



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Petra Sedláka, PhD. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: **M Plast spol. s r.o. – v likvidaci**, IČO 60724226  
sídlem Malý val 1541/45, 767 01 Kroměříž  
zastoupený BDO Czech Republic s.r.o.  
sídlem Nádražní 344/23, 150 00 Praha 5

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

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 10. 2022, č. j. 38861/22/5300-22443-712892 a č. j. 38869/22/5300-22443-712892,

**takto:**

- I. Věci vedené u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 31 Af 49/2022 a sp. zn. 31 Af 50/2022 **se spojují** ke společnému řízení a budou nadále vedeny pod sp. zn. 31 Af 49/2022.
- II. Žaloby **se zamítají**.
- III. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- IV. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje: K. P.

## Odůvodnění:

### I. Předmět řízení

1. Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 30. 8. 2017 dodatečné platební výměry:
  - č. j. 1718349/17/3304-50522-704171, kterým žalobci doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červenec 2013 ve výši 2 849 497 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále ve výši 569 899 Kč,
  - č. j. 1718362/17/3304-50522-704171, kterým žalobci doměřil DPH za zdaňovací období září 2013 ve výši 1 344 949 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále ve výši 268 989 Kč,
  - č. j. 1718372/17/3304-50522-704171, kterým žalobci doměřil DPH za zdaňovací období listopad 2013 ve výši 1 594 351 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále ve výši 318 870 Kč,
  - č. j. 1718393/17/3304-50522-704171, kterým žalobci doměřil DPH za zdaňovací období prosinec 2013 ve výši 1 398 642 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále ve výši 279 728 Kč,
  - č. j. 1718280/17/3304-50522-704171, kterým žalobci doměřil DPH za zdaňovací období říjen 2012 ve výši 1 286 132 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále ve výši 257 226 Kč,
  - č. j. 1718285/17/3304-50522-704171, kterým žalobci doměřil DPH za zdaňovací období listopad 2012 ve výši 2 011 746 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále ve výši 402 349 Kč,
  - č. j. 1718304/17/3304-50522-704171, kterým žalobci doměřil DPH za zdaňovací období prosinec 2012 ve výši 1 503 490 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále ve výši 300 698 Kč,
  - č. j. 1718320/17/3304-50522-704171, kterým žalobci doměřil DPH za zdaňovací období leden 2013 ve výši 213 007 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále ve výši 42 601 Kč,
  - č. j. 1718322/17/3304-50522-704171, kterým žalobci doměřil DPH za zdaňovací období únor 2013 ve výši 550 659 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále ve výši 110 131 Kč,
  - č. j. 1718326/17/3304-50522-704171, kterým žalobci doměřil DPH za zdaňovací období březen 2013 ve výši 504 891 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále ve výši 100 978 Kč,
  - č. j. 1718333/17/3304-50522-704171, kterým žalobci doměřil DPH za zdaňovací období duben 2013 ve výši 1 081 429 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále ve výši 216 285 Kč,
  - č. j. 1718340/17/3304-50522-704171, kterým žalobci doměřil DPH za zdaňovací období květen 2013 ve výši 905 014 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále ve výši 181 002 Kč,
  - č. j. 1718346/17/3304-50522-704171, kterým žalobci doměřil DPH za zdaňovací období červen 2013 ve výši 1 311 223 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále ve výši 262 244 Kč,
  - č. j. 1718354/17/3304-50522-704171, kterým žalobci doměřil DPH za zdaňovací období srpen 2013 ve výši 825 046 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále ve výši 165 009 Kč,
  - č. j. 1718365/17/3304-50522-704171, kterým žalobci doměřil DPH za zdaňovací období říjen 2013 ve výši 2 344 613 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále ve výši 468 922 Kč, a
  - č. j. 1718396/17/3304-50522-704171, kterým žalobci doměřil DPH za zdaňovací období leden 2014 ve výši 1 039 390 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále ve výši 207 878 Kč.
2. Proti platebním výměrům podal žalobce odvolání, o nichž rozhodl žalovaný v záhlaví uvedenými rozhodnutími (tato rozhodnutí o odvolání byla již druhá v pořadí, neboť předchozí rozhodnutí byla zrušena rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2022, č. j. 10 Afs 212/2020-78). Rozhodnutím č. j. 38861/22/5300-22443-712892 žalovaný změnil první čtyři z výše uvedených dodatečných platebních výměrů tak, že snížil

doměřenou DPH na částky 1 163 782 Kč, 917 048 Kč, 1 785 577 Kč a 759 325 Kč a dále snížil penále na částky 193 963 Kč, 152 841 Kč, 297 596 Kč a 126 554 Kč. Rozhodnutím č. j. 388869/22/53000-22443-712892 pak žalovaný zbývající odvolání žalobce zamítl a napadené dodatečné platební výměry potvrdil.

3. Předmětem sporu je otázka, zda žalobce prokázal, že skutečně přijal zdanitelné plnění od dodavatele SONOTEK s. r. o. (dále „SONOTEK“).

