

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců JUDr. Václava Štencla, MA a JUDr. Radka Malenovského ve věci

žalobce: **CORESO, spol. s r.o. - v likvidaci,** IČ: 27750345
sídlem Spolková 298/10, 602 00 Brno
zastoupen advokátem JUDr. Ivo Panákem
sídlem Kounicova 39, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 5. 2021 č. j. 18149/21/5300-21444-712994

takto:

I. Žaloba se **zamítá.**

II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce 25. 7. 2018 podal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty (dále „*DPH*“) za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2018 (dále „*předmětné zdaňovací období*“), v němž vyčíslil vlastní daň ve výši 34 107 Kč. Správce daně (na základě nesouladu kontrolních hlášení) požádal žalobce o předložení dokladů a jiných písemností, které by prokázaly faktické uskutečnění zdanitelných plnění přijatých od dodavatele FAIR PLAY HOTEL s.r.o. (dále jako „*dodavatel*“ či „*FPH*“). Správce daně zahájil postup k odstranění pochybností výzvou z 2. 11. 2018 (dále jen „*výzva k odstranění pochybností*“), v níž vyzval žalobce, aby u sporných plnění prokázal splnění podmínek stanovených v § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jako „*ZDPH*“) a přijetí od dodavatele FPH. Daňová kontrola byla ukončena 1. 10. 2020 projednáním zprávy o daňové kontrole, v níž správce daně uvedl, že žalobce neprokázal faktické přijetí sporných plnění od dodavatele FPH. Správce daně na základě zprávy o daňové kontrole vydal 26. 10. 2020 platební výměr na DPH č. j. 4497733/20/3001-51521-713009, kterým žalobci byla vyměřena DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2018 ve výši 181 107 Kč (dále jako „*prvostupňové rozhodnutí*“). Žalovaný rozhodnutím z 13. 5. 2021 č. j. 18149/21/5300-21444-712994 (dále jako „napadení rozhodnutí“) odvolání žalobce proti prvostupňovému rozhodnutí zamítl.

II. Obsah žaloby

2. Žalobce v žalobě namítl následující.
3. Žalobce nesrovnalosti ohledně předmětu plnění uznává, ale tyto vysvětlil tím, že smluvní dokumentaci si tvořil sám, dle internetových vzorů, a proto se v ní nalézají chyby a nepřesnosti. Navzdory chybám v dokumentaci platí, že přednější je faktický stav věci a faktické prokázání dodání zboží.
4. Žalobce nesrovnalost ohledně jména dodavatele od počátku vysvětluje tak, že Z. T. vůbec neměl zájem o kupní smlouvy v písemné formě, úplně mu stačila ústní dohoda, jako legitimní způsob uzavření kupní smlouvy. Žalobce musel tedy smlouvy a „vše okolo“ zpracovat sám z veřejně dostupných zdrojů na internetu a nedisponoval v té době zaměstnanci, kteří by byli schopní výše uvedené zadání zvládnout bez problémů, což se samozřejmě zjistilo až posléze.
5. Žalobce doložil nabídky v celkem dvou vydáních (nepodepsané a následně podepsané FPH). Kupní smlouvy a předávací protokoly žalobce doložil v celkem třech vydáních – nejprve neopatřené žádnými podpisy či razítky, poté opatřené zcela nečitelnými podpisy a razítky společností FPH a Stratumex a nakonec opatřené zcela nečitelnými podpisy a razítky společnosti FPH a žalobce (pouze poslední listy). Žalobce vysvětlil tuto nesrovnalost tím, že smluvní podklady vytvářela osoba, která k tomu evidentně neměla patřičné předpoklady, ale zaměstnavatel to zjistil až posléze. Co se týče podpisů, tak podpis sám o sobě nemá mít kvalitu „čitelnosti“. Je nesmyslný požadavek, aby byl podpis „čitelný“. Co se týče nesrovnalostí v dokladech, přednost před pochybnostmi o odchylkách má ověření faktického stavu věcí.
6. Z výpovědí svědků Z. B. a P. Ž. vyplývá, že i když jsou v dokladech drobné nesrovnalosti, tak k dodání zboží došlo. Není tedy možné na základě pouze nějakých menších nesrovnalostí v dokumentaci odmítnout uznat celý nárok na odpočet DPH, pokud správce daně přímo nerozporuje dodání veškerého zboží.
7. Co se týče pochybností o provozovně dodavatele či sídle dodavatele, tak žalobce si dodavatele ověřil z veřejně dostupných zdrojů a na dodaném zboží se bez problémů

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

domluvili a bylo i dodáno. Na samotném obchodu a dodeji zboží mu nebylo co vytknout, jen spolupráce na vyhotovení písemných podkladů pokulhávala.

