ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D., a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Filipa Skřivana v právní věci

žalobce: **KLIMAKOM, spol. s.r.o.**
sídlem Zámecká 4/6, Brno
zastoupen JUDr. Milanem Vašíčkem, MBA, advokátem
sídlem Dominikánské náměstí 656/2, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17.9.2021, č.j. 35946/21/5300-22442-605186,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

1. Žalobce podanou žalobou napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 17.9.2021, č.j. 35946/21/5300-22442-605186, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil níže

uvedená rozhodnutí (dodatečné platební výměry) Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 5.3.2020:

- č.j. 945516/20/3002-50522-712733, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období únor 2016 ve výši vlastní daně 120 540 Kč, a současně předepsáno penále ve výši 24 108 Kč,

- č.j. 945539/20/3002-50522-712733, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období
březen 2016 ve výši vlastní daně 106 680 Kč, a současně předepsáno penále ve výši 21 336 Kč,

- č.j. 945559/20/3002-50522-712733, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období
duben 2016 ve výši vlastní daně 169 680 Kč, a současně předepsáno penále ve výši 33 936 Kč,

- č.j. 945592/20/3002-50522-712733, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období
květen 2016 ve výši vlastní daně 149 310 Kč, a současně předepsáno penále ve výši 29 862 Kč,

- č.j. 945616/20/3002-50522-712733, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období
červen 2016 ve výši vlastní daně 166 824 Kč, a současně předepsáno penále ve výši 33 364 Kč,

- č.j. 945643/20/3002-50522-712733, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období
červenec 2016 ve výši vlastní daně 337 571 Kč, a současně předepsáno penále ve výši 67 514 Kč,

- č.j. 945664/20/3002-50522-712733, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období
srpen 2016 ve výši vlastní daně 223 873 Kč, a současně předepsáno penále ve výši 44 774 Kč,

- č.j. 945683/20/3002-50522-712733, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období
říjen 2016 ve výši vlastní daně 276 633 Kč, a současně předepsáno penále ve výši 55 326 Kč,

- č.j. 945696/20/3002-50522-712733, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období
listopad 2016 ve výši vlastní daně 353 884 Kč, a současně předepsáno penále ve výši 70 776 Kč,

- č.j. 945716/20/3002-50522-712733, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období
prosinec 2016 ve výši vlastní daně 132 317 Kč, a současně předepsáno penále ve výši 26 463 Kč,

- č.j. 945733/20/3002-50522-712733, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období
leden 2017 ve výši vlastní daně 140 171 Kč, a současně předepsáno penále ve výši 28 034 Kč.

I. Shrnutí žalobní argumentace

2. Žalobce namítá, že napadené rozhodnutí je nezákonné, nesprávné a nepřezkoumatelné. Správní orgány jednostranně a v neprospěch žalobce hodnotily jednotlivé důkazy.

3. K obchodní spolupráci s dodavatelem Green Chance s.r.o. žalobce zdůrazňuje, že si ověřil, zda nejde o nespolehlivého plátce daně; tento údaj byl pro žalobce zásadní, proto neměl důvod k pochybnostem. Žalobce namítá, že je mu účelově vyčítáno, že dostatečně neprověřil svého dodavatele; správními orgány jsou také negativně hodnoceny i zcela běžné a legální skutečnosti (virtuální sídlo, neuveřejňování reklamy na webových stránkách), přestože dílo bylo tímto dodavatelem reálně provedeno a objektivně existuje. Žalobce přiznává nedbalost v tom, že zasílal platby pro dodavatele Green Chance s.r.o. na nezveřejněný účet. To bylo způsobeno tím, že důvěřoval jeho jednateli, který mu sdělil číslo účtu. Účetní software mu přitom chybné číslo účtu nenahlásil. Avšak z této skutečnosti podle žalobce ještě nelze dovozovat zastření finančního toku. Pro případ úhrady na bankovní účty odlišné od bankovních účtu zveřejněných dodavateli zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), zavádí institut ručení za neodvedenou DPH jakožto specifickou sankci; jiný postih je pak podle žalobce nezákonný. V předmětném období žalobce zaměstnával pouze čtyři projektanty, ale rozsah přijatých zakázek byl natolik velký, že žalobci nezbylo než řešit část těchto zakázek subdodavatelsky. Na neodborné práce využíval služeb dodavatele Green Chance s.r.o., jehož dílčí práce byly do projektové dokumentace zapracovány, což potvrdil i jednatel této společnosti. Přístup správních orgánů, které neuznaly rámcové smlouvy a dodatky, včetně předávacích protokolů, a projektovou dokumentaci, označuje žalobce za formalistický. Žalovaný v této souvislosti nevysvětluje, jak došlo ke vzniku předmětného díla, pokud by tyto činnosti neprovedl subdodavatelsky Green Chance s.r.o.