## II. Stanoviska účastníků řízení

4. Žalobce se dvěma samostatnými žalobami domáhá zrušení obou rozhodnutí žalovaného. Namítá porušení § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a povinnosti uložené Nejvyšším správním soudem. Žalovaný neuvedl v seznámení s výsledky doplněného dokazování například zpochybnění podpisů zástupce SONOTEK. Závěr ohledně podpisů je navíc v rozporu s výpovědí svědka S. (zmocněnec SONOTEK). K porušení citovaného ustanovení došlo i tím, že žalobci nebyl poskytnut kompletní daňový spis týkající se daňové kontroly u SONOTEK. Žalovaný zkrátil žalobce na jeho právech, jestliže mu neposkytl odpověď banky týkající se finančních toků na účtu SONOTEK. Výsledky svědků, jejichž provedení bylo uloženo Nejvyšším správním soudem, byly vedeny tendenčně, jestliže směřovaly k ověření skutečnosti, zda svědci mají povědomí o dodavateli SONOTEK. Žalobce nemohl využít svého oprávnění klást svědkům otázky, jestliže mu nebyly poskytnuty informace o režimu dopravy, které má finanční správa k dispozici. Požadavek na doložení samotné dopravy nemá oporu v § 92 a násl. daňového řádu.
5. Žalobce dále namítá, že dohoda o vině a trestu nemusí vyjadřovat objektivní pravdu a nemůže být důkazem v daňovém řízení. Výpověď svědka S. ze dne 6. 6. 2022 pak nemůže být i pro jeho nevěrohodnost důkazem vyvracejícím dodání prověřovaných plnění společností SONOTEK. Svědek S. je podle žalobce nevěrohodný s ohledem na rozpory v jeho výpovědích. K prokázání, že svědek neuvedl pravdivé informace o tom, že měl ke svědecké výpovědi písemné pokyny od Ing. Baďury, navrhoval žalobce výpovědi svého zástupce a úředních osob. Svědecké výpovědi úředních osob měly také ověřit, v jakém rozsahu byly provedeny daňové kontroly u deklarovaného dodavatele. Odmítnutí svědeckých výpovědí porušuje právo žalobce na spravedlivý proces. Žalobce navrhoval také svědky k prokázání skutečnosti, že svědek zastupoval SONOTEK i v její jiné ekonomické činnosti. O ni neuvedl svědek pravdivé informace. Žalobce poukazuje na další rozpory ve výpovědích svědka S. s tím, že žalovaný se těmito rozpory nezabýval. Naopak svědek Tetur (jednatel SONOTEK) je podle žalobce důvěryhodný, jeho výpovědi jsou konzistentní, relativně detailní. Žalobce dále namítá, že obvinění Ing. Baďury ze strany Policie České republiky je irelevantní s ohledem na presumpci nevinu.
6. Přestože žalobce trvá na tom, že deklarovaný dodavatel byl skutečným poskytovatelem plnění, reagoval také na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, ECLI:EU:C:2021:989. Pokud plnění skutečně nedodával SONOTEK, tak i onen neznámý dodavatel byl osobou povinnou k dani s ohledem na objem pořizovaného zboží a služeb, a to minimálně od roku 2011. Žalobce si klade otázku, v čí prospěch by byla fiktivní plnění prováděna. Pokud by žalovaný prokázal ztrátu daně, byly by jeho závěry srozumitelné. V opačném případě neměl žalobce důvod kompenzovat vykázanou daň na výstupu, protože ji dostal plně uhrazenou svými zákazníky. Prověřované skutečnosti hodnotil žalovaný rozdílně oproti Policii České republiky, která se nezmiňuje

o fiktivních plněních a pracuje s daňovým podvodem. Závěry obou řízení musí být konzistentní. Obě řízení jsou těsně provázána.

7. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na napadené rozhodnutí a navrhuje, aby soud žaloby zamítl. Dodává, že postupoval v souladu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu i § 115 daňového řádu. Žalobce byl seznamován pouze s novými skutečnostmi, které vyšly najevo v rámci doplněného odvolacího řízení. Skutečnosti, na které žalobce poukazuje, nejsou novými skutečnostmi, se kterými by nebyl seznámen. Podpis na zpochybněných dokladech byl již od pohledu zcela odlišný od podpisu svědka S. i obou jednatelů SONOTEK. Celý daňový spis společnosti SONOTEK žalovaný ani správce daně nemají, veškeré provedené úkony lze seznat ze zprávy o daňové kontrole, kterou má žalobce k dispozici. Možnosti nahlížení do svého spisu žalobce nevyužil. Žalobce si má již v průběhu spolupráce zajišťovat podklady pro nárok na odpočet DPH. Podklady o realizaci a přepravě žalobce nemá. Ani svědecké výpovědi provedené v souladu s právním názorem Nejvyššího správního soudu nebyly schopny osvědčit, že plnění bylo dodáváno přímo SONOTEK. V rámci hodnocení svědeckých výpovědí přihlížel žalovaný i k časovému hledisku. Rozsudek trestního soudu a dohoda o vině a trestu jsou podklady, které lze použít jako důkaz v daňovém řízení. Byť se v případě uzavření dohody o vině a trestu neprovádí plné dokazování, musí výsledky vyšetřování dostatečně prokazovat závěr, že se skutek stal. Není pravdou, že by žalovaný své úvahy stavěl pouze na této dohodě. Vycházel ze všech zásadních skutkových okolností. Svědecká výpověď M. S. byla podrobně rozebrána v napadených rozhodnutích a žalovanému nepřísluší polemizovat nad závěrem rozsudku v trestní věci, kterým byla pravdivost výpovědi potvrzena. Návrh na výslech dalších svědků byl nadbytečný. Rozpory ve výpovědích, na které žalobce poukazuje, nejsou podstatné. Svědecká výpověď svědka Tetura byla obecná, svědek nevěděl žádné podrobnosti. Ačkoliv i v trestním řízení setrval na své výpovědi, dá se polemizovat s tím, zda to není jen snahou vyhnout se postihu plynoucímu z trestního řízení. Výpověď D. K. je součástí spisu. Případné odsouzení Ing. Baďury nehraje žádnou roli. Ze spisového materiálu nevyplývá, že by skutečný dodavatel musel být plátcem DPH, neboť se jednalo o plnění dělitelné (šlo o přes 280 dodávek). Původ zboží zůstává neznámý. Skutečnost, že plnění uskutečnily osoby povinné k dani, musí být prokázána najisto, nikoli hypoteticky. Žalobce neoznačil žádné jiné dodavatele. Princip, jakým z daného jednání žalobce profituje, není předmětem zkoumání a není relevantní pro závěr o neunesení důkazního břemene. Důvodem odepření nároku na odpočet DPH nebylo zapojení žalobce do podvodu na DPH. Žalovaný napravil pochybení vytknutá mu Nejvyšším správním soudem, neboť odůvodnil rozdílnost závěrů různých správců daně a vyslechl zástupce odběratelů žalobce. Závěrem uvádí, že napadená rozhodnutí jsou dostatečně odůvodněna a přezkoumatelná.

### III. Posouzení věci krajským soudem

8. Jelikož obě žaloby, vedené u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 31 Af 49/2022 a sp. zn. 31 Af 50/2022 směřují proti skutkově i právně souvisejícím rozhodnutím žalovaného, přistoupil soud nejprve ke spojení věcí ke společnému řízení dle § 39 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).
9. Následně soud na základě včas podaných žalob přezkoumal obě napadená rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první s. ř. s.), a řízení předcházející jejich vydání. Soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za

splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Při rozhodování vycházel z obsahu správního spisu, nad jehož rámec nebylo potřeba provádět dokazování.

### *III.a Neseznámení s výsledky dokazování*

10. Žalobce předně namítá, že jej žalovaný v novém řízení neseznámil s novým hodnocením již v původním řízení provedených důkazů (tj. provedených před zrušením předchozího rozhodnutí žalovaného rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 212/2020-78). Konkrétněji žalobce poukazuje na hodnocení odlišnosti podpisů na předložených dokladech od běžně používaného podpisu zmocněnce SONOTEK, M. S. Žalobce v tomto postupu spatřuje porušení § 115 odst. 2 daňového řádu a závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu.
11. Předně je nutno poznamenat, že Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku č. j. 10 Afs 212/2020-78 nezávázal žalovaného k tomu, aby v rámci postupu dle § 115 odst. 2 daňového řádu opětovně seznámil žalobce s hodnocením dříve provedených důkazů. K porušení závazného právního názoru tak nemohlo postupem žalovaného dojít.
12. Pokud jde o zákonnou úpravu, § 115 odst. 2 daňového řádu ve větě první ukládá odvolacímu orgánu, aby seznámil odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy pouze v případě, že provádí dokazování. Dané ustanovení pak obsahuje také druhou větu, která ovšem míří na jiné situace, než je nově provedené dokazování, a to na změnu právního názoru oproti stanovisku správce daně prvního stupně. O tento případ však v posuzované věci nejde.
13. Z textu i smyslu věty první § 115 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy se týká výsledků nově provedeného dokazování, jehož provedení je vůbec podmínkou aplikace tohoto ustanovení. Smyslem tohoto pravidla je zabránit tomu, aby rozhodnutí odvolacího orgánu bylo pro daňový subjekt překvapivé, a zajistit, aby se daňový subjekt mohl vyjádřit ke všem rozhodným skutečnostem, které bude následně odvolací orgán v rozhodnutí o odvolání hodnotit. Proto není dán důvod, aby byl daňový subjekt nově seznamován také s tím, s čím již byl seznámen dříve. Skutečnosti a jejich hodnocení, s nimiž byl seznámen již v rámci zprávy o daňové kontrole (či např. ve výsledku kontrolního zjištění), pro daňový subjekt nemohou být překvapivé a neexistuje žádná objektivní překážka pro to, aby se k těmto skutečnostem vyjadřoval, provedené hodnocení zpochybňoval a případně navrhoval důkazy na vyvrácení dosavadních zjištění.
14. Jestliže tedy žalovaný neseznámil žalobce v rámci nového řízení vedle nových důkazů a skutečností také s původním hodnocením dříve zjištěných skutečností, nemohl tím porušit § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť mu z tohoto ustanovení taková povinnost neplynula.
15. Za porušení § 115 odst. 2 daňového řádu nelze považovat ani skutečnost, že žalovaný žalobci neposkytnul daňový spis jeho dodavatele SONOTEK. Žalovaný tímto spisem v nyní posuzované věci neprováděl dokazování, proto se na něj citované ustanovení nevztahuje. Žalovaný sice vycházel ze zpráv o daňové kontrole provedené u SONOTEK, nicméně tyto zprávy byly součástí daňového spisu žalobce, ten se s nimi mohl seznámit a jednu z nich také on sám předložil žalovanému v rámci odvolání. Krajský soud má zároveň za to, že obsah těchto zpráv o daňové kontrole byl ve spojení s dožádáním ze dne 31. 7. 2014, č. j. 3248748/14/3003-05404-705794, odpovědí na dožádání ze dne 5. 12. 2014, č. j. 1919523/14/3304-60562-701099, dožádáním ze dne 9. 4. 2015, č. j. 814328/15/3304-60562-701099, a odpovědí na dožádání ze dne 3. 3. 2016, č. j. 786325/16/3003-60564-705794, dostačující pro posouzení dříve namítaného odlišného hodnocení týchž skutečností v nyní