8. Úhrada sporných plnění proběhla hotovostně, přičemž v souvislosti s těmito platbami vystavil FPH 4 účtenky EET. Platby v hotovosti u prodeje movitých věcí jsou poměrně běžnou záležitostí.

9. Správní orgány neprovedly veškeré navrhované důkazy - zásadním žalobcem navrhovaným důkazem byl návrh na místní šetření – ověření dodání zboží na místě samotném.

10. Žalobce odkázal na rozsudek NSS z 23. 8. 2018 č. j. 1 Afs 334/2017-35. Správní orgány nezpochybňují to, že předmětné práce byly skutečně vykonány, nicméně zpochybňují to, že je vykonal právě deklarovaný dodavatel. Žalobce nevstupoval „bezhlavě" a nezodpovědně, nýbrž učinil základní kroky k prověření samotné existence a způsobilosti svého dodavatele (z veřejných rejstříků o spolehlivosti plátce daně a z obchodního rejstříku), tak i dodávaného zboží. Žalobci nebyl dán důvod k tomu, aby pojal pochybnosti o svém dodavateli. Zjistil-li správce daně skutečnosti, které nastaly až po uskutečnění zdanitelných plnění, nelze je daňovému subjektu přičítat k tíži. Žalobce odkázal i na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jako „*NSS*") z 31. 7. 2018 č. j. 5 Afs 252/2017-31, a to mj. ve smyslu, že „*Pokud správce daně má mít právo odmítnout nárok na odpočet, musí prokázat „zlou víru na straně plátce daně, tj. prokázat, nikoliv pouze tvrdit či se domnívat, že kupující věděl nebo vědět mohl či měl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu...*". Žalobce odkázal i na rozsudek Soudního dvora EU z 3. 9. 2020 ve věci Vikingo Fővállalkozó, C-610/19.

11. Žalobce splnil hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně, tedy přinejmenším v rozsahu toho, že došlo k uskutečnění zdanitelných plnění v rozsahu, jak jsou deklarována v účetnictví žalobkyně (a současně v účetnictví dodavatele FPH). Důkazy předložené žalobcem tvoří ve své ucelenosti uzavřený řetězec vzájemně shodně prokazující tvrzení daňového subjektu.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

12. Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na svých závěrech v napadeném rozhodnutí a odkázal na ně a reprodukoval je. Žalobce práva repliky nevyužil.

IV. Posouzení věci krajským soudem

13. Soud na základě včas podané žaloby přezkoumal rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní - dále jako „*s. ř. s.*") i řízení předcházející jeho vydání. Soud vycházel ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

14. Podstatou sporu je oprávněnost nároku na odpočet DPH dle § 72 a § 73 zákona o DPH, a to konkrétně otázka, zda žalobce prokázal přijetí zdanitelných plnění (dodání LED panelů a klimatizačních jednotek) v souladu se stavem deklarovaným na předložených daňových dokladech, tj. od FAIR PLAY HOTEL s.r.o. Žalobce se domnívá, že tuto skutečnost prokázal, žalovaný je názor opačného.

15. Rozšířený senát NSS ve věci 1 Afs 334/2017-208 předložil SD předběžné otázky. Soudní dvůr přinesl odpovědi v rozsudku ze dne 9. 12. 2021, ve věci C–154/20, Kemwater ProChemie s. r. o., v němž vyslovil, že „*směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu*

2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl". Následně rozšířený senát NSS v rozsudku z 23. 3. 2022 č. j. 1 Afs 334/2017-208 ve věci Kemwater ProChemie s. r. o. uvedl, že „*Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce daně z přidané hodnoty je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně z přidané hodnoty [§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty]. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce daně z přidané hodnoty nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Výjimkou je situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet naplněna, má k dispozici správce daně.*". Tudíž Soudní dvůr připustil, že daňový subjekt nemusí prokazovat, že zdanitelné plnění skutečně přijal od dodavatele uvedeného na daňovém dokladu; to však pouze v případě, že ze skutkových okolností případu vyplyne, že skutečný dodavatel (tj. jiný než deklarovaný) měl postavení osoby povinné k dani. Tedy v případě, že ze skutkových okolností případu nebude možné zjistit skutečného dodavatele s postavením osoby povinné k dani, je nutno daňovému subjektu nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu odepřít (viz i např. rozsudek NSS č. j. 4 Afs 317/2021-43, zejména bod 36. a 37.).

