



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystřické a soudců Mariana Kokeše a Martina Kopy v právní věci

žalobce: **Falcon security, s.r.o., IČO 26218399**
sídlem Partyzánská 1/7, 170 00 Praha 7
zastoupený daňovým poradcem Fiscalis s.r.o.
sídlem U Klubovny 914, 156 00 Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalované ze dne 21. 3. 2022, č. j. 10827/22/5300-21443-712756

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 se podanou žalobou domáhá zrušení citovaného rozhodnutí, kterým podle § 114 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil správnost rozhodnutí (dodatečných platebních výměrů) Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, všechny ze dne 13. 11. 2020:
 - č. j. 4628760/20/3005-52522-711807, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací březen 2016 ve výši 130 767 Kč současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 23 153 Kč,
 - č. j. 4629393/20/3005-52522-711807, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací duben 2016 ve výši 84 210 Kč současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 16 842 Kč,
 - č. j. 4629418/20/3005-52522-711807, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací květen 2016 ve výši 102 612 Kč současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 20 522 842 Kč,
 - č. j. 4632164/20/3005-52522-711807, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací červen 2016 ve výši 94 729 Kč současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 18 945 Kč,
 - č. j. 4632235/20/3005-52522-711807, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací červenec 2016 ve výši 81 543 Kč současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 16 308 Kč,
 - č. j. 4632300/20/3005-52522-711807, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací srpen 2016 ve výši 33 978 Kč současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 6 7985 Kč,
 - č. j. 4632317/20/3005-52522-711807, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací září 2016 ve výši 132 048 Kč současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 26 409 Kč,
 - č. j. 4632327/20/3005-52522-711807, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací říjen 2016 ve výši 89 744 Kč současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 17 948 Kč
 - č. j. 4632340/20/3005-52522-711807, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací prosinec 2016 ve výši 108 601 Kč současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 21 720 Kč.
2. Správce daně dle závěrů ve Zprávě o daňové kontrole, č. j. 4318601/20/2102-60561-209171, vyloučil žalobci nárok na odpočet daně uplatněného v oddíle B2 kontrolních hlášení u zdanitelných plnění od dodavatele BEST GUARD s. r. o., sídlo Kaprova 42/14, 110 00 Praha, DIČ CZ03290042 (dále jen „BEST GUARD“) za provádění bezpečnostních služeb (ostrahy) v celkové výši DPH 858 232,50 Kč. Správce daně konstatoval, že žalobce neprokázal uskutečnění těchto plnění v konkrétním předmětu a rozsahu tak, jak byly deklarovány na daňových dokladech. Žalobce tímto neprokázal splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhl krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
4. Žalobce namítá, že daňové orgány se v průběhu dokazování zaměřily na zpochybnění realizace plnění od BEST GUARD pro provozovny Billa, spol. s r.o., nikoliv pro další odběratele (OD KOTVA a SCHENKER). Předmětem doměření daně se pak však stala i tato plnění, o čemž žalobce nebyl v průběhu daňového řízení vyrozuměn a nemohl proto na tyto závěry reagovat. Daňové orgány, z důvodu zmíněného „zúžení“ předmětu dokazování, taktéž nedostatečně zjistily skutkový stav ohledně zbývajících zpochybněných plnění. Správce daně totiž neprovedl žalobcem navržené důkazy a současně nesprávně hodnotil ty provedené, především svědecké výpovědi, a také nedostatečně reagoval na námítky a tvrzení žalobce v průběhu daňového řízení. Žalobce má za to, že úspěšně vyvrátil argumentaci daňových orgánů ohledně jeho smluvní povinnosti poskytovat smluvené služby vlastními zaměstnanci. Žalobce je toho názoru, že jednal s péčí řádného hospodáře a že v řízení unesl důkazní břemeno stran prokázání, zda a kolik hodin služeb bylo dodavatelem skutečně provedeno. K hodnocení obsahu plnění pro odběratele SCHENKER žalobce uvádí, že na fakturách byly uvedeny dostatečné informace o rozsahu a předmětu poskytnutých plnění. K plněním prováděných pro společnost Billa spol. s r.o. žalobce uvádí, že požadavek správce daně na doložení jmenného seznamu ostrah je nadbytečný. Zřetelnou auditní stopu, prokazující přijetí plnění od dodavatele BEST GUARD, představují bankovní platby a dále záznamy z kontrolních hlášení. Žalobce závěrem namítá, že žalovaný nedostatečným způsobem vypořádal jeho odvolací námítky.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

5. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a na obsah správního spisu a navrhuje zamítnutí žaloby pro její nedůvodnost. Žalovaný nesouhlasí s žalobcem, že v průběhu řízení došlo ke zúžení předmětu dokazování. K námítkám nedostatečného zjištění skutkového stavu žalovaný uvedl, že to byl naopak žalobce, kdo nepředložil ani nenavrhl takové důkazní prostředky, které by vyvrátily pochybnosti daňových orgánů o přijetí zdanitelných plnění od dodavatele BEST GUARD. Žalovaný je současně přesvědčen, že v daňovém řízení byly řádně zhodnoceny provedené důkazy. Neprovedení navrhovaných důkazů pak bylo řádně odůvodněno.
6. V replice žalobce namítl, že obecná formulace výzvy k prokázání skutečností ze dne 6. 6. 2019, č. j. 3303894/19/2102-60561-205658, nevyloučila, že určitá plnění z předmětu dokazování vyjmuta nebyla. Z dalších úkonů daňových orgánů v řízení pak podle žalobce vyplývá, že se zaměřily pouze na plnění pro společnost Billa spol. s r.o. Skutečnost, že zdanitelná plnění prováděl nejen svými zaměstnanci, ale i zaměstnanci dodavatele, nemá podle žalobce vliv na jeho daňovou povinnost. Žalobce namítá, že bankovní výpisy sice samy o sobě nemohly prokázat provedení zdanitelného plnění, v souhrnu s dalšími důkazy pak už ale ano. Žalovaný ale odmítal tyto souvislosti zohlednit. Žalobce taktéž nesouhlasí s tím, že by byl v daňovém řízení pasivní, naopak sám navrhoval řadu důkazů. Žalobce dále opakovaně namítl neprůkaznost výpovědi svědka M. V., jednatele společnosti BEST GUARD. Podle žalobce žalovaný změnil svoji původní argumentaci. Původně totiž tvrdil, že nebylo prokázáno, že plnění provedl tvrzený dodavatel. V takovém případě se měl podle žalobce zabývat otázkou, zda skutečný dodavatel nebyl plátcem DPH. Namísto toho začal náhle tvrdit, že k doměření DPH došlo pro neprokázání hmotně-právních podmínek (neuskutečnění zdanitelného plnění). V takovém případě ale podle žalobce nebylo rozhodné,

zda dodavatel BEST GUARD měl dostatek zaměstnanců, či co tvrdil jeho jednatel. Takto ale dokazování vedeno nebylo. Žalobce dále argumentoval ve prospěch přesvědčivosti svědeckých výpovědí pánů V. S. a P. P.

IV. Posouzení věci soudem

7. Krajský soud přezkoumal, za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
8. Mezi účastníky je sporné, zda žalobce unesl své důkazní břemeno stran prokázání přijetí zdanitelných plnění deklarovaného na daňových dokladech od dodavatele BEST GUARD a zda zdanitelná plnění použil k ekonomické činnosti, tudíž zda splnil podmínky pro uplatnění a přiznání nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a 73 zákona o DPH.
9. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH platí, že „[p]látce 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, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku“. Dle ustanovení § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH platí, že „[p]ro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce (...) povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad“.
10. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu „[d]aňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních“. Podle § 92 odst. 5 daňového řádu „[s]právce daně prokazuje a) oznámení vlastních písemností, b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti, e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní, f) skutečnosti rozhodné pro posouzení účelu právního jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu“.
11. Obecně 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 vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz nález 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.
12. 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 dani z přidané hodnoty, 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.

13. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117). 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 NSS 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).
14. 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). 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 citovaný rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119).

IV. a) Rozsah doměření daně

15. Žalobce předně namítá, že původní rozsah dokazování ohledně všech plnění od dodavatele BEST GUARD byl v průběhu řízení zúžen pouze na plnění pro odběratele Billa spol. s r.o. K prokázání uskutečnění plnění pro odběratele OD KOTVA a SCHENKER nebyly daňovými orgány provedeny svědecké výpovědi či další důkazy. Obdobné pak platí i pro plnění „Aviatická pouť Pardubice“ a „prodejní akce Žluté lázně“. Žalobce tak neměl možnost ohledně těchto plnění navrhnout doplnění dokazování.