4. Žalobce dále namítá, že výpověď svědka J. M. vykazuje znaky „fenoménu falešných vzpomínek“. Správní orgány nemohou vyhodnotit jen část výpovědi svědka a jinou část pominout. Žalovaný se účelově zaměřil pouze na části tvrzení, jež lze zasadit do nevěrohodné umělé konstrukce svědčící v neprospěch žalobce. Správní orgány provedené důkazy hodnotily selektivně a dezinterpretovaly je, čímž porušily zásadu zákonnosti a volného hodnocení důkazů. Žalovaný rovněž nesprávně odmítl návrh na opakování výslechu K. H.

5. Ve vztahu k dodavateli Crazy Wheels s.r.o. žalobce namítá, že veřejně dostupné informace týkající se této společnosti nevykazovaly žádné pochybnosti, žalobce obdržel kontakty a reference od osoby, kterou znal a důvěřoval jí a neměl potřebu prověřovat oprávnění osob, které za tohoto dodavatele jednaly. Podle žalobce je běžnou praxí, že za obchodní společnost jedná osoba odlišná od jednatele. Žalobce má za to, že prokázal existenci plnění pro své odběratele a v účetnictví neexistuje jiný finanční tok, který by nasvědčoval, že předmětné plnění žalobce odebíral od jiného dodavatele. Tvrzení žalobce je po celou dobu konzistentní a koresponduje s písemnými doklady předloženými správci daně.

6. Žalobce s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu poukazuje na zásadu volného hodnocení důkazů s tím, že v daňovém řízení může k prokázání skutečností postačovat i

řetězec nepřímých, navzájem se doplňujících a navazujících důkazů. Rovněž namítá, že je mu nezákonně a v rozporu se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31.3.2011, č.j. 7 Afs 96/2010-85, kladena k tíži nesoučinnost společností Green Chance s.r.o. a Crazy Wheels s.r.o. se správcem daně.

7. Z uvedených důvodů rozvedených v replice a v reakci na doplnění vyjádření žalovaného žalobce navrhl, aby zdejší soud napadené rozhodnutí i dodatečné platební výměry zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

8. Žalovaný nesouhlasí se žalobou, napadené rozhodnutí považuje za správné a odůvodněné. Věcně setrvává na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí a navrhuje, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Posouzení věci

9. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s."), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

10. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s.ř.s. dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

11. Správce daně žalobci neuznal nárok na odpočet DPH uplatněný na základě daňových dokladů od dodavatelů, kteří měli žalobci poskytnout plnění v podobě projektové dokumentace, resp. kresličských prací (dodavatel Green Chance s.r.o.), a servisních prací na vzduchotechnice, klimatizaci nebo chlazení, resp. posílení montážních kapacit v rámci realizovaných zakázek (dodavatel Crazy Wheels s.r.o.) (viz tabulka č. 1 na str 6 až 10 a tabulka č. 2 na str. 20 zprávy o daňové kontrole č.j. 4889102/19/3001-60566-711835, projednané dne 27.1.2020). Žalovaný dospěl k závěru, že žalobce přijetí plnění od tvrzených dodavatelů neprokázal (v případě Green Chance s.r.o. ani to, že žalobce vůbec plnění v tvrzeném rozsahu přijal). S tím žalobce nesouhlasí
a má za to, že faktické přijetí zdanitelných plnění prokázal.

12. Žalobce v daňových přiznáních k DPH za kontrolovaná období uvedl jako svou hlavní ekonomickou činnost „instalace vody, odpadu, plynu, topení a klimatizace". V rámci své podnikatelské činnosti využívá zaměstnance, jeho sídlo je zároveň skutečné místo výkonu jeho ekonomické činnosti a má zveřejněný bankovní účet (viz strana 2 zprávy o daňové kontrole).

13. Podle § 92 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád"), 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.

14. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

15. Důkazní povinnost daňového subjektu v daňovém řízení byla opakovaně vyložena judikaturou správních soudů, z níž vyplývá, že dokazování v průběhu daňového řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí; neunesení důkazního břemena daňovým subjektem neznamená, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat. Pravidlo, že v daňovém řízení spočívá důkazní břemeno na daňovém subjektu, platí s výjimkou obsaženou v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, kdy je správce daně povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Prokáže-li správce daně v tomto smyslu takovéto nesrovnalosti, unesl svoje důkazní břemeno, a to se přenese opět na daňový subjekt (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9.10.2014, č.j. 9 Afs 48/2013-32).

16. Daňový subjekt má tedy v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro svou daňovou povinnost. Podle § 72 odst. 1 ZDPH má nárok na odpočet daně plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Podle § 73 odst. 1 ZDPH plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. Žalobce byl pro uplatnění nároku 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 použito pro ekonomickou činnost. Prokazování uskutečnění daňově uznatelného výdaje je primárně záležitostí dokladovou. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, předloží-li správci daně doklady splňující požadavky stanovené zákonem a dále pokud údaje na dokladech uvedené odpovídají zjištěnému skutkovému stavu. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12.9.2013, č.j. 9 Afs 12/2013-30, či ze dne 26.1.2011, č.j. 5 Afs 24/2010-117). Je tedy třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním.

17. Podle žalobce mu měl dodavatel Green Chance s.r.o. poskytnout pomocné práce při vytváření projektových dokumentací (mělo jít o kresličské práce spočívající podle žalobce v „trasování, vytváření výkazů výměr“, tedy o dílčí činnost na tvorbě projektové dokumentace). Výsledky této činnosti měl žalobci předávat jednatel Green Chance s.r.o. J. M. na externích discích, jejichž obsah se následně převedl na server žalobce do kompletní projektové dokumentace vypracovávané zaměstnanci žalobce. Žalobce nevěděl, kdo za Green Chance s.r.o. konkrétně tyto práce prováděl, podklady předával na datovém nosiči ve své kanceláři J. M. Žalobce k této spolupráci doložil rámcovou smlouvu uzavřenou dne 4.1.2016, dodatky a zápisy o předání dokumentace. Žalobce s touto společností seznámil Z. U., který působil u jeho obchodního partnera (stejně tak měl žalobci předat kontakt na společnost Crazy Wheels s.r.o.).

18. Správce daně dospěl k závěru, že ze žádného z předložených dokumentů nelze jednoznačně zjistit, co konkrétně a zda vůbec bylo předmětem sporných plnění a která konkrétní část projektové dokumentace byla žalobci dodána. Analýzou zveřejněných bankovních účtů správce daně zjistil, že žalobce nehradil za deklarovaná plnění na bankovní účet Green Chance s.r.o., nýbrž na nezveřejněný účet fyzické osoby J. M. (jednatele Green Chance s.r.o.). Žalovaný rovněž poukázal na skutečnost, že z bankovního účtu J. M. byly v rozmezí dnů po připsání plateb od žalobce vybírány větší částky v hotovosti. Podle žalovaného se tak jednalo o snahu zastřít skutečný finanční tok (bod 31 napadeného rozhodnutí).

19. J. M. v rámci své svědecké výpovědi (protokol č.j. 2145538/18/3001-60566-711835 ze dne 26.4.2018) uvedl, že pracuje sám, nemá zástupce ani jinou pověřenou osobu a společnost Green Chance s.r.o. neměla zaměstnance. Na zadané věci od žalobce pracoval sám, nákres, náčrt či nápad předal žalobci na flash disku nebo v papírově podobě, případně se jel podívat na stavbu. J. M. nespecifikoval žádnou konkrétní zakázku pro žalobce, neuvedl, co bylo obsahem dodaných výstupů, nebral v potaz předmět rámcových smluv, ani sám nevystavoval daňové doklady (jednatel žalobce je měl již připravené). Zápisy o předání dokumentace podle svědka vyhotovil žalobce. Ani při opakovaném výslechu J. M. (protokol č.j. 957432/21/3001-60564-711835 ze dne 11.3.2021) neuvedl žádné další konkrétní skutečnosti ke sporným plněním, odkázal na svoji předchozí výpověď a na kladené otázky odpovídal obecně. Uvedl, že výstupy byly uloženy v souborech na flash disku, které byly následně vymazány, a potvrdil, že nemá k dispozici žádné podklady, z nichž by vyplývalo reálné provedení tvrzených prací pro žalobce.