16. Závěry formulované v citovaném rozsudku ve věci Kemwater ProChemie s. r. o. lze využít i v souzené věci při posuzování nároku žalobce na odpočet DPH. Krajský soud dospěl k závěru, že správní orgány nepochybily, pokud žalobci nárok na odpočet DPH odepřely z důvodu neprokázání skutečného dodavatele. V posuzovaném případě totiž **žalobce neprokázal dodání** zdanitelného **plnění** - v souladu se stavem deklarovaným na žalobcem předložených daňových dokladech - právě **žalobcem deklarovaným dodavatelem** (FPH), **a současně nevyplynuly indicie, které by ukazovaly na existenci jiného (skutečného) dodavatele, který by byl osobou povinnou k dani** (metodologicky obdobně srov. např. rozsudek NSS z 29. 6. 2022 č. j. 10 Afs 53/2020 – 51, bod 34., 35., rozsudek NSS z č. j. 4 Afs 317/2021-43, bod 37., rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 31 Af 68/2018-97, bod 72. až 74.).

17. Soud vyzval účastníky, aby se vyjádřily k citovanému rozsudku SD a rozšířeného senátu NSS ve věci Kemwater ProChemie. Žalobce uvedl, že ani v návaznosti na citované rozsudky nemění svá tvrzení a setrvává na žalobě. Žalovaný ve vyjádření odkázal na rozsudek NSS z 25. 5. 2022 č. j. 10 Afs 374/2020 – 59, z 13. 5. 2022 č. j. 10 Afs 254/2018 – 43 a z 29. 6. 2022 č. j. 10 Afs 53/2020 – 51 a uvedl zejména následující. Žalobce od počátku tvrdil, že předmětná plnění nemohl dodat nikdo jiný než FPH, a proto nevyvstává prostor pro posuzování, zda se nemohlo jednat o jiného dodavatele s postavením plátce DPH. Z dokladů k předmětným plněním ani ze žalobcova tvrzení nevyplynulo, že by zde existovala jiná osoba, která by plnění uskutečnila namísto deklarované společnosti FPH. Neexistovala zde tedy žádná osoba, kterou by správce daně mohl kontaktovat, a už vůbec nic nenasvědčuje tomu, že by taková osoba sama měla být plátcem DPH. Přitom žalobce

byl konfrontován se zjištěními správce daně, jenž dodání od FPH zpochybňoval. Tudíž dle žalovaného žalobce neprokázal, že mu bylo plnění dodáno osobou povinnou k dani, přitom ani z okolností případu s ohledem na povahu zboží neplyne, zda byl skutečný dodavatel osobou povinnou k dani, nebo osobou nepovinnou k dani.

18. Pokud jde o prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH, obsah důkazního břemene vychází zejména z daňového práva hmotného - z § 72 odst. 1 věty první ZDPH, dle něhož má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH, dle kterého pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad. Dle ustanovení § 29 odst. 1 písm. a) ZDPH daňový doklad musí obsahovat též údaj označující osobu, která uskutečňuje plnění (viz i čl. 226 odst. 5 směrnice č. 2006/112/ES). Uvedené podmínky pro přiznání nároku na odpočet je nutno vykládat v s judikaturou tak, že *„prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není–li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno*“ (viz např. rozsudky NSS z 28. 2. 2008 č. j. 9 Afs 93/2007 – 84, z 16. 3. 2010 č. j. 1 Afs 10/2010 – 71 a z 27. 1. 2012 č. j. 8 Afs 44/2011 – 103).