16. Krajský soud konstatuje, že tvrzení žalobce neodpovídají obsahu správního spisu. O rozsahu daňové kontroly byl žalobce informován při zahájení daňové kontroly v protokolu ze dne 15. 4. 2019, č. j. 2128777/19/2102-60561-205658, kde byl vymezen rozsahem přijatých plnění od dodavatele BEST GUARD ve zdaňovacích obdobích března až říjen 2016 a prosinec 2016. Sám žalobce při zahájení daňové kontroly správci daně předal daňové doklady přijaté od dodavatele BEST GUARD. Mezi těmito doklady byly i daňové doklady za plnění pro odběratele OD KOTVA a SCHENKER i za plnění „Aviatická pouť Pardubice“ (faktura č. 2016051) a „prodejní akce Žluté lázně“ (faktura č. 2016062). Ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 5. 6. 2019, č. j. 3303894/19/2102-60561-205658, správce daně žalobce vyzval, aby prokázal, že přijal plnění deklarovaná na předaných daňových dokladech právě od dodavatele BEST GUARD, a aby prokázal, že tato plnění přijal v deklarovaném množství pro svoji ekonomickou činnost. Správce daně v průběhu daňového řízení žádným způsobem žalobci nedal najevo „zúžení“ takto vymezeného rozsahu plnění, ohledně nichž měl pochybnosti, zda žalobce splnil podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH.
17. Pokud žalobce namítá, že určitá příloha spisu (výsledek kontrolního zjištění, zpráva o daňové kontrole) zmiňuje plnění pouze pro odběratele Billa spol. s r.o., pak krajský soud konstatuje, že tyto zmínky vyplývají z výpovědí svědků, jež navrhl žalobce na prokázání zpochybněných plnění. Je logické, že pokud žalobce nenavrhl provedení důkazních prostředků i pro prokázání uskutečnění plnění pro odběratele OD KOTVA a SCHENKER, či plnění „Aviatická pouť Pardubice“ a „prodejní akce Žluté lázně“, nebude na ně správce daně konkrétně reagovat. Současně je třeba zmínit, že žalobce mohl svědkům klást vlastní otázky, přičemž je nutné odmítnout tvrzení žalobce, že ohledně těchto plnění nebyli svědkové vůbec dotazováni. Ze správního spisu vyplývá, že svědkům byly v průběhu výslechu výše zmíněné daňové doklady předloženy k nahlédnutí a vyjádření. Mezi těmito doklady byly všechny doklady o zpochybněných plněních, tedy nejen pro odběratele Billa spol. s r.o. Konkrétně svědka P. P. se správce daně zeptal na otázku: „*Na zakázce Kotva jste pracovali i s jinými subdodavateli?*“ (viz protokol o výslechu svědka ze dne 26. 8. 2021, č. j. 3137254/21/2102-60561-209171).
18. K námitce, že žalovaný v odvolacím řízení výslovně neřešil problematiku plnění pro OD KOTVA a SCHENKER, krajský soud uvádí, že ze zprávy o daňové kontrole jasně vyplývá, kterých konkrétních plnění se doměření daně týká, neboť v ní jsou vyjmenovány konkrétní daňové doklady, které mimo jiné obsahují identifikaci odběratele. Žalobce tedy prokazatelně měl povědomí o jakých plněních a pro jaké odběratele se předmět daňového řízení týká. Skutečnost, že určité plnění nebylo výslovně zmíněno, neznamená, že byl nedostatečně zjištěn skutkový stav a že nebylo srozumitelně přeneseno důkazní břemeno na žalobce. Vyjádření žalobce, že se domníval, že se doměření týká pouze plnění pro odběratele Billa spol. s r.o., tak v důsledku působí nepřesvědčivě až účelově.

IV. b) *Hodnocení důkazů*

19. V další žalobní námitce žalobce upozornil na spornost některých důvodů pro doměření daně. Zaprvé namítl, že v daňovém řízení byla důkazně vyvrácena nemožnost faktického zajišťování plnění pomocí subdodavatelů. Jinými slovy, žalobce mohl plnění provádět za pomoci dodavatele BEST GUARD. Pokud tedy daňové orgány opakovaně upozorňovaly na smluvní ujednání mezi žalobcem a jeho odběrateli, které žalobce povinovalo k provádění plnění vlastními zaměstnanci, jednalo se podle žalobce o vadný postup při hodnocení důkazů.