projednávané věci a v rámci daňové kontroly u dodavatele SONOTEK. Žalovaný se této otázce také podrobně věnoval v bodech [96] až [104] rozhodnutí č. j. 38861/22/5300-22443-712892, a v bodech [85] až [93] rozhodnutí č. j. 38869/22/5300-22443-712892. Žalobce již toto hodnocení žalovaného nijak konkrétně nezpochybňuje.

16. Usiloval-li snad žalobce neúspěšně o nahlížení do daňového spisu společnosti SONOTEK, nedoložil, že by mu v takovém úsilí bylo daňovými orgány bráněno a že by se proti jejich postupu bránil (stížností, popřípadě následně žalobou na ochranu před nezákonným zásahem). Krajský soud však opakuje, že podklady opatřené z daňového spisu SONOTEK a zařazené do daňového spisu žalobce byly pro posouzení důvodnosti jednotlivých odvolacích námitek postačující.
17. Směřuje-li žalobce své námitky k tomu, že mu nejsou známy okolnosti dožádání, pak je nutno uvést, že ze žaloby není zřejmé, o jakém dožádání konkrétně žalobce hovoří; daňový spis obsahuje celou řadu dožádání. Nejedná se tak v této části o řádný žalobní bod, který by umožňoval věcný přezkum zákonnosti postupu žalovaného.
18. Důvodnou není ani námitka, že žalovaný žalobci neposkytl odpověď banky na výzvu k poskytnutí údajů týkajících se bankovního účtu SONOTEK. Pokud jde o sdělení banky ohledně dispozičního oprávnění, to je součástí daňového spisu pod č. 409 a 410. Výpis transakcí je pak taktéž součástí daňového spisu, a to pod č. 417. Se všemi těmito listinami se žalobce mohl seznámit. Při zařazení do veřejné části spisu sice byla řada údajů obsažených ve výpisu transakcí odstraněna, nicméně soud nemůže nahrazovat aktivitu žalobce a přeformulovávat za něj žalobní námitky. Namítá-li (patrně v důsledku toho, že nenahlédl do daňového spisu), že žalovaný žalobci neposkytl odpověď banky, pak takto formulovaná žalobní námitka je nedůvodná. Nad rámec nutného odůvodnění soud poznamenává, že samotná existence finančních toků na peněžním účtu neprokazuje reálný výkon ekonomické činnosti. A i kdyby dodavatel žalobce provozoval reálnou ekonomickou činnost, nejednalo by se o důkaz toho, že realizoval také prověřované transakce.

