že se plně neztotožňuje s žalovaným, že v rámci jednání s panem K. nijak nevyplynulo, že by ten byl dne 15. 11. 2017 indisponován. Touto indispozicí po lékařském zákroku u zubaře pan K. i žalobce odůvodňovali podobu vyjádření pana K. daného dne. Přinejmenším zpětně lze odpovědi typu „[n]ejsem teď schopn uvažovat“ či „nejsem schopn teď logicky uvažovat“ brát v kontextu s dokladem o lékařském ošetření za indicii o tehdejší ovlivnění tělesného a duševního stavu pana K. To však v zásadě nevysvětluje nekonkrétnost jeho sdělení ze dne 9. 10. 2017 (navíc pan K. v tomto směru, alespoň dle protokolu, nic neuvedl a protokol bez výhrad podepsal). Povšimnout si lze také toho, že k zákroku mělo dojít dne 13. 11. 2017, kdy dne 15. 11. 2017 se měly na panu K. projevat důsledky tohoto zákroku (včetně vlivu „silných tlumících léků proti bolesti“), přičemž dne 14. 11. 2017 měl pan K. u notáře v Praze uznat za vlastní podpis na zápise z valné hromady ze dne 1. 2. 2017, v jejímž rámci mělo dojít k převodu podílu ve společnosti LANIKO z pana K. na pana R. K., narozeného dne X, občana Slovenské republiky (a taktéž se místo pana K. stal pan K. jednatelem).
51. V těchto souvislostech nelze pohlížet na detailnější výpověď pana K. jakožto svědka dne 7. 12. 2017 (tomu byl žalobcův zástupce přítomen a mohl svědkovi klást potřebné otázky tak, aby z tohoto výslechu žalobce mohl pro sebe vytěžit maximum) jako na důkazní prostředek, který by prokázal uskutečnění předmětných zdanitelných plnění deklarovaným dodavatelem LANIKO. Tato svědecká výpověď se nedoplňuje s dalšími

důkazními prostředky tak, aby prokázala žalobcem tvrzené skutečnosti. Žalobce nepředložil takové důkazy, které by přesvědčivě dokazovaly to, co žalobce uváděl. I s přihlédnutím k rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2022, č. j. 3 Afs 223/2020-66, na který žalobce odkazoval, se soud domnívá, že žalobce nedostal důkazním standardům vyplývajícím z judikatury správních soudů. Krajský soud tu odkazuje např. na bod [18] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2018, č. j. 5 Afs 133/2017-35, dle kterého „[p]rokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Samotné daňové doklady (byť se všemi požadovanými náležitostmi) nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, která je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá. Daňový doklad v procesu dokazování nelze pojímat jako zcela samostatný izolovaný dokument, ale váže se k němu celá řada dalších dokladů a záznamů, které vytváří ověřitelnou vazbu mezi dokladem a dodáním zboží či poskytnutím služby; spolehlivou auditní stopu, tzn. zdokumentovaný tok plnění daňový subjekt zajistí především tím, že bude uchovávat veškeré související informace, doklady a dokumenty od samého počátku transakce, např. též informace o získání obchodního partnera či o původu zboží. (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 – 45, ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 – 103, či ze dne 10. 2. 2016, č. j. 5 Afs 99/2015 -106, ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013 – 79).“

52. V rámci hodnocení věci soud uvádí jistou výhradu rovněž vůči dílčímu argumentu žalovaného, že v době seznámení se pana P. K. (jednatel žalobce) a pana L. K. na akci Barum Rally, ani jeden z nich nefiguroval ve společnosti Spice Cars s.r.o. či společnosti LANIKO, pročež se tam domlouvaná budoucí spolupráce nemohla týkat jmenovaných právnických osob (v postavení dodavatele a odběratele). Dle názoru soudu si však lze poměrně jednoduše představit, že se fyzické osoby seznámí a domlouvají si další spolupráci, přičemž později tato spolupráce může nabýt formy jejich účasti v nově založených právnických osobách nebo v již existujících právnických osobách, do nichž vstoupí. Podobně rezervovaně pak soud přistupuje i k argumentaci žalovaného, že odebrání plnění ze strany žalobce nebylo možné s ohledem na to, že žalobce nedisponoval sklady, dílnami nebo obdobnými prostorami. Vzhledem k tomu, že jimi disponoval jednatel žalobce jakožto podnikající fyzická osoba, lze si opět představit, že žalobce využíval infrastrukturu svého jednatele. To ale nic nemění na tom, že uvedené skutečnosti mohly přinejmenším na počátku daňového řízení založit určité pochybnosti správce daně, resp. že se žalobci v konečném důsledku nepodařilo prokázat reálné uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění.
53. K výše uvedenému – tedy oprávněným pochybnostem správce daně, které se žalobci nepodařilo rozptýlit – soud dodává, že zpráva o daňové kontrole obsahuje s odkazem na obsah správního spisu zásadní pochybnosti o tom, kdo měl dodat společnosti LANIKO (která byla fakticky toliko v postavení „zprostředkovatele“) plnění, které společnost LANIKO poté měla poskytnout žalobci. Předmětná plnění totiž měla pocházet od společnosti MUDY s.r.o. (nyní již vymazané z obchodního rejstříku), za kterou měl vystupovat její jednatel, pan D. A. N., narozený dne X, rumunský státní příslušník. Zjištěné skutečnosti totiž nasvědčovaly tomu, že ve 4. čtvrtletí roku 2016 daný subjekt