20. Skutečnost, že žalobce v rozporu se smlouvami prováděl deklarovaná plnění pomocí subdodavatelů, sice nebyla důvodem pro doměření daně, krajský soud však souhlasí s žalovaným, že neplnění smluvních povinností nelze zlehčovat a argumentovat s nimi ve prospěch nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Neplnění smluvních povinností podle krajského soudu mohlo spíše prohloubit pochybnosti daňových orgánů ohledně reálnosti přijetí deklarovaných plnění od dodavatele BEST GUARD. Obdobné podle krajského soudu platí i pro další sporné skutečnosti, které vedly k pochybnostem daňových orgánů ohledně provádění ostraha dodavatelem BEST GUARD. Zaprvé jde o skutečnost, že dodavatel dle evidence České správy sociálního pojištění neměl žádné zaměstnance; zadruhé sídlo, uvedené v obchodním rejstříku nebylo jeho reálným sídlem; zatřetí za něj jednala třetí osoba, odlišná od jednatele.
21. Je třeba taktéž korigovat tvrzení žalobce, že daňové orgány zpochybňují, že žalobce vůbec nemohl deklarovaná plnění provádět subdodavatelí. Tak tomu není. Daňové orgány dospěly k závěru, že žalobce neprokázal, že deklarovaná plnění od dodavatele BEST GUARD skutečně přijal, a to v rozsahu a předmětu deklarovaném v daňových dokladech, jimiž toto přijetí dokládal. Možnost provádět ostrahu pomocí jiných než žalobcových zaměstnanců daňové orgány nezpochybňovaly.
22. Žalobce dále namítl, že předložení Přílohy č. 1 rámcové smlouvy mezi ním a odběratelem Billa spol. s r.o. je nepodstatné pro prokázání provozoven, v nichž měla být deklarovaná plnění prováděna. Krajský soud s žalobcem nesouhlasí. V daňových dokladech o deklarovaných plněních na provozovnách Billa spol. s r.o. bylo uvedeno vždy „*Fakturujeme Vám Zakázka BILLA – oblast Praha*“ a následně příslušný kalendářní měsíc. Z daňových dokladů tedy nebylo zřejmé, na jaké konkrétní provozovně byla ostraha prováděna. Žalovaný z rámcové smlouvy mezi žalobcem a odběratelem Billa spol. s r.o. zjistil, že v její Příloze č. 1 má být uveden seznam provozoven, kde měla být prováděna ostraha. Skutečnost, že žalobce tuto přílohu v daňovém řízení nepředložil, vedla žalovaného k závěru, že bez ní nelze ověřit, kde byla ostraha skutečně vykonávána. Krajský soud konstatuje, že argumentace žalovaného směřovala ke skutečnosti, že žalobce neprokázal, na jakých konkrétních provozovnách byla deklarovaná plnění prováděna. Tuto skutečnost žalobce mohl, zdá se, prokázat doložením zmíněné přílohy rámcové smlouvy, kterou však v průběhu daňového řízení nedoložil. K poznámce žalobce, že u deklarovaných plnění pro odběratele SCHENKER doložil přílohy smluv obsahující místa provedení plnění, krajský soud dodává, že v případě těchto plnění sice byly provozovny doloženy, už však nebyl prokázán rozsah a předmět deklarovaných plnění.
23. V další námitce žalobce žalovanému vytýká, že po něm požaduje dokumenty, které při výkonu své činnosti žalobce nepotřebuje. Žalovaný k tomuto správně odkázal na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232. Bylo v zájmu žalobce, aby zachovával určitou míru obezřetnosti a zajistil si potřebné podklady pro prokázání splnění podmínek odpočtu DPH. Žalobce taktéž upozornil, že skutečnost, že Česká správa sociálního zabezpečení u dodavatele BEST GUARD v roce 2016 neevidovala žádné zaměstnance, neznamená, že neměl pracovníky mimo pracovní poměr. Tato poznámka nemá relevanci na posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí. I kdyby totiž Česká správa sociálního zabezpečení u dodavatele BEST GUARD nějaké zaměstnance evidovala, stále žalobce neprokázal, že od něj přijal deklarovaná plnění.
24. K námitce žalobce, že jím doložené bankovní výpisy ve spojení s přijatými fakturami, kontrolními hlášeními a daňovými priznáními prokazují provedení deklarovaných plnění,

krajský soud uvádí, že tyto dokumenty prokazují pouze to, že došlo k platebním transakcím, které žalobce následně vykázal v kontrolních hlášeních a daňových přiznáních. Samy o sobě ani ve vzájemné spojitosti neprokazují, že v nich deklarovaná plnění byla skutečně provedena. Nejde tak o tzv. auditní stopu, jak se domnívá žalobce (viz výše citovaná judikatura).