20. Dodavatel Crazy Wheels s.r.o. měl žalobci poskytnout servisní práce na vzduchotechnice, klimatizaci nebo chlazení. Žalobce předložil daňové doklady (přijaté faktury) od tohoto dodavatele, rámcové smlouvy uzavřené s tímto dodavatelem z let 2016 a 2017, seznam zaměstnanců, knihu jízd, složky dokladů k zakázce Nupaky, FEKT, Brembo Ostrava a Bor, Přeštice (viz strana 20 a 21 zprávy o daňové kontrole).

21. Ze žádného z předložených důkazů (daňové doklady, rámcové smlouvy) nebylo možné identifikovat osoby, které měly na daných akcích pracovat. Doložení úhrady za služby pak podle správce daně a žalovaného neprokazuje, že žalobce přijal od Crazy Wheels s.r.o. deklarovaná plnění. Správce daně zjistil, že finanční prostředky, které byly připsány na zveřejněný bankovní účet Crazy Wheels s.r.o., byly poté v průběhu několika dnů postupně vybírány v hotovosti. Tyto rozpory neodstranila ani svědecká výpověď K. H., který poskytoval jako samostatně výdělečně činná osoba žalobci servisní práce (zhotovitel na základě smlouvy o dílo ze dne 5.1.2015, kterou žalobce předložil správci daně).

22. K. H. (protokol č.j. 3763780/18/3001-60566-711835 ze dne 24.8.2018) potvrdil obchodní spolupráci se žalobcem na konkrétních zakázkách. Uvedl, že v objektech provádí servis zařízení, zpravidla se jedná o skladovací haly s administrativou s namontovaným zařízením od žalobce. Pro žalobce pracoval na zakázkách BAKKER, Nupaky (dva objekty), Faurecia, Třeštice, Bor u Tachova, Teplice – Krupka, Planá nad Lužnicí, Jihlava – Černý kříž atd., přičemž odbornou práci dělal s jedním „Plzeňákem“, ostatní „dělali lidi od žalobce“. Pro žalobce zaměstnance nezajišťoval a nevěděl, zda ostatní pracovníci byli zaměstnanci žalobce nebo jiné firmy; ze strany žalobce probíhaly kontroly jednou za týden (minimálně jednou za 14 dní); hlavní kontrolu dělal zadavatel zakázky.

23. M. V., jednatel Crazy Wheels s.r.o., v rámci své svědecké výpovědi (protokol č.j. 2161628/18/3001-60566-711835 ze dne 27.4.2018) uvedl, že jedná za tuto společnost sám,

zaměstnance nemá a lidi si najímá – poskytuje pracovní sílu od subdodavatelů. Po stavbách nabízel své služby – pracovní sílu. Potvrdil obchodní spolupráci se žalobcem a pravost dokumentů. Ani při opakovaném výslechu (protokol č.j. 51450/21/3001-60564-711835 ze dne 12.1.2021) M. V. obchodní spolupráci blíže nekonkretizoval a neidentifikoval žádnou z najatých osob (ani žádné informace ohledně evidence pracovní doby, odvodů daně, pojištění, těmto osobám přitom mělo být hrazeno za práci v hotovosti). M. V. neidentifikoval žádnou ze zakázek, na níž měly jím najaté osoby pracovat. Žalobce a M. V. se rovněž rozcházeli ohledně role „R. N.“, který měl podle M. V. jednat za žalobce, avšak žalobce jej označil za kontakt, se kterým byl seznámen, který naopak jednal za Crazy Wheels s.r.o.

24. Správce daně vyslechl Ing. R. N., který svoji roli popsal pouze jako prostředníka, který předal poptávku po pracovní síle od žalobce společnosti Crazy Wheels s.r.o., o níž věděl, že umí levně sehnat pracovní sílu; dále předával mezi těmito společnostmi obálky s listinami, neboť jednatelé byli velmi zaneprázdněni, několikrát byl rovněž na stavbě.

25. Správce daně také zjistil, že dodavatelé Green Chance s.r.o. a Crazy Wheels s.r.o. mají virtuální sídla, nemají webové stránky a nezveřejňují účetní závěrky.

26. Na základě shora uvedených skutečností se zdejší soud ztotožňuje se závěrem správních orgánů, že žalobce neprokázal přijetí zdanitelného plnění ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH, tedy jaké konkrétní práce, v jakém rozsahu a zda vůbec mu dodavatelé Green Chance s.r.o. a Crazy Wheels s.r.o. poskytli; dostatečně důkazně podložené pochybnosti správce daně v tomto ohledu žalobce nevyvrátil.

27. Zpochybňuje-li žalobce závěr žalovaného, že si nedostatečně prověřil své dodavatele, a namítá-li,
že žalovaný negativně hodnotil skutečnosti jako virtuální sídlo či absenci webových stránek dodavatelů, pak zdejší soud uvádí, že tyto skutečnosti zjištěné správcem daně nebyly žalobci kladeny k tíži a pouze dokreslují skutkové závěry správce daně. Je třeba doplnit, že zásadní pro správní orgány nebyla ani skutečnost, že žalobce hradil na nezveřejněný účet jednatele Green Chance s.r.o., pokud by i tak byl žalobce schopen prokázat přijetí sporného zdanitelného plnění a unést své důkazní břemeno.

28. Podstatné je, že v případě dodavatele Green Chance s.r.o. žalobce nepředložil žádný důkaz, kterým byl prokázal převzetí konkrétních kresličských (či jiných projekčních) prací právě od tohoto tvrzeného dodavatele. V případě dodavatele Crazy Wheels s.r.o. pak žalobce nepředložil žádný důkaz, jímž by prokázal, kdo konkrétně realizoval tvrzené pomocné práce (to neprokázaly ani svědecké výpovědi). Žalobce tedy své důkazní břemeno neunesl, přitom uplatnil-li nárok na odpočet DPH, byl povinen tento svůj nárok ve smyslu § 72 a 73 ZDPH prokázat; v opačném případě mu dle ZDPH nárok na odpočet DPH nepřísluší. Požadavky na prokázání přijatých plnění správce daně přitom srozumitelně a jednoznačně sdělil (výzva ze dne 5.12.2018, č.j. 4878780/18/3001-60566-711835, a ze dne 12.4.2021, č.j. 1091652/21/3001-60564-711835). Bylo tedy na žalobci, aby předložil takové důkazy, které prokáží fakticitu plnění, tedy o jaké konkrétní plnění šlo, že toto plnění skutečně proběhlo tak, jak žalobce tvrdí (nikoliv pouze, že o tomto plnění bylo fakturováno či byla uzavřena smlouva), a že bylo poskytnuto deklarovaným dodavatelem.

29. Namítá-li žalobce, že správci daně předložil projektovou dokumentaci, pak k této námitce zdejší soud odkazuje na bod 49 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný uvádí, že žalobce část

projektové dokumentace předložil v daňovém řízení se společností Green Chance s.r.o., kde vystupoval jako třetí osoba, přičemž v rámci tohoto řízení nebylo zjištěno, kterou část projektové dokumentace dodané odběratelům, a zda vůbec, zpracovala společnost Green Chance s.r.o. Nadto sám žalobce zpochybňuje vypovídací hodnotu této projektové dokumentace, když uvádí, že je na ní uvedena pouze certifikovaná osoba odpovědná za konkrétní projekt, nikoli všechny osoby, které se na jejím vypracování podílely (tedy ani osoba za Green Chance s.r.o.). Projektová dokumentace pro odběratele žalobce by tak stěží za výše zjištěného skutkového stavu mohla prokázat fakticitu rozsahu plnění spočívajícího v pomocných pracích od dodavatele Green Chance s.r.o. na této dokumentaci.

30. Pokud jde námitky zpochybňující vyhodnocení svědeckých výpovědí správními orgány, pak ani ty nejsou důvodné. Předně zdejší soud nesouhlasí s tvrzením, že žalovaný k tíži žalobce a nesprávně hodnotil opakovanou svědeckou výpověď J. M.