### *III.b Prokázání přijetí plnění od dodavatele SONOTEK*

19. Žalobce dále uplatňuje řadu námitek, jimiž se fakticky snaží vyvrátit závěr žalovaného, že žalobce neprokázal dodání plnění od dodavatele SONOTEK. Ačkoliv se žalobce zaměřuje pouze na některé důkazy, je potřebné zdůraznit, že závěr žalovaného je založen na komplexním posouzení všech skutkových okolností daného případu, nikoliv na izolovaném hodnocení jednotlivostí.
20. Soud v této souvislosti nepovažuje za potřebné opakovat pravidla pro rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, obsažená v § 92 daňového řádu, neboť žalobce ani nerozporuje závěr žalovaného, že na něj přešlo důkazní břemeno na základě výzev k prokázání skutečností ze dne 30. 1. 2015 (podepsána dne 5. 3. 2015), č. j. 272808/15/3304-60562-701099, ze dne 31. 8. 2015 (podepsána dne 2. 10. 2015), č. j. 1555625/15/3304-60562-708410, ze dne 3. 5. 2016 (podepsána dne 3. 6. 2016), č. j. 1097157/16/3304-60562-708410, a ze dne 20. 4. 2017 (podepsaná téhož dne), č. j. 915709/17/3304-60562-708410. Stejně jako ve svém předchozím rozsudku v této věci ze dne 27. 5. 2020, č. j. 31 Af 74/2018-118, (na který lze v této části v podrobnostech odkázat) proto soud pouze ve stručnosti uvádí, že správce daně ve výzvách vyjádřil vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených formálních dokladů se skutečností a identifikoval konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Na základě

příslušných výzev lze také zjistit, z jakých důvodů tyto pochybnosti správci daně vznikly. Tyto výzvy byly dostatečně určité a umožnily žalobci odstranit pochybnosti správce daně, neboť z nich žalobce mohl jednoznačně zjistit, co má prokazovat a proč to má prokazovat. Bylo tedy na žalobci, aby prokázal, že se zpochybňované transakce uskutečnily, a to tak, jak deklaroval.

21. Žalovaný v napadených rozhodnutích poukázal na řadu nestandardních okolností, které podle něj již při předchozím rozhodování vedly k závěru o zpochybnění dodání plnění od dodavatele SONOTEK. Tyto okolnosti podrobně popsal v bodech [35] až [80] rozhodnutí č. j. 38869/22/5300-22443-712892, a v bodech [71] až [92] rozhodnutí č. j. 38861/22/5300-22443-712892. Následně své závěry podpořil dalšími zjištěními, která byla učiněna po zrušení původních rozhodnutí Nejvyšším správním soudem (body [85] až [125] rozhodnutí č. j. 38869/22/5300-22443-712892 a body [96] až [136] rozhodnutí č. j. 38861/22/5300-22443-712892). Z obou rozhodnutí je patrné, že žalovaný své závěry vystavěl na komplexním hodnocení věci, tj. všech zjištěných skutečností, nikoliv pouze těch, které byly zjištěny při doplnění odvolacího řízení po zrušení původních rozhodnutí.
22. Žalobce však v žalobě brojí pouze proti vybraným skutečnostem a řadu dalších relevantních skutkových okolností zcela opomíjí. Krajský soud tak nutně musí vycházet z toho, že žalobcem nezpochybňované úvahy žalovaného, které mají taktéž podporovat jeho závěr o neprokázání dodání plnění od dodavatele SONOTEK, ob stojí. Je nutno přitom poznamenat, že závěr žalovaného byl již v původním rozhodnutí opřen o rozsáhlá skutková zjištění a Nejvyšší správní soud po žalovaném ve svém zrušujícím rozsudku nepožadoval, aby *ex officio* prováděl další skutková zjištění. Požadoval pouze to, aby se žalovaný vypořádal s rozdílnými závěry plynoucími z výsledku daňové kontroly u dodavatele SONOTEK, a aby provedl některé žalobcem navržené důkazy, které by teoreticky mohly prokázat jeho tvrzení o dodání plnění dodavatelem SONOTEK. Jestliže tedy žalovaný v novém řízení opatřil také další důkazy, které podporují jeho závěry, nejedná se nutně o důkazy, bez nichž by nebylo možné učinit závěr o neprokázání přijetí plnění od dodavatele SONOTEK. Lze proto již na tomto místě poznamenat, že zpochybnění nově provedených důkazů (popř. zpochybnění jejich zákonnosti) by samo o sobě ani nemohlo vyvrátit závěry žalovaného.
23. S ohledem na to, že se žalobce zaměřuje pouze na některé důkazy, nepovažuje soud za potřebné opakovat komplexní hodnocení věci provedené žalovaným. Naopak přistoupí výlučně k posouzení důvodnosti jednotlivých žalobních námitek a pouze v závěru vyhodnotí, zda ve světle takto provedeného hodnocení závěry žalovaného, podpořené také žalobcem nezpochybňovanými úvahami a důkazy, nadále ob stojí.
24. Žalobce předně brojí proti tomu, jakým způsobem žalovaný hodnotil nedoložení dopravy dodávaného zboží a stavební techniky.
25. K tomu soud v první řadě poznamenává, že důvodem neuznání odpočtu DPH nebylo nedoložení dopravy zboží a techniky, nýbrž neprokázání realizace plnění dodavatelem SONOTEK. Bylo na žalobci, jak svá tvrzení prokáže, přičemž doložení dopravy mohlo být pouze jedním z možných důkazů na podporu jeho tvrzení. Nejde tedy o to, že by žalovaný stanovil požadavek na doložení dopravy, pouze musel zohlednit skutečnost, že žalobce realizaci dopravy nijak nedoložil.
26. Žalobce také namítá, že výsledky svědků (zástupců odběratelů žalobce) byly vedeny tendenčně, neboť směřovaly k ověření skutečnosti, zda svědci nemají povědomí o obchodní korporaci SONOTEK. K tomu je však nutno uvést, že právě k ověření této skutečnosti