25. Žalobce dále rozporoval hodnocení svědecké výpovědi Martina Vacha, jednatele dodavatele BEST GUARD. Žalovaný podle žalobce hodnotil výpověď tohoto svědka nesprávně tak, že „*vyloučila obchodní spolupráci společnosti BEST GUARD se žalobcem či osobní kontakt svědka s odvolatelem*“. Z protokolu o výslechu svědka ze dne 31. 5. 2021, č. j. 3137249/21/2102-60561-209171, krajský soud zjistil, že podle svědka M. V. byl dodavatel BEST GUARD ve skutečnosti ovládán třetí osobou – R. M. Svědek vypověděl, že byl touto osobou informován, že BEST GUARD po založení nemá vykonávat žádnou činnost, jednalo se pouze o „ready made“ společnost. Svědek dále uvedl, že o chodu dodavatele BEST GUARD neměl žádné povědomí. Krajský soud souhlasí s žalobcem, že výpověď svědka V. nemohla vyloučit obchodní spolupráci dodavatele BEST GUARD s žalobcem, současně jde ale o další z indicií vedoucí k pochybnostem daňových orgánů ohledně přijetí deklarovaných plnění. Žalobce totiž v reakci na výzvu k prokázání skutečností v daňovém řízení doložil „Objednávku bezpečnostních služeb“ mezi ním a dodavatelem BEST GUARD, na základě níž měla být deklarovaná plnění prováděna. Svědek, jednatel BEST GUARD, tento dokument podle svých slov nikdy neviděl a nepodepsal.
26. Žalobce taktéž rozporoval hodnocení svědeckých výpovědí svých zaměstnanců – V. S. a P. P., provozních manažerů. Podle žalobce svědci vypověděli, že jeho zaměstnanci se při provádění ostrah prohazovali či si střídali termíny, nezávisle na tom, zda byli zaměstnání u subjektu, který konkrétní den ostrahu zajišťoval. O takové praxi nemuseli mít provozní manažeři přehled, neboť existoval zavedený systém, kdy si evidenci provedených plnění vedli sami dodavatelé. Z protokolů o výslechu těchto svědků, obsažených ve spise, krajský soud zjistil následující. Svědek V. S. vypověděl, že na jedné provozovně sice nemohli ve stejný den provádět ostrahu zaměstnanci dvou různých subjektů, co však možné bylo, že v různých dnech v týdnu ostrahu zajišťovaly různé subjekty. Poté, co správce daně předložil svědkovi k vyjádření daňové doklady od dodavatele BEST GUARD, se jej otázal, zda je schopen identifikovat konkrétní zaměstnance, kteří ostrahu prováděli, v jakém hodinovém rozsahu tuto ostrahu prováděli a na jakém konkrétním místě. Svědek vypověděl, že bez podkladů toho není schopen. Na doplňující otázku, zda tyto podklady existují, svědek vypověděl, že „[f]akturace (hodiny) byla odsouhlasena se mnou e-mailem nebo tel.“ Svědek P. P. potvrdil, že bylo běžnou praxí, že zaměstnanci žalobce byli současně zaměstnanci jeho dodavatelů. Stejně tak bylo možné, aby na stejné provozovně vykonával jeden zaměstnanec ostrahu jak pro žalobce, tak pro jeho dodavatele. K předloženým daňovým dokladům nebyl svědek schopen potvrdit, zda počty fakturovaných hodin provedených plnění odpovídaly realitě, byl však přesvědčen, že v době vystavování daňových dokladů to osvědčit možné bylo. Na opakovanou otázku správce daně pak svědek vypověděl, že může osvědčit, že deklarovaný počet hodin na daňových dokladech odpovídá tehdejší realitě, a že dodavatelem byl skutečně BEST GUARD, protože docházelo ke schvalování daňových dokladů s tímto dodavatelem a finančním oddělením žalobce.
27. Krajský soud se ztotožňuje s hodnocením uvedených výpovědí v napadeném rozhodnutí. Z výpovědí svědků je zřejmé, že pouze z daňových dokladů nejsou schopni doložit místo či rozsah deklarovaných plnění, včetně konkrétních zaměstnanců, kteří se na nich podíleli.

Další podklady či e-maily, na které svědci odkazovali, pak žalobce v daňovém řízení nedoložil. Závěr žalovaného, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně přijetí plnění od dodavatele BEST GUARD, deklarovaných na daňových dokladech, je tak podpořena zmíněnými vyjádřeními svědků. Tvrzení svědka P. P. o schvalování daňových dokladů s dodavatelem a finančním oddělením žalobce podle názoru krajského soudu nedokládá, že plnění byla žalobcem skutečně přijata v podobě deklarované na daňových dokladech. Pokud se žalobce spoléhal na evidenci vedenou dodavatelem BEST GUARD, nelze než konstatovat, že nejednal s péčí řádného hospodáře, neboť následně nebyl schopen prokázat splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH. S tím souvisí i připomínka žalovaného ohledně nemožnosti spárovat daňové doklady na vstupu a na výstupu. I tato skutečnost pak dále ztěžuje žalobcovu schopnost unést důkazní břemeno ohledně toho, zda ostrahu, kterou prováděl pro své odběratele, skutečně prováděl prostřednictvím dodavatele BEST GUARD.