19. V souzené věci žalobce neprokázal zejména skutečného dodavatele zdanitelného plnění, přičemž se mu nepodařilo vyvrátit správními orgány opakovaně vyjadřované pochyby ohledně dodání plnění právě společností FPH. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu 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 NSS z 30. 1. 2008 č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (srov. rozsudek NSS z 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází 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 NSS z 8. 7. 2010 č. j. 1 Afs 39/2010 – 124, či rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007).

20. Správní orgány přitom v souzené věci prokázaly, že o souladu žalobcova účetnictví se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že je činí ve vztahu k dodávkám plnění, u nichž chtěl žalobce uplatnit odpočet DPH, nevěrohodným. Tyto pochybnosti správce daně žalobci kvalifikovaným způsobem a v souladu se zákonem sdělil výzvou k prokázání skutečností ze dne 2. 11. 2018 (§ 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu). Ve výzvě k prokázání skutečností byl žalobce vyzván k prokázání konkrétních plnění deklarovaných na daňových dokladech. Pokud správce daně unesl své důkazní břemeno a řádně identifikoval vážné a důvodné pochyby ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu o souladu žalobcem deklarovaného stavu se skutečností, bylo na žalobci, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Tuto svou povinnost žalobce nesplnil, pochybnosti přes výzvu správce daně neodstranil. V konkrétnostech soud uvádí následující.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

21. Správní orgány poukázaly na nesrovnalosti ohledně předmětu plnění. Pokud jde o dodání LED panelů, na žalobcem předložených daňových dokladech byl uveden předmět plnění grafický návrh a výroba reklamního led panelu. Na později doložených dokladech (konkrétně v nabídce LED a kupní smlouvě LED) byl však jako předmět plnění uveden použitý LED panel (a z fotografií lze vyčíst rok výroby 2013). Dle předávacího protokolu LED bylo předáno 24 kusů LED panelů, na doložených fotografiích však bylo zachyceno 12 kusů LED panelů. Pokud jde o dodání klimatizačních jednotek, na žalobcem předloženém daňovém dokladu byl uveden prodej a osazení klimatizačních jednotek, avšak čl. V bod 1) kupní smlouvy klima uváděl, že prodávající nebude provádět montáž dodávaného zboží. Žalobce v žalobě nesrovnalosti ohledně předmětu plnění uznal a vysvětlil je tím, že smluvní dokumentaci si tvořil sám, dle internetových vzorů a proto se v ní nalézají chyby a nepřesnosti. Tu soud uvádí již to, že stěží lze rozumně vysvětlit nesoulad u specifikace předmětu plnění mezi postupně žalobcem předkládanými daňovými doklady – či mezi předávacím protokolem a fotografiemi plnění (24 kusů versus 12 kusů LED panelů) - tím, že žalobce užil internetové zdroje. To by totiž implicitně značilo tvrzení, že žalobce užil smluvní vzory i pro tvorbu daňových dokladů či předávacích protokolů, což věrohodné není (bylo by snad uvěřitelné užití smluvních vzorů ve smyslu smluvních typů, avšak těžko i daňových dokladů či předávacích protokolů apod.). Opak by znamenal připustit implicitní verzi žalobce, že jeho zaměstnanec „slepě“ opsal – z nějaké faktury či předávacího protokolu dostupných na internetu jakožto „internetového vzoru“ - i např. nepřiléhavý předmět plnění. Obdobné (o nelogičnosti opisování ze „vzorů“ faktur z internetu) platí i o nesrovnalosti (viz např. bod 36. napadeného rozhodnutí), že předmět plnění uvedený na daňovém dokladu č. 20186012 (prodej a osazení 3 klimatizačních jednotek) je v rozporu se svědeckými výpověďmi, z nichž vyplývá, že dopravu do provozovny ani následnou montáž nezajišťoval dodavatel, nýbrž žalobce (příp. jím pověření svědek B. a svědek Ž.). Pokud žalobce odkazuje na selhání lidského faktoru při tvorbě smluvní dokumentace, nelze na to nahlížet izolovaně (tedy vždy jen ve vztahu k jednotlivé nesrovnalosti), ale v kontextu dalších pochybností (viz i text níže).