měly být výsledky na základě závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu provedeny. Ten totiž ve svém zrušujícím rozsudku výslovně uvedl, že „(teoreticky) mohli odběratelé potvrdit též to, že zboží jim dorazilo od společnosti SONOTEK.“ Kromě toho se správce daně nezaměřil pouze na tuto otázku, jak tvrdí žalobce, ale ptal se i obecně na to, kdo zboží přepravoval a kdo přepravu zajistil. Podrobnější dotazy také mohl svědkům klást sám žalobce (což po něm také bylo možné legitimně žádat, jestliže tento důkaz navrhl k prokázání svých tvrzení), kdyby se výsledků zúčastnil. Navíc je nutno poznamenat, že i kdyby správce daně z výpovědi zjistil, že přepravu nezajišťoval SONOTEK, ale jiný dodavatel, jen stěží by se mohlo jednat o důkaz prokazující tvrzení žalobce, že jemu zboží dodal právě SONOTEK.

27. K námitkám týkajícím se dohody o vině a trestu, kterou uzavřel v trestním řízení M. S. a kterou potvrdil Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 26. 5. 2022, č. j. 61 T 5/2022-7559, zdejší soud předně poznamenává, že se nejedná o jediný důkaz prokazující, že žalobce nepřijal plnění právě od SONOTEK. Veškerá argumentace žalobce směřující k tomu, že dohoda o vině a trestu sama o sobě neprokazuje, že se skutek stal tak, jak tvrdí obviněný, proto není způsobilá vyvrátit závěry žalovaného. Ty jsou totiž založeny na komplexním hodnocení všech skutkových zjištění. Jestliže žalovaný uvedl, že je právním názorem trestního soudu vázán a nepřisluší mu s jeho závěry polemizovat, pak se sice jedná o nepřesnou úvahu, nicméně ta nemá vliv na zákonnost jeho závěrů. Žalovaný totiž přes tuto úvahu sám hodnotil obsah výpovědi M. S. učiněné v trestním řízení, a to ve světle všech skutkových zjištění provedených v daňovém řízení.
28. Krajský soud neshledal důvodnými ani námitky rozporující důvěryhodnost svědka M. S. Je pravdou, že jej nelze v obecné rovině považovat za svědka zcela věrohodného, a to už proto, že své výpovědi uskutečněné v daňovém a trestním řízení postupně měnil. Na stranu druhou lze i v takové situaci po zohlednění všech ostatních důkazů hodnotit některou z jeho výpovědí jako věrohodnou, zapadá-li do kontextu ostatních skutkových zjištění a je-li zřejmé, že jiná jeho výpověď nebyla pravdivá. Žalovaný přitom zejména výpověď svědka učiněnou dne 14. 3. 2022 v trestním řízení považoval za věrohodnou právě proto, že byla podporována ostatními skutkovými zjištěními a nadto také výpovědí D. K. (prokuristka společnosti Millner Stavis s. r. o., která měla být hlavním dodavatelem společnosti SONOTEK) učiněnou dne 29. 7. 2022 v trestním řízení (není přitom pravdou, že by tuto výpověď neměl žalobce k dispozici, neboť ta je součástí daňového spisu jako písemnost č. 416). Věrohodnost výpovědi M. S. učiněné v trestním řízení přitom zvyšuje i skutečnost, že se jí sám usvědčoval z páchaní trestné činnosti. Za logické naproti tomu soud považuje to, že při prvotním výsledku v daňovém řízení svědek záměrně neuvedl všechny skutečnosti, potažmo je uvedl nepravdivě, a to proto, aby se vyhnul trestnímu stíhání (neboť v této fázi se mohl domnívat, že trestnímu stíhání skutečně unikne).
29. Jestliže M. S. v trestním řízení výslovně uvedl, že jako zástupce společnosti SONOTEK pouze dostával doklady k podpisu a instrukce jak naložit s platbami, o realizaci plnění mu nic nebylo známo a jednatelé SONOTEK ve společnosti nic nečinili a on je o ničem neinformoval, potvrzuje to důvodné pochybnosti žalovaného o tom, že žalobce přijal deklarovaná plnění od dodavatele SONOTEK. Uvedl-li svědek dále, že před daňovými kontrolami prováděnými u SONOTEK i před svědeckou výpovědí v daňovém řízení obdržel písemné pokyny od Ing. Baďury (jednatele žalobce), nevyplývá z toho, že by měl písemné pokyny u sebe při samotné výpovědi či daňové kontrole. Výsledky svědků (pracovníků finančního úřadu a zástupce žalobce), které by prokázaly, že takové písemné

pokyny u sebe M. S. neměl, by byly proto zcela nadbytečné a žalovaný nepochybil, jestliže tyto výsledky neprovedl. Uvádí-li nyní žalobce, že tyto výsledky měly také ověřit, v jakém rozsahu byly provedeny daňové kontroly u deklarovaného dodavatele, pak se jedná taktéž o nadbytečný důkaz, neboť o detailnosti daňové kontroly dostatečně vypovídají zprávy o daňové kontrole.