28. Žalobce dále rozporoval zhodnocení obsahu daňových dokladů vystavených žalobcem pro odběratele SCHENKER. Žalovaný z těchto daňových dokladů zjistil, že neodpovídají dokladům, které žalobci vystavil za deklarovaná plnění dodavatel BEST GUARD, a nebylo z nich tedy možné ověřit, zda deklarovaná plnění byla tímto dodavatelem skutečně provedena. Místa výkonu ostrahu neodpovídala místům vymezeným ve smlouvách mezi žalobcem a odběratelem SCHENKER. Žalovaný taktéž upozornil, že na daňových dokladech není specifikován počet zaměstnanců provádějících ostrahu, i když dle uzavřených smluv měla být cena za deklarované plnění počítána za hodinu práce jednoho pracovníka ostrahu. Žalobce nesouhlasí a má za to, že požadavek daňových orgánů na uvedení počtu sloužících pracovníků není opodstatněný. Podle jeho názoru postačuje počet celkově odsloužených hodin za daný měsíc (vynásoben hodinovou sazbou) pro prokázání předmětu a rozsahu deklarovaného plnění.
29. Krajský soud nemůže žalobní argumentaci přisvědčit. Jak upozornil žalovaný, ze smluv uzavřených s odběratelem SCHENKER vyplývá, že ostrahu měl vykonávat žalobce prostřednictvím svých zaměstnanců (obdobně jako v případě odběratele Billa spol. s r.o.). Daňové doklady vystavených žalobcem pro odběratele SCHENKER tak vůbec nevypovídají o tom, zda dané deklarované plnění provedl dodavatel BEST GUARD. Počet pracovníků ostrahu by pak mohl z pohledu krajského soudu alespoň částečně ilustrovat, zda se na ostraze objektů odběratele SCHENKER podílel v určité kapacitě (byť v rozporu se smluvními podmínkami) i jeho dodavatel. Jelikož však tyto údaje daňové doklady neobsahují, nezbyvá, než souhlasit s názorem žalovaného, že prostřednictvím daňových dokladů žalobce neprokázal přijetí deklarovaných plnění.
30. Žalobce taktéž namítl, že žalovaný neprovedl jím navržené svědecké výpovědi strážců R. R. a M. S. Tito svědci měli potvrdit, že v předmětných zdaňovacích obdobích pracovali jak pro žalobce, tak pro jeho dodavatele BEST GUARD. Mohli taktéž blíže osvětlit, jak funguje systém vyměňování směn na jednotlivých provozovnách. Tímto měly být odstraněny pochybnosti daňových orgánů ohledně množství hodin, které žalobce fakturoval za své zaměstnance žalobce, a zbývajících hodin, které připadaly na zaměstnance odběratele BEST GUARD. Tím by bylo doloženo, že žalobce (částečně prostřednictvím svého dodavatele) provedl deklarovaná plnění. Žalovaný ve vyrozumění ze dne 14. 3. 2022, č. j. 9009/22/5300-21443-712756, dospěl k závěru, že provedení navržených svědeckých výpovědí je s ohledem na již provedené svědecké výpovědi provozních manažerů žalobce nadbytečné. Již v těchto výpovědích svědci potvrdili, že jednotliví strážníci mohli pracovat pro více zaměstnavatelů, včetně žalobce a jeho dodavatele BEST GUARD, bez vědomí žalobce, a i na jedné

provozovně. Žalovaný tak uzavřel, že navržení svědci mají vypovídat ke skutečnostem, které nebyly daňovými orgány rozporovány, nebo již byly osvědčeny jinými důkazními prostředky. Současně žalovaný doplnil, že navržení svědci by se mohli vyjádřit pouze ke svému vlastnímu pracovnímu výkonu, nikoliv však k obsahu dohod mezi žalobcem a dodavatelem BEST GUARD o konkrétním místě, čase a počtu pracovníků nutných k ostraze konkrétního místa. Stejně tak se nemohli tito svědci vyjádřit k celkovému faktickému provedení ostrahy dodavatelem BEST GUARD. Toto totiž nebyli schopni potvrdit ani provozní manažeři žalobce, kteří s dodavatelem BEST GUARD sjednávali deklarovaná plnění.