31. Zdejší soud přitom odkazuje na body 39 až 41 napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný výpověďmi J. M. (ze dne 26.4.2018 a ze dne 11.3.2021) přezkoumatelným způsobem zabývá. Podle žalovaného svědek potvrdil vystavení daňových dokladů a uskutečnění plnění ve prospěch žalobce, avšak neuvedl k těmto plněním konkrétní skutečnosti, pouze odkázal na předchozí výpověď, odpovídal nekonkrétně, nekonkretizoval program, ve kterém měl provádět tvrzené práce, ani přibližný čas pro provedení prací. J. M. vypověděl, že výstupy byly uloženy v souborech na flash disku, které byly vymazány; podle žalovaného tudíž vše i nadále zůstává v rovině tvrzení. Podle žalovaného se svědek znevěrohodnil již tím, že jeho svědecká výpověď je též zčásti v rozporu s tím, kdo měl vystavovat sporné daňové doklady a související předávací protokoly (bod 41 napadeného rozhodnutí). Provedené důkazy neprokázaly existenci žalobcem nárokovaného plnění; tato skutečnost nesvědčí o nesprávném hodnocení důkazů správními orgány, nýbrž o důkazní nouzi žalobce.

32. Je povinností správce daně provést výslech svědka v souladu s § 96 daňového řádu. Je jak ve smyslu § 96 odst. 5 daňového řádu právem daňového subjektu (tu žalobce) být přítomen u výslechu svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností. Žalobce stíhá důkazní břemeno ohledně jím tvrzených skutečností, je tedy i v jeho zájmu klást svědkovi vhodné otázky; zdejší soud přitom odmítá závěr žalobce, že daňovým subjektem tvrzené skutečnosti má prokázat správce daně (který ostatně v nyní posuzované věci učinil maximum pro úplné zjištění skutkového stavu). Není-li schopen žalobce tvrzené skutečnosti prokázat, nelze tuto odpovědnost přenášet na správce daně, neboť ten ji s ohledem na rozložení důkazního břemena nenese.

33. Namítá-li žalobce, že žalovaný nesprávně nevyhověl návrhu na opakovaný výslech K. H., pak ani tuto námitku neshledal zdejší soud důvodnou. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu lze odmítnout navrhovaný důkazy tehdy je-li 1) nerozhodný, 2) nevýznamný či 3) zjevně nezpůsobilý prokázat rozhodné skutečnosti. Vždy však tento postup musí správce daně odůvodnit (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17.9.2010, č.j. 5 Afs 15/2010-17, a ze dne 13.10.2022, č.j. 2 Afs 246/2020-101, či nález Ústavního soudu ze dne 24.2.2004, sp. zn. I. ÚS 733/01).

34. Zdejší soud odkazuje bod 112 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný zdůvodnil odmítnutí opakované svědecké výpovědi tím, že K. H. byl schopen dosvědčit pouze skutečnost, o níž nebylo sporu, tedy že se na pracích podílelo více osob. K. H. vypověděl, že žádné zaměstnance pro žalobce nezajišťoval, osoby, které se na pracích podílely, si zajišťoval žalobce; nebyl však schopný určit, o čí zaměstnance šlo, a nebyl tak schopen prokázat

fakticitu plnění v podobě poskytnutí pracovní síly právě od dodavatele Crazy Wheels s.r.o. Takové zdůvodnění odmítnutí důkazního návrhu zdejší soud považuje za dostatečné a plně se s ním ztotožňuje. Další důkazy žalobce správci daně nepředložil (ani nenavrhl) a k výslechu K. H. konaného dne 24.8.2018 se žalobce nedostavil, přestože byl o jeho konání řádně vyrozuměn.

35. Pokud jde dokazování provedené správními orgány, není případný ani odkaz žalobce na závěry plynoucí z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10.10.2018, č.j. 6 Afs 365/2017-41, týkající se „selektování" důkazů. Z napadeného rozhodnutí a ze zprávy o daňové kontrole plyne, že se všemi důkazy, včetně svědeckých výpovědí, správní orgány zabývaly v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů (posuzovaly každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlédly ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo) a v případě požadavku na opakovaný výslech K. H. zdůvodnily, proč je tento výslech nadbytečný. Není tedy pravdou, že závěry žalovaného o skutkové stránce věci jsou výsledkem zjevné libovůle a jsou nepřezkoumatelné a že je žalobci fakticky bráněno v prokázání jím tvrzených skutečností; tyto námitky ve světle výše uvedeného neobstojí.

36. Jde-li o námitku týkající se prověřování dodavatelů a odkaz na institut tzv. nespolehlivého plátce (resp. nezaevidování dodavatelů v registru nespolehlivých plátců), zdejší soud odkazuje na závěr Nejvyššího správního soudu, podle něhož tato argumentace *„[s]vědčí o určitém nepochopení věci. Stěžovatelka zřejmě vychází z toho, že ten, kdo není uveden v evidenci nespolehlivých plátců, musí být považován za spolehlivého obchodního partnera. Ve skutečnosti tu ale platí obrácená logika: kdo je v evidenci, není spolehlivý – ovšem podvodného jednání se jistě mohou dopouštět i subjekty, které v evidenci nejsou či nebudou. Jinak řečeno: obezřetnost v obchodním styku se nevyčerpává nahlédnutím do evidence. Na to, zda daňový subjekt měl vědět o svém zapojení do podvodného řetězce, se usuzuje ze souhrnu různých skutkových okolností."* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.2.2020, č.j. 10 Afs 253/2018-39). V nyní posuzované věci však došlo k tomu, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání poskytnutí plnění od deklarovaných dodavatelů, nikoli o případ, kdy by správní orgány posuzovaly, jaká žalobce přijal opatření odpovídající postupu obezřetného podnikatele za účelem vyvarování se zapojení v transakcích zatížených podvodem na DPH. Tvrzení, že v době obchodní spolupráce deklarovaní dodavatelé nebyli vedeni v této evidenci, nikterak nezbavuje žalobce jeho důkazního břemena prokázat svůj nárok na odpočet DPH, tedy že deklarované plnění v tvrzeném rozsahu a od deklarovaných dodavatelů přijal.

37. Dále je třeba s ohledem na judikaturní vývoj zdůraznit, že pokud jde o deklarovaného dodavatele coby plátce DPH, tak je možné v určitých situacích i doklad se zpochybněným dodavatelem uznat, když bude bez jakýchkoli pochybností prokázáno, že dodavatelem zboží, jehož existence a rozsah nebyly zpochybněny, byl ve skutečnosti jiný plátce DPH než ten deklarovaný. Stále však platí, že 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 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.1.2012, č.j. 8 Afs 44/2011-103). S ohledem na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 9.12.2021 ve věci C-154/20 *Kemwater Prochemie* (ECLI:EU:C:2021:989) rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dospěl k posunu, pokud jde o údaj o dodavateli, v tom, že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce DPH je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Dodavatel

zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně. Podle rozšířeného senátu Soudní dvůr EU „*připustil i možnost, že nebude zjištěna identita dodavatele, přesto však budou splněny hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH, pokud budou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl postavení plátce DPH.*“ (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23.3.2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208). Podle navazujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu nelze podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH rozšířit tak, že by byly splněny, kdyby „*daňový subjekt prokázal, že byl v dobré víře v to, že jedná s plátcem DPH*“. Takový postup by zakotvil novou možnost vzniku nároku na odpočet DPH, s níž Soudní dvůr EU nepočítal. „*Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že nová judikatura nepředstavuje paušální a automatický důvod ke zrušení všech předchozích zamítavých soudních i správních rozhodnutí (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021 - 58), která předcházela rozsudkům ve věci Kemwater ProChemie, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namístě zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění. V této věci taková indicie ve správním spisu obsažena není a neposkytl ji dodatečně (přes výzvu soudu) ani stěžovatel (shodně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018 - 43).*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.6.2022, č.j. 1 Afs 499/2020-48).

38. Ani v nyní posuzované věci nevyvstala žádná indicie ukazující na konkrétního jiného plátce DPH (odlišného od deklarovaného dodavatele Crazy Wheels s.r.o., neboť u Green Chance s.r.o. se nepodařilo identifikovat ani konkrétní práce na projektové dokumentaci), který by žalobci mohl fakticky dodat deklarované plnění (práce na stavbách, resp. montážní kapacity) v rozsahu dle daňového dokladu. Sám žalobce žádnou takovou indicii neuvedl, a to ani v daňovém řízení, kde trval na deklarovaných dodavatelích, jak také argumentuje v žalobě. Taková okolnost tedy nevyvstala ani v řízení soudním.

39. Zdejší soud tak žalobu neshledal důvodnou a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

IV. Náklady řízení

40. O nákladech řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a navíc je žalovaný ani nepožadoval, proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

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

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

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

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 14. prosince 2023

David Raus v.r.
předseda senátu