(sídlící na virtuálním sídle, nemající provozovnu a další technické zabezpečení pro svou činnost, neposkytující správci daně součinnost) nevykonával ekonomickou činnost (viz např. s. 10 zprávy o daňové kontrole). K tomu přistupovala také absence zkušeností společnosti LANIKO (či pana K.) např. s opravami motorů závodních vozidel, což i vzhledem k deklarované nákladnosti této opravy a typové složitosti takové služby, lze považovat za zdroj pochybností daňových orgánů.

54. Soud také dodává, že ve věci správce daně vyslechl dne 3. 9. 2018 svědka pana M. H. Toho žalobce v návrhu na výslech svědka (doručeném správci daně dne 5. 5. 2018) označil za svého zaměstnance. Pan H. však byl zaměstnancem žalobcova jednatele. Zároveň svědek potvrdil toliko dovezení motoru do vozu Peugeot 208 R2 do dílny pana P. K. (žalobcův jednatel), z jeho výpovědi však nevyplývalo, konkrétně kdo a za jakých okolností tento motor (popř. další deklarovaná plnění) dodal. I tomuto jednání byl přítomen žalobcův zástupce, avšak k možnosti položit svědkovi otázky, potažmo zda chce tyto otázky položit, uvedl toliko to, že „[v]zhledem k tomu, že si svědek již téměř nic nepamatuje, tak nechci“. Rovněž z toho lze dle názoru soudu dovozovat určitou irrelevantnost dané svědecké výpovědi pro prokázání reálného uskutečnění deklarovaných plnění.
55. Soud nesouhlasí ani s žalobní argumentací, dle níž měl žalovaný přisuzovat vyšší důkazní sílu protokolům o ústním jednání s panem K. (v rámci řízení vedeného se společností LANIKO) na úkor svědecké výpovědi pana K. Tyto důkazní prostředky dle názoru soudu žalovaný a správce daně hodnotili ve vzájemných souvislostech a v souvislosti s dalšími okolnostmi případu. Nelze tak jednoduše konstatovat, že by daňové orgány připsaly zmíněným protokolům o ústním jednání vyšší důkazní sílu, nýbrž na základě informací v nich obsažených a okolností, za nichž byly pořízeny, nabyly pochybnosti o věrohodnosti svědecké výpovědi pana K. ze dne 7. 12. 2017; tyto pochybnosti dosáhly takové závažnosti, že na jejich základě – akceptovatelně – nevyhodnotily svědeckou výpověď jako věrohodnou.
56. Pokud jde o námitky žalobce týkající se nenarušení principu neutrality daně, a to také v souvislosti s kontrolním hlášením společnosti LANIKO, souhlasí soud se stanoviskem žalovaného. V posuzované věci nebylo předmětem řízení narušení neutrality daně. Správce daně posuzoval jen to, zda žalobce splnil formální a zejména podmínky pro přiznání odpočtu daně z přidané hodnoty. Přitom samo podání kontrolního hlášení, či toto kontrolní hlášení o sobě, nemá mezi ostatními důkazy nějaké privilegované postavení. Nelze je zcela bagatelizovat, čímž soud v obecné rovině souhlasí s žalobcovým odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2022, č. j. 4 Afs 89/2021-74, nicméně i to které kontrolní hlášení je třeba hodnotit v kontextu s dalšími důkazními prostředky. Oproti případu, na který žalobce odkazuje, tak nyní správce daně zpochybnil samo plnění, které měl žalobce obdržet, resp. faktické uskutečnění tohoto plnění, to i s přihlédnutím ke skutečnostem vážícím se k údajnému subdodavateli MUDY s.r.o.
57. Podobně není ve věci relevantní ani rozhodnutí SDEU ve věci *Kemwater*, resp. na něj navazující judikatura Nejvyššího správního soudu. Tato judikatura se totiž vztahuje k situacím, kdy správce daně nezpochybňuje samo uskutečnění plnění, tedy to, že plnění existuje, ale zpochybněna je osoba dodavatele. Nyní však správce daně a žalovaný zpochybňovali primárně to, zda žalobce skutečně deklarované plnění obdržel. Jedná se tedy o typově jiný případ, než kterého se týká judikatura související s případem *Kemwater*.

58. K důvodnosti žaloby pak dle názoru zdejšího soudu nevede ani obecná argumentace žalobce vztahující se k důkazním standardům vyžadovaným českými správci daně. Ačkoli by v některých konkrétních případech mohla být trefná, nyní daňové orgány dle krajského soudu relevantně zpochybnily závěry žalobce, přičemž postupovaly v souladu s výše citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu.

#### **VI. Závěr a náklady řízení**

59. Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
60. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení.
61. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, pročez mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

#### **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 1. července 2022

JUDr. Zuzana Bystrická v.r.  
předsedkyně senátu