31. Krajský soud je toho názoru, že žalovaný řádně odůvodnil neprovedení svědeckých výpovědí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2021, č. j. 5 Afs 310/2019-49, bod [22]). Je totiž nutné opětovně upozornit, že daňové orgány rozporovaly, zda žalobce přijal deklarovaná plnění v takové podobě, jak byla uvedena na předložených daňových dokladech. Vyjádření navržených svědků, by tyto sporné skutečnosti nedoložila.
32. Žalobce taktéž namítl, že žalovaný neprovedl výslech svědka V. K., jednatele žalobce v roce 2016. Žalobce tvrdí, že správce daně neumožnil účast zástupce žalobce, v čehož důsledku svědek odmítl vypovídat, neboť by jeho výpověď nemohla být použita jako důkaz. Daňové orgány přesto považovaly výslech svědka za řádně provedený.
33. Žalovaný ve svém vyjádření nejprve obsáhle reagoval na skutečnost, že správce daně vyslechl V. K. jako svědka, i když dle judikatury Ústavního soudu i správních soudů nelze člena statutárního orgánu vyslechnout jako svědka, neboť v takovém případě musí být vyslechnut jako účastník. Krajský soud konstatuje, že tato skutečnost sama o sobě nezpůsobuje nezákonnost pořízení předmětné výpovědi nebo dokonce nezákonnost daňového řízení. Žalobce netvrdil, že by V. K. byl při podání svědecké výpovědi nucen vypovídat o skutečnostech, o kterých by jinak jako účastník řízení mohl odepřít vypovídat. Pouze namítal, že u výpovědi nebyl přítomen jeho právní zástupce.
34. Co se týče nepřítomnosti zástupce žalobce při výslechu, není pravdou, jak tvrdí žalobce, že by správce daně neumožnil účast jeho právního zástupce. Krajský soud ze správního spisu zjistil, že zástupce žalobce v den konání výpovědi V. K. informoval správce daně o možném riziku nákazy nemocí Covid-19, z toho důvodu se nemohl výpovědi účastnit. Správce daně výslech V. K. přesto provedl. Z protokolu ze dne 31. 5. 2021, č. j. 3137252/21/2102-60562-209171, pak vyplývá, že V. K. odmítl vypovídat, protože se jeho výpovědi zástupce žalobce neúčastnil, a tudíž nevěděl, čeho se má jeho výpověď týkat. Žalobce ve svých dalších podáních provedení nové výpovědi V. K. nepožadoval. Krajský soud současně zjistil, že žalovaný ve smyslu § 93 odst. 2 daňového řádu zařadil do správního spisu písemnosti z předchozího daňového řízení, týkajícího se zdaňovacího období listopad 2016. Tedy i protokol o výpovědi V. K. (protokol č.j. 1645743/19/2102-60561-205658).
35. Podle § 93 odst. 3 daňového řádu měl správce daně v takovém případě umožnit provedení opakované výpovědi. Žalobce tohoto práva využil. Daňový subjekt má současně dle § 96 odst. 5 daňového řádu právo být účasten provádění výpovědi a klást otázky. Krajský soud má za to, že daňový subjekt má stejná práva i v případě provádění účastnického výslechu. Opačný výklad by vedl k porušení principu rovnosti zbraní. Ze správního spisu pak vyplývá, že zástupce daňového subjektu se v den konání výpovědi omluvil. Správce daně nicméně provedl výslech V. K. bez jeho přítomnosti. V tomto postupu ovšem krajský soud spatřuje pochybení, neboť v okamžiku, kdy se správce daně dozvěděl, že se zástupce žalobce

z omluvitelných důvodů výpovědi nezúčastní, měl ji provést v jiném termínu. V kontextu nyní projednávaného případu je nicméně zásadní, že žalobce sám se zopakování výpovědi již dále nedomáhal. O to méně přesvědčivě proto působí jeho námitka.

36. Z těchto důvodů krajský soud nepovažuje nesprávný postup správce daně za natolik závažné pochybení, aby způsobilo nezákonnost napadeného rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2013, č. j. 8 Afs 31/2013-45, bod [40] a na něj odkazující rozsudek ze dne 25. 10. 2018, č. j. 10 Afs 160/2018-45, bod [22]). Výslech bývalého člena statutárního orgánu ohledně skutečností, které nastaly v době, kdy tuto funkci zastával (V. K. funkci jednatele zastával v období 29. 7. 2015 do 29. 5. 2017) je nutno pojímat jako tvrzení daňového subjektu, řazený § 93 odst. 1 daňového řádu mezi důkazní prostředky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017-23, bod [16]).