30. Zcela nadbytečné by bylo také učinění dotazu na společnost STORMWARE spol. s r.o., zda poskytla společnosti SONOTEK nebo slečně Valáškové licenci na Ekonomický a účetní systém POHODA. I kdyby skutečně tímto softwarem disponoval dodavatel SONOTEK a nikoliv Ing. Baďura, který měl M. S. předkládat k podpisu doklady vyhotovené v tomto systému, nic by to nevypovídalo ani o skutečném dodavateli zboží, které bylo uvedeno na dokladech, ani o věrohodnosti výpovědi M. S. Tento návrh na provedení dokazování nelze hodnotit jinak než jako účelový.
31. Nadbytečné by bylo také prokazování, zda M. S. zastupoval dodavatele SONOTEK také při jednání s dalšími odběrateli. I kdyby snad vyšlo najevo, že dodavatel SONOTEK skutečně jiným odběratelům dodal zboží, nemohlo by to prokázat tvrzení žalobce, že jím deklarované plnění mu dodal taktéž dodavatel SONOTEK. Žalovaný proto nepochybil ani tím, že neprovedl výsledky svědků k této problematice.
32. Žalobce dále staví nevěrohodnost výpovědi M. S. na tom, že podle něj je naopak věrohodná výpověď Josefa Tetura. Krajský soud se však ztotožňuje s hodnocením žalovaného, že výpověď svědka Tetura je obecná. Svědek neuvedl nic specifického k žádnému konkrétnímu obchodnímu případu, přestože se mělo jednat o dlouhodobou spolupráci v řádu desítek miliónů Kč. Pouze se vyjadřoval obecně k fungování společnosti SONOTEK, aniž by ovšem předložil jakékoliv doklady (objednávky, komunikaci či jiné doklady potvrzující dlouhodobou spolupráci). S ohledem na tuto skutečnost nelze přisvědčit žalobci v tom, že by výpověď svědka Tetura byla relativně detailní a věrohodnější než výpověď M. S. v trestním řízení. To, že výpověď netrpěla vnitřními rozpory a byla konzistentní, nemá v daném případě valný význam právě s ohledem na obecnost odpovědi svědka. Čím obecněji svědek vypovídá, tím je pravděpodobnější, že ani v případě uvedení nepravdivých informací nebude jeho odpověď vnitřně rozporná.
33. Krajský soud proto neshledal žádné pochybení žalovaného při hodnocení věrohodnosti výpovědi M. S., D. K. a Josefa Tetura, a to ve světle všech zjištěných skutečností.
34. Žalobce dále namítá, že nelze dovozovat nic ze skutečnosti, že Ing. Baďura byl obviněn ze spáchání trestného činu kráčení daně. S tímto tvrzením žalobce je nutno s ohledem na zásadu presumpce neviny souhlasit. Na druhou stranu je však nutno upozornit, že toto tvrzení žalobce se mívá s rozhodovacími důvody uvedenými v napadeném rozhodnutí. Žalovaný z obvinění Ing. Baďury totiž nic nedovozoval.
35. Poukazuje-li žalobce dále v této souvislosti na uplynutí běhu prekluzivní lhůty v průběhu soudního řízení, pak je nutno upozornit, že k takové situaci v případě zamítnutí žaloby (ke kterému krajský soud tímto rozsudkem přistoupil) dojít nemůže, neboť k pravomocnému stanovení daně došlo před uplynutím prekluzivní lhůty. Úvahy žalobce ohledně nemožnosti následné opravy daně jsou za této situace hypotetické a pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí bezpředmětné.
36. Žalobce si dále klade otázku, v čí prospěch by snad mělo v daném případě docházet k porušování zákona, které shledal žalovaný. I v této části se ovšem jedná o úvahy

irelevantní. Shledá-li správce daně, že daňový subjekt neprokázal svá tvrzení relevantní pro uznání nároku na odpočet DPH, pak je zcela bezpředmětné, jaká by snad měla být motivace osob, které se na transakci podílely. Správce daně není povinen posuzovat zavinění, natož dokonce pohnutky daňového subjektu. Důvodem odepření nároku na odpočet DPH v posuzované věci nebyla účast žalobce na daňovém podvodu, a proto je i odkaz žalobce na judikaturu týkající se právě daňových podvodů zcela bezpředmětná.

37. Opak nelze dovést ani ze skutečnosti, že předmětem souvisejících trestních řízení bylo spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a povinné platby. Podřazení jednání pod tuto skutkovou podstatu neznamená, že by se zároveň nutně jednalo také o podvod na DPH ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie (rozsudky C-439/04, *Axel Kittel*, ECLI:EU:C:2006:446, či C-354/03, *Optigen a ostatní*, ECLI:EU:C:2006:16). Obě kategorie sice mohou zahrnovat totožné jednání, rozhodně se však nejedná o pravidlo. Kromě toho ani není důvod, aby správce daně zkoumal, zda v daném případě nedošlo k podvodu na DPH, jestliže žalobce neprokázal splnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet DPH (rozsudky NSS ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, bod 52 a násl.; ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014-34, bod 38; ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015-17, bod 22; ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016-32, či ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016-35, bod 13). Nedůvodnou je proto také námitka, že žalovaný prověřované skutečnosti hodnotil odlišně než Policie České republiky v trestním řízení. V posuzovaném případě k žádnému rozporu v hodnocení zjištěných skutečností nedošlo, každý z těchto orgánů pouze právně kvalifikoval zjištěné skutečnosti z pohledu odlišných právních předpisů, spadajících do odlišných právních odvětví a založených na odlišných principech.
38. Lze uzavřít, že žádnou ze žalobních námitek se žalobci nepodařilo vyvrátit závěr žalovaného, že žalobce neprokázal přijetí deklarovaného plnění právě od dodavatele SONOTEK.

### *III.c Prokázání přijetí plnění od plátce daně*

39. Žalobce dále v reakci na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci *Kemwater ProChemie* namítá, že dodavatel plnění musel být plátcem DPH.
40. Tato námitka není důvodná.
41. Celá žalobní argumentace týkající se prokazování toho, zda případný jiný než deklarovaný dodavatel byl plátcem DPH, má od počátku jednu zcela zásadní trhlinu. Žalobce totiž i v žalobě výslovně trvá na tom, že deklarovaný dodavatel byl skutečným poskytovatelem plnění. Za této situace bylo úkolem žalovaného pouze posoudit, zda toto tvrzení žalobce prokázal či nikoliv, což také žalovaný učinil, a soud se s jeho hodnocením výše ztotožnil.
42. Z rozsudku ve věci *Kemwater ProChemie* nelze dovozovat možnost daňového subjektu uplatňovat alternativní tvrzení o tom, jak se mohly posuzované transakce uskutečnit. Rozsudek pouze dává možnost daňovému subjektu reagovat na dosavadní skutková zjištění, která vedou k závěru, že deklarovaný dodavatel nebyl skutečným dodavatelem, a změnit svá tvrzení tak, že skutečným dodavatelem je osoba jiná, za specifických okolností dokonce osoba neznámá, avšak prokazatelně plátce daně. Jestliže však žalobce této možnosti nevyužil a setrval na svém tvrzení, že deklarovaný dodavatel je skutečným poskytovatelem plnění, sám se zbavil možnosti argumentovat tím, že skutečným dodavatelem je neznámý plátce daně. Veškerá jeho argumentace, která byla uplatněna toliko jako alternativní tvrzení pro případ, že žalovaný shledá, že žalobce důkazní břemeno ke svému primárnímu tvrzení

neunesl, je bezpředmětná. Skutečnost, že z rozsudku ve věci *Kemwater ProChemie* nevyplývá ani možnost uplatňovat alternativní tvrzení, ani povinnost daňových orgánů prokazovat, že dodavatelem nemohl být plátce daně, potvrdil také Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022-115. Daňový subjekt musí tvrdit konkrétní průběh transakcí. To, že případně může svá tvrzení změnit, neznamená, že by mohl zároveň tvrdit řadu alternativních variant s tím, nechť si správce daně vybere, kterou z nich má za prokázanou, a pokud žádnou, nechť je všechny vyvrátí.

43. Posuzoval-li tedy žalovaný žalobcem nabízenou toliko alternativní variantu, zda by skutečným dodavatelem nemohl být neznámý plátce DPH, posuzoval ji nadbytečně. Nadbytečnost těchto úvah však nemůže založit nezákonnost napadeného rozhodnutí, neboť to stojí na správném závěru, že žalobce neprokázal přijetí deklarovaného plnění od dodavatele SONOTEK. Závěr, že žalobce neprokázal dodání deklarovaného plnění ani od jiného (neznámého) plátce DPH, je sice ve své podstatě také správný, nicméně takovou skutkovou verzi žalobce fakticky ani netvrdil, neboť setrval na skutkové verzi, která s ní byla v přímém rozporu.
44. Ze shodných důvodů se ani soud nezabýval námitkami, jimiž se žalobce snaží zpochybnit úvahy žalovaného týkající se právě oné alternativní skutkové verze. Správnost či nesprávnost úvah vyslovených žalovaným nadbytečně je totiž za dané situace bezpředmětná.

#### IV. Shrnutí a náklady řízení

45. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žaloby důvodnými, a proto je zamítl ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s.
46. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Podle něj 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. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

#### 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 27. srpna 2024

Mgr. Petr Šebek v. r.  
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: K. Pejčochová