22. Správní orgány zjistily nesrovnalosti i ohledně jména dodavatele. Osobou jednající za dodavatele FPH je Z. T. V kupní smlouvě LED, kupní smlouvě klima, předávacím protokolu klima, nabídce klima a nabídce LED však bylo uvedeno „*Z. T.*“. Žalovaný poukázal na nepravděpodobnost, že by osoba jednající za FAIR PLAY HOTEL s.r.o. neznala své vlastní příjmení. Žalobce tuto nesrovnalost vysvětloval (i v žalobě) tím, že Z. T. vůbec neměl zájem o kupní smlouvy a „vše okolo“ v písemné formě, úplně mu stačila ústní dohoda. Žalobce proto smlouvy a „vše okolo“ zpracoval sám z veřejně dostupných zdrojů na internetu. Tu opětovně žalobce předkládá vysvětlení o selhání lidského faktoru – v podobě špatného opsání příjmení jednatele FPH z internetu. Obecně by nebylo možné takové vysvětlení *a priori* odmítnout; to však nikoli v kontextu s dalšími konkrétními nesrovnalostmi. Takové žalobcovo vysvětlení však ani při izolovaném pohledu není přesvědčivé. Pokud by skutečně Z. T. jednající za FPH neměl zájem o kupní smlouvy a „vše okolo“ v písemné formě, pak to nevysvětluje, proč by přesto na písemné formě styku s žalobcem přistoupil (žalobce totiž předkládal písemné kupní smlouvy, předávací protokoly, nabídky, a to dokonce i později s razítkem FPH a údajnými podpisy od FPH).

23. Správní orgány zjistily i nesrovnalosti ohledně různě podepsaných/nepodepsaných dokladů. Žalobce doložil nabídky v celkem dvou vydáních – nejprve nepodepsané a následně podepsané jakožto dodavatelem FAIR PLAY HOTEL s.r.o. Kupní smlouvy a předávací protokoly žalobce doložil v celkem třech vydáních – nejprve neopatřené

žádnými podpisy či razítky, poté opatřené zcela nečitelnými podpisy a razítky společností FAIR PLAY HOTEL s.r.o. a Stratumex s.r.o. a nakonec opatřené zcela nečitelnými podpisy a razítky společnosti FAIR PLAY HOTEL s.r.o. a žalobce (pouze poslední listy). Žalobce shora uvedenou nesrovnalost vysvětlil tím, že jeho zaměstnanec doklady před odesláním správci daně chybně orazítkoval razítkem společnosti Stratumex s.r.o., za níž je jednatel žalobce J. L. (dále též jako „J. L. st.“) rovněž oprávněn jednat. Jak uvedl žalobce, kupní smlouvy i předávací protokoly byly razítkovány zaměstnancem žalobce až poté, co mu byly předány J. L. st. (jednatelem žalobce) k odeslání správci daně. Žalovaný přiléhavě uvedl, že je nestandardní přiznání žalobce, že kupní smlouvy a předávací protokoly byly orazítkovány *ex post*, až krátce před jejich odesláním správci daně. Žalobce namítl v žalobě, že podpis sám o sobě nemá mít kvalitu „čitelnosti“. S touto námitkou se však přesvědčivě vypořádal již žalovaný - podpis sice nemusí být čitelný, ale v takovém případě není zřejmé, kdo dokumenty podepsal, a tedy se nejedná o jednoznačnou auditní stopu o šetřeném obchodním případu. Žalobcovo vysvětlení i v žalobě – tj. že smluvní doklady vytvářela osoba, který neměla patřičné předpoklady (a že to zaměstnavatel zjistil až posléze) – je opětovně vágní, rozumně nevysvětlující sporné skutečnosti. Pokud by skutečně Z. T. jednající za FPH neměl zájem o ničeho písemného stran žalobci dodávaného plnění, pak se to neslučuje s verzí, že (byť až později správci daně předložené) listiny (nabídky, kupní smlouvy, předávací protokoly) skutečně podepsal. Žalovaný tak přiléhavě uzavřel, že žalobcem doložené doklady jsou nevěrohodné – jsou jakýmsi jednostranným aktem, byly razítkovány bezprostředně před jejich odesláním správci daně, a proto nejsou způsobilé být „auditní stopou“ svědčící o tom, za jakých okolností či mezi kterými stranami byla sporná plnění fakticky uskutečněna, ani jaký byl jejich skutečný předmět.

24. Ani výpověďmi svědků Z. B. i P. Ž. žalobce pochybnosti neodstranil. Již proto, že oba vypověděli, že neznali společnost FAIR PLAY HOTEL s.r.o. ani Z. T. (a vypověděli, že nebyli zaměstnanci žalobce a činnost pro něj provedli bezúplatně jako výpomoc). Žalobce namítá, že z výpovědi těchto dvou svědků plyne, že k dodání zboží došlo. Tu však žalobce nereflektuje již podstatu věci – právně relevantní je, zda došlo k dodání plnění od dodavatele uvedeného v daňových dokladech, resp. od plátce DPH. Nestačí tak prokázat, že k dodání plnění došlo (ve smyslu od kohokoli, tj. že by snad bylo právně bezvýznamné od koho). Přiléhavě uvedl již prvostupňový správce daně v „Seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění“ z 7. 7. 2020 (str. 22 a 23), že svědecká výpověď Z. B. a P. Ž. nemá důkazní moc prokázat, že žalobce pořídil předmětné zboží od deklarovaného dodavatele a za podmínek uvedených v předložených daňových dokladech. Již proto jsou nedůvodné námitky žalobce, že přednější je faktický stav věci a faktické prokázání dodání zboží.

25. Další oprávněnou pochybnost, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, vzbuzovala osoba dodavatele. Dodavatel FPH měl v živnostenském rejstříku uvedenou adresu provozovny na adrese Riegrova 35, 572 01 Polička, na níž se nachází hotel („Hotel Pivovar“) ve vlastnictví Měšťanského pivovaru v Poličce. Správci daně se nepodařilo zjistit jakýkoli vztah mezi Měšťanským pivovarem a FPH ani jakoukoli vazbu mezi ekonomickou činností FPH a Hotelem Pivovar. Společnost FPH nereagovala na výzvu k poskytnutí údajů dle § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu a za předmětné zdaňovací období nepodala daňové přiznání k DPH ani kontrolní hlášení. Na internetových stránkách Hotelu Pivovar, internetových stránkách Hotelu Pivovar pod doménami třetích stran, ani na internetových stránkách Měšťanského pivovaru není FPH (ani osoba oprávněná za ni jednat) uvedena a její ekonomickou činnost na tomto místě

nelze z ničeho vyvodit. Dodavatel FPH nedisponuje sídlem dle § 4 odst. 1 písm. i) ZDPH, jelikož na adrese sídla FPH (Lidická 700/19, 602 00 Brno) se nachází celkem 2 214 firem. Správce daně zjistil, že se na této adrese nachází kancelář společnosti Simply Office s.r.o., která na této adrese poskytuje „virtuální sídla" dalším subjektům. Zaměstnankyně Simply Office správci daně sdělila, že FPH na této adrese nesídlí. Společnost FPH tedy uvedla své sídlo v obchodním rejstříku na adrese „virtuálního sídla", aniž by disponovala oprávněním od poskytovatele tohoto sídla. Společnost FPH za zdaňovací období červen 2018 nepodala daňové přiznání k DPH. Za období červen 2018 FPH nepodala ani kontrolní hlášení, ačkoli v tomto období (dle tvrzení žalobce) měla uskutečnit posuzovaná sporná plnění. Společnost FPH nezveřejňovala účetní závěrky v obchodním rejstříku, ani neprezentovala svou činnost na internetu. Tím vším byly zesíleny pochybnosti správních orgánů ohledně toho, zda skutečně FPH provedla žalobcem tvrzené plnění.

26. Na uvedeném v předchozím odstavci nemohou nic změnit ani žalobní námitky, že si žalobce před vstupem do obchodního vztahu s FPH tohoto prověřil (z veřejných rejstříků o spolehlivosti plátce daně a z obchodního rejstříku) a že neměl důvod pro pochybnosti o FPH. Tu rovněž nepřiléhavě žalobce namítá, že zjistil-li tedy správce daně skutečnosti, které nastaly až po uskutečnění zdanitelných plnění, nelze je daňovému subjektu přičítat k tíži. Správní orgány žalobci nevyčítaly to či ono stran (ne)dostatečného prověřování spolehlivosti dodavatele FPH. Otázka takového event. prověřování spolehlivosti dodavatele by mohla být právně relevantní až stran jiného hlediska; zda žalobce věděl či vědět mohl, že plnění je zasaženo daňovým podvodem - tedy až stran právně významného (jiného) hlediska (ne)účasti žalobce na daňovém podvodu. Neúčast na daňovém podvodu je až sekundární podmínkou nároku na odpočet daně. Žabce nečiní nikdo odpovědným za to které jednání společnosti FPH a ani mu to nikdo neklade k tíži. Avšak ta která skutečnost týkající se společností FPH (mj. že nebylo možné ověřit uskutečnění plnění u těchto tvrzených dodavatelů žalobce) legitimně mohla prohloubit – a prohloubila - pochybnosti správce daně a žalovaného o uskutečnění předmětných zdanitelných plnění v souladu se stavem deklarovaným na daňových dokladech (v principu obdobně srov. např. rozsudek NSS z 23. 4. 2020 č. j. 7 Afs 440/2018 – 63, bod 19. a nebo rozsudek NSS z 26. 5. 2021 č. j. 2 Afs 216/2019-79, bod 140.).

27. Konečně lze poukázat na správními orgány zjištěné pochybnosti o hotovostních úhradách. Správní orgány racionálně vyšly z toho, že tak vysoké úhrady – jako 266 200 Kč a 375 100 Kč – v hotovosti jsou další skládačkou do mozaiky nesrovnalostí, a to i v kontextu, že žalobce *„společnosti FPH, která jednala nedůvěryhodně (zejm... neměla zájem o písemné smlouvy, neprezentovala svou činnost na internetu, nezveřejňovala účetní závěrky v obchodním rejstříku) a u níž si pouze ověřil, že nebyla nespolehlivým plátcem, uhradil zálohu ve výši 266 200 Kč, aniž by disponoval předmětným zbožím či dostatečnými zárukami (např. bankovní zárukou, ručením, sjednáním zástavního práva či zajišťovacího převodu práva)"*. Uvedené konkrétnosti svědčí o zvláštnosti žalobcem tvrzeného obchodního styku a již proto není přiléhavá námitka žalobce poukazující jen v obecné rovině na obchodní zvyklosti při prodeji movitých věcí (*„platby v hotovosti u prodeje movitých věcí jsou poměrně běžnou záležitostí"*). Adekvátně žalovaný uvádí, že *„Účtenky EET, vystavené společností FPH, navíc nepředstavují „auditní stopu" (na rozdíl od výpisu z bankovního účtu, jenž je verifikován důvěryhodnou třetí stranou). Účtenky EET proto samy o sobě nejsou důkazním prostředkem způsobilým prokázat, že se uvedená hotovostní platba „fyzicky" skutečně uskutečněna, a to v deklarované výši a mezi uvedenými stranami."*. Ostatně provedení úhrady není

podmínkou pro přiznání nároku na odpočet daně (srov. např. rozsudek NSS z 6. 12. 2007 č. j. 7 Afs 32/2007 - 79, publikovaný pod č. 1526/2008 Sb. NSS).

28. Žalobce namítl neprovedení místního šetření ve smyslu ověření dodání zboží na místě samém. S tímto důkazním návrhem se však přiléhavě vypořádal již správce daně ve Zprávě o daňové kontrole (na str. 16), že prověření fyzické existence zboží není s to prokázat, že pořízení daného zboží proběhlo tak, jak je deklarováno daňovými doklady, tj. že bylo pořízeno právě od společnosti FAIR PLAY HOTEL s.r.o. Ostatně fyzická existence zboží nebyla ze strany správce daně zpochybněna, proto byl v tomto případě návrh na provedení místního šetření nadbytečný.

29. Žalobce jen konstatoval, že správce daně zamítl žalobcův důkazní návrh na provedení svědecké výpovědi jednatele žalobce F. Š. a že žalobce navrhl i výslech svědků Z. T. a bývalého zaměstnance žalobce J. L. mladšího (syna J. L. staršího), ale tyto výpovědi nebyly uskutečněny, ačkoli se o to správce daně pokoušel opakovaným předvoláváním. Ani podle obsahu tak nejde o žalobní námitku.

30. Nad rámec soud uvádí, že ani neprovedením výslechu jednatele žalobce F. Š. či svědeckého výslechu J. L. mladšího a Z. T. nedošlo k porušení práv žalobce.

31. Pokud jde o neprovedení výslechu F. Š., soud odkazuje na ustálenou judikaturu, podle níž člena statutárního orgánu daňového subjektu nelze vyslechnout jako svědka, týká-li se výslech období, kdy vykonával svou funkci (viz např. rozsudek NSS z 24. 5. 2018 č. j. 3 Afs 45/2017 – 23, z 19. 10. 2006, č. j. 7 Afs 15/2013 – 99, z 18. 12. 2019 č. j. 1 Afs 196/2019 – 55, bod 44., z 28. 1. 2022 č. j. 3 Afs 363/2021 – 48, bod 22. a 23. aj.).

32. Co se týče neprovedení výslechu dvou zmiňovaných svědků (J. L. mladšího a Z. T.) soud odkazuje např. na bod 34. napadeného rozhodnutí o zjevné bezúspěšnosti event. předvedení těchto svědků, jelikož měli adresu bydliště (myšleno trvalého pobytu) na adrese obecního (městského) úřadu a správce daně neměl informace o místech, na nichž se oba navržení svědci zdržovali. V této souvislosti soud odkazuje i např. na rozsudek NSS z 30. 6. 202 č. j. 3 Afs 393/2020 – 32, bod 19. a 20.: „*Nebylo jeho povinností požadovat po stěžovatelce, aby mu sdělila další možnosti, jak lze svědka kontaktovat – například prostřednictvím jeho telefonního čísla či emailu (srov. již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 71/2019 – 32). Navrhne–li daňový subjekt k prokázání svého tvrzení provedení důkazu, musí jej dostatečně identifikovat, neboť možnost správce daně provést důkazní prostředek navrhovaný daňovým subjektem je limitována poskytnutými údaji (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 – 34). Úlohou stěžovatelky tedy bylo aktivně správci daně sdělit maximum možných údajů, které by mu umožnily navrhovaného svědka vyslechnout...*“ (obdobně srov. např. rozsudek NSS z 13. 6. 2019 č. j. 9 Afs 71/2019 – 32, bod 14.). Přiléhavě uvedl již prvostupňový správce daně v „Seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění“ z 7. 7. 2020 (str. 24) shora uvedené důvody, proč není možné provést výslech navržených svědků Z. T. a J. L. mladšího (shodně též Zpráva o daňové kontrole z 1. 10. 2020, str. 24 a 25). Navzdory tomu žalobce správci daně nedodal údaje, na základě kterých by správce daně mohl dva žalobcem navržené svědky vyslechnout. Žalobce v podání z 23. 7. 2020 požádal správce daně o poskytnutí lhůty, aby doplnil potřebné údaje k identifikaci dalších svědků, kteří mají dokázat, že k nabytí došlo právě od deklarovaného dodavatele; leč avizované doplnění neučinil.

33. Žalobce odkázal na judikaturu týkající se daňového podvodu. Ta je však v souzené věci nepřiléhavá. V souzené věci daňové orgány stěžovateli nepřiznaly nárok na odpočet DPH

z důvodu nesplnění hmotněprávní podmínky v podobě zejména neprokázání dodavatele, resp. přijetí zdanitelného plnění od plátce DPH, a nikoli z důvodu žalobcova zapojení do podvodného řetězce na DPH. Pokud daňový subjekt neprokázal nárok na odpočet jako takový, je nadbytečné zabývat se otázkou daňového podvodu (viz např. rozsudek NSS z 24. 3. 2022 č. j. 4 Afs 317/2021-43, bod 43.).

34. K odkazům žalobce na usnesení Soudního dvora EU ze dne 3. 9. 2020 ve věci C–610/19, *Vikingo* zdejší soud – ve shodě s NSS - poznamenává, že *„se jedná o pouhé usnesení se stručným odůvodněním a v něm uvedené závěry je třeba chápat v souvislosti s podrobnějším vysvětlením obsaženým v právě citovaném rozsudku ve věci Kemwater ProChemie s. r. o., jehož závěry jsou pro nyní posuzovanou věc rozhodující.“* (viz i rozsudek NSS z 24. 3. 2022 č. j. 4 Afs 89/2021 – 74, bod 44.).

V. Závěr a náklady řízení

35. Z uvedených důvodů soud žalobu jako **nedůvodnou** zamítl dle § 78 odst. 7 s. ř. s. (výrok I.). Výrok (II.) je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., jelikož žalobce neměl ve věci úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává náhrada nákladů řízení (výrok III.).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí 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 19. prosince 2022

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.