IV. c) Plnění pro odběratele Billa spol. s r.o.

37. V dalším žalobním bodu žalobce rozporoval závěry daňových orgánů ohledně neprokázání přijetí deklarovaných plnění od dodavatele BEST GUARD v zakázkách pro odběratele Billa spol. s r.o. Znovu namítl, že k prokázání, že k přijetí plnění došlo, plně postačovaly údaje z daňových dokladů vystavených dodavatelem, odsouhlasené příslušnými zaměstnanci žalobce. Pokud počty žalobcem fakturovaných hodin ostrahy pro jeho odběratele odpovídaly počtu hodin fakturovaných dodavatelem, nezbývá podle názoru žalobce prostor pro pochybnosti. Požadavek daňových orgánů na doložené jmenných seznamů pracovníků sloužících na konkrétní provozovně tak žalobce považuje za nadbytečný.
38. Žalobní námitka je nedůvodná. Jak již bylo výše zmíněno, co do obsahu uváděly daňové doklady vystavené dodavatelem BEST GUARD „*Fakturujeme Vám Zakázka BILLA – oblast Praha*“ a následně příslušný kalendářní měsíc. Daňový doklad dále uváděl množství CELKOVĚ odsloužených hodin ostrahy. Z daňového dokladu není zřejmé, kde dodavatel BEST GUARD ostrahu prováděl, v jakých dnech, není ani zřejmé, zda ostrahu prováděl jeden nebo více zaměstnanců, což bylo stěžejní pro určení ceny deklarovaného plnění. To se totiž odvíjelo od hodinové sazby za 1 hodinu služby jednoho pracovníka. Nelze tedy souhlasit s žalobcem, že by daňový doklad sám o sobě prokazoval přijetí deklarovaných plnění, i když jej odsouhlasili jeho zaměstnanci.
39. Námitka týkající se jmenných seznamů pracovníků souvisí s daňovým řízením, které správce daně vedl s žalobcem ohledně prokázání splnění jeho nároku na odpočet DPH za zdaňovací období listopad 2016. V tomto daňovém řízení odběratel Billa spol. s r.o. předložil na výzvu správce daně týdenní docházkové listy za měsíc listopad, které zaznamenávaly jména konkrétních pracovníků provádějící ostrahu konkrétních provozoven v jednotlivých dnech. V daňovém řízení, týkajícím se zdaňovacích období březen až říjen 2016 a prosinec 2016, však obdobné docházkové listy nebyly správcem daně zajištěny. Krajský soud nemůže námitce žalobce přisvědčit. V předmětném daňovém řízení správce daně nebyl povinen za žalobce obstarávat prostředky pro unesení důkazního břemene ohledně prokázání přijetí deklarovaných plnění. Správce daně totiž řádně prokázal, v čem shledal žalobcem předložené účetnictví nedůvěryhodným, a své pochybnosti žalobci vyjevil ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 5. 6. 2019, č. j. 3303894/19/2102-60561-205658. Žalobce se nemohl spoléhat, že správce daně následně bude sám vyhledávat důkazní prostředky na prokázání sporných skutečností. Námitku žalobce, že dne 28. 2. 2022 žalovaného informoval, že docházkové listy v krátké době doloží, považuje krajský soud za účelovou.

Tyto důkazní prostředky mohl žalobce doložit kdykoliv v průběhu déle než rok trvajících odvolacích řízení, nehledě na délku trvání řízení před správcem daně.

IV. d) Vypořádání odvolacích námitek v napadeném rozhodnutí.

40. V posledním žalobním bodu žalobce namítal, že žalovaný nedostatečným způsobem vypořádal některé námítky, uvedené v odvolání. Žalobce zde opakuje námítky, které již vznesl v předchozích žalobních bodech, krajský soud proto odkazuje na jejich vypořádání výše.
41. Žalobce taktéž namítl, že daňové orgány založily svá rozhodnutí i na skutečnostech zjištěných v daňovém řízení ohledně prokázání splnění jeho nároku na odpočet DPH za zdaňovací období listopad 2016. Žalobce namítá, že daňové orgány jako zásadní důkaz používají nikoliv jednotlivé listiny, zjištění v průběhu předchozího daňového řízení, ale zprávu o daňové kontrole za listopad 2016. Žalobce má za to, že správce daně obecně může převzít důkazy provedené v jiném daňovém řízení, není však již oprávněn přebírat i hodnocení těchto důkazů, provedená v těchto řízeních.
42. Námítka je nedůvodná. Obecně lze konstatovat, že správce daně je v souladu s § 93 odst. 2 daňového řádu oprávněn za podmínek podle § 93 odst. 1 téhož zákona jako důkazní prostředky využít i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů. Žalovaný tak byl oprávněn využít informace získané z daňového řízení na zdaňovací období listopad 2016. O zařazení písemností (včetně zprávy o daňové kontrole) z tohoto daňového řízení byl vyhotoven úřední záznam ze dne 13. 1. 2022, č. j. 1750/22/5300-21443-712756, a žalovaný umožnil žalobci se vyjádřit.

V. Závěr a náklady řízení

43. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
44. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta) a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože 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 30. října 2023

Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu