



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Jana Čížka a Mgr. Karla Černína, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **BRNOHAUS s.r.o.**, IČO: 29292204
sídlem Štefánikova 849/21, Veveří, Brno
zastoupená advokátkou Mgr. Barborou Sedlákovou
sídlem Křoví 111, Křoví

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 7. 2022, č. j. 27170/22/5300-22441-708274,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Soud se v této věci zabývá posouzením otázky, zda žalobkyně prokázala splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

2. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) po ukončení daňové kontroly zaměřené na zdanitelná plnění, která měla žalobkyně přijmout od obchodní korporace RAVEKO group s r.o., se sídlem Ke Strašnické 50/16, 100 00 Praha, IČO: 27917568 (dále též jen „RAVEKO“), doměřil žalobkyni dodatečným platebním výměrem ze dne 19. 8. 2021, č. j. 3762651/21/3001-51524-710996, za zdaňovací období čtvrtého čtvrtletí roku 2018 daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 115 093 Kč a stanovil jí povinnost uhradit penále ve výši 23 018 Kč.
3. Žalobkyně podala proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání. Žalovaný je však rozhodnutím označeným v záhlaví rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil.

Žaloba

4. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) podanou dne 17. 9. 2022 domáhá zrušení napadeného rozhodnutí.
5. Žalobkyně v první řadě nesouhlasí se závěrem správce daně a žalovaného o tom, že neprokázala nabytí zboží od společnosti RAVEKO. Při nákupu zboží od této společnosti si počínala dostatečně obezřetně a postupovala standardním způsobem, jak je ve stavebnictví běžné. Problematická je osoba dodavatele RAVEKO, jež má nedoplatky na DPH, je vedena jako nespolehlivý plátce, nepodávala daňová přiznání a její jednatel byl označen za *bílého koně*. Nepodařilo se prokázat, odkud RAVEKO zboží nabyla. Žalobkyně však o těchto okolnostech nemohla vědět a neměla důvod si je zjišťovat. F. K., který jménem RAVEKO vystupoval jako její zástupce, disponoval jejím razítkem, kontaktoval žalobkyni z e-mailu, jehož součástí byl název společnosti. RAVEKO se stala nespolehlivým plátcem až čtyři dny po vystavení poslední faktury na žalobkyni. Žalobkyni nelze klást k tíži, že RAVEKO neodvedla DPH, je řízena jinou osobou než jednatelem ani že neumí vysvětlit původ zboží. Žalobkyně se podílela jen tím, že platila za zboží hotově, což však samo o sobě transakci nezpochybnuje. Správce daně vytkl žalobkyni, že nedostatečně prověřila F. K., nezajímala se o virtuální sídlo RAVEKO, neprověřila jednatele RAVEKO pana J. S. (je angažovaný ve 165 obchodních korporacích) a neuzavřela s RAVEKO písemnou smlouvu. Tyto okolnosti však nemohou svědčit pro závěry, které z nich správce daně dovozuje.
6. V odvolacím řízení žalovaný navíc změnil posouzení věci a vytkl žalobkyni i to, že neprokázala obsah a rozsah přijatého plnění, přestože správce daně tyto skutečnosti v průběhu daňové kontroly nezpochybnil. Žalobkyně v této souvislosti namítá, že závěr o neprokázání rozsahu a předmětu přijatých plnění je v rozporu se zprávou o daňové kontrole. Žalovaný tyto nové skutkové závěry vnesl do řízení až ve chvíli, kdy na ně žalobkyně nemohla reagovat a uplatnit k nim nové důkazy. Žalobkyně nesouhlasí s argumentací žalovaného ohledně dobré víry a zachování přiměřené obezřetnosti v obchodních vztazích. Požadavek na prověření obchodního partnera a zúčastněných osob je nezákonný. V době uskutečnění dodání nebylo na RAVEKO nic podezřelého. Podezřelé okolnosti vyvstaly až později, avšak touto optikou nelze postup žalobkyně hodnotit. Po žalobkyni nelze požadovat, aby prováděla detailní kontrolu registrů i u zúčastněných osob. Jedinou podezřelou okolností bylo zapojení pana S., což ale samo o sobě nestačí pro závěr, že žalobkyně nebyla v dobré víře o tom, s kým obchod uzavřela a kdo měl odvést DPH. Ohledně standardu dokazování žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 10. 6. 2015, čj. 2 Afs 15/2014-59.

Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí. Žalovaný zrekapituloval průběh daňového řízení a závěry, k nimž došel při hodnocení provedených důkazů. Podstatou věci je, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno k prokázání tvrzení, že sporná plnění jí dodala společnost RAVEKO nebo jiný plátce daně. Žalovaný vycházel z rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, *Kemwater ProChemie*, resp. z rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, rovněž ve věci *Kemwater ProChemie*, jejichž závěry se vztahují i k nyní projednávané věci. Žalovaný zdůraznil, že důvodem pro stanovení daně nebyla účast žalobkyně na daňovém podvodu, ale neunesení důkazního břemene ve vztahu k tvrzení, že plnění přijala od deklarovaného dodavatele RAVEKO. Otázkou dobré víry se správce daně a žalovaný zabývali pouze na základě námitek vznesených žalobkyní. I kdyby žalobkyně byla v dobré víře, nic by to nezměnilo na tom, že neunesla důkazní břemeno. Pokud jde o prokázání rozsahu a předmětu plnění, má žalovaný za to, že se v odvolacím řízení neodchýlil od hodnocení správce daně, ale pokud by tomu tak bylo, tak žalobkyni byla dána možnost se v odvolacím řízení vyjádřit i k hodnocení a závěrům žalovaného.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

8. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou.
9. Při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
10. Ve věci samé rozhodl soud bez nařízení jednání, neboť k tomu byly splněny podmínky dle § 51 odst. 1 s. ř. s. Žádný z účastníků se nevyjádřil k výzvě, zda souhlasí s rozhodnutím věci bez nařízení jednání, soud má tedy za to, že oba s tímto způsobem projednání věci souhlasí. Dokazování soud neprováděl. Vady napadeného rozhodnutí, k nimž by musel přihlédnout i bez námítky, soud neshledal.

Posouzení věci

11. Pro posouzení věci je podstatná právní úprava týkající se rozložení důkazního břemene při uplatňování nároku na odpočet DPH a navazující judikatura. Dokazování v daňovém řízení upravuje § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), podle kterého správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (odst. 2). Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních (odst. 3). 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 (odst. 4). Správce daně mimo jiné prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [odst. 5 písm. c)].

12. Daňový subjekt má tedy povinnost prokazovat všechny skutečnosti, které musí uvádět v daňovém přiznání, nebo k jejichž prokázání jej správce daně vyzval. Svá tvrzení prokazuje především účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiných povinných záznamů. V takovém případě je na správci daně, aby prokázal, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Musí tedy identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.
13. Unese-li správce daně důkazní břemeno ohledně popsaných skutečností, je pak na daňovém subjektu, aby tyto pochybnosti správce daně vyvrátil, tedy aby prokázal pravdivost svých tvrzení, průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů, nebo aby svá tvrzení korigoval. Tyto skutečnosti bude pak prokazovat zpravidla již jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49, nebo ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71, nebo usnesení Ústavního soudu ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04).
14. Daňové řízení je postaveno na principu, že daňový subjekt má primárně sám povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro svou daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak v tomto případě vychází z § 72 a § 73 zákona o DPH. Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování vyjmenovaných plnění. Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH musí mít plátce pro uplatnění nároku na odpočet daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, daňový doklad. Daňový doklad přitom musí obsahovat náležitosti podle § 29 zákona o DPH, kam patří podle odst. 1 písm. a) označení osoby, která uskutečňuje plnění, a podle písm. f) rozsah a předmět plnění. Podle § 73 odst. 5 zákona o DPH pak platí, že, neobsahuje-li daňový doklad všechny předepsané náležitosti, lze nárok prokázat jiným způsobem.
15. Daňový doklad proto sám o sobě není zárukou, že dojde k přiznání nároku na odpočet daně. Aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH, musí věrně zobrazovat právě faktickou stránku věci – tj. přijetí zdanitelného plnění. Neodpovídají-li některé nebo dokonce všechny údaje uvedené na daňovém dokladu skutečnosti, nelze mechanismus předvídaný v § 73 odst. 1 zákona o DPH využít (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71).
16. Pokud chce tedy daňový subjekt uplatnit nárok na odpočet DPH, má povinnost tvrdit, že přijal zdanitelné plnění od jiné osoby, která byla v době transakce plátcem DPH. Musí prokázat, že plnění poskytl tento konkrétní poskytovatel, že bylo fakticky realizováno v deklarovaném rozsahu a že poskytnuté plnění použil k uskutečnění své ekonomické činnosti.
17. V souladu s citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu je tak třeba povinnost předložení dokladu vykládat tak, že prokazování nároku na odpočet je sice prvotně náležitostí dokladovou, je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi proto nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, neprokáže-li se zároveň, že k uskutečnění zdanitelného

plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak to doklady deklarují, nebo že nejsou splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). Kdo poskytl plnění, o jaké plnění se jednalo a jaký byl jeho rozsah, je tedy třeba prokázat stejně, jako stav formální, který se prokazuje daňovými doklady.

18. Nelze současně zaměňovat prokazování hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH a prokazování účasti daňového subjektu na podvodu, neboť závěry o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění a o účasti daňového subjektu na podvodu nejsou kompatibilní. Než správce daně vůbec začne jakkoliv zkoumat a prokazovat případnou účast na daňovém podvodu, musí mít postaveno najisto, zda k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění došlo. Je totiž nutné pečlivě rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet DPH plátcí vůbec nevznikne, neboť plátce neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec, či v deklarovaném rozsahu došlo, od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat (což bude v souladu s judikaturou SDEU především v případě nárokování odpočtu zneužívajícím způsobem či v důsledku daňových podvodů). Teprve tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že k plnění, s jehož uskutečněním je spojen vznik nároku na odpočet daně, skutečně došlo, je na místě položit si otázku, zda se tak nestalo v důsledku zneužívajícího či podvodného jednání. Pokud však k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec nedošlo, respektive daňový subjekt v tomto směru neunesl důkazní břemeno, je zbytečné se případným podvodným jednáním z povahy věci zabývat, neboť zde žádné (zneužívající či jiné) daňově relevantní jednání plátce DPH nebylo (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2017, č. j. 6 Afs 148/2016-35, nebo ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016-32).
19. Právě v projednávané věci žalobkyně uplatněnou argumentací směšuje oba shora uvedené důvody odepření nároku na odpočet DPH a aspekty, které jsou při nich posuzovány. Správce daně i žalovaný opakovaně zdůraznili, že důvodem pro doměření daně je v daném případě neprokázání splnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH z plnění, které měla žalobkyně podle svých tvrzení přijmout od RAVEKO. Především vytýkali žalobkyni, že neprokázala, že přijala plnění od RAVEKO nebo jiného plátce daně. Žalobkyni proto nebylo kladeno „za vinu“, že se účastnila vědomě či nevědomě daňového podvodu na DPH. Závěr o neprokázání splnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH finanční orgány není závislý na posouzení otázky, zda si žalobkyně počínala obezřetně a zda byla v dobré víře ohledně dodavatele zdanitelných plnění (srov. bod 30 rozsudku rozšířeného senátu NSS ve věci *Kem Water ProChemie*). Dobrá víra se jako jedna ze součástí testu účasti daňového subjektu zkoumá pouze v případě existence podvodu na dani. Proto i odkaz žalobkyně na závěry rozsudku NSS ze dne 10. 6. 2015, sp. zn. 2 Afs 15/2014-59, zabývající se daňovým podvodem při obchodování s emisními povolenkami je nesprávný, protože v něm uvedené závěry na nyní projednávanou věc, která se netýká daňového podvodu, nedopadají.
20. Soud se ztotožňuje se závěrem, že otázka dobré víry a vědomosti žalobkyně o existenci okolností, které zpochybňují přijetí zdanitelných plnění od RAVEKO, nejsou pro posouzení věci v tomto případě klíčové. Valná část žalobních námitek, které žalobkyně uplatnila v žalobě, i přesto spočívá lakonicky řečeno v tom, že žalobkyně tvrdí, že si při nákupu zboží počínala obezřetně, nakoupila zboží od osoby, o které byla v dobré víře, že jedná jménem RAVEKO. Vždyť její zástupce měl razítko společnosti, předal faktury a

dodací listy, vždy splnil, co slíbil. V době porřízení plnění si tedy nemohla být vědoma skutečnosti, že RAVEKO byla jen nastrčená společnost. Žalobkyně konkrétně uvádí, že skutečnosti, že neprověřovala údajného zástupce RAVEKO pana K., neprověřovala virtuální adresu této společnosti, nezjistila, že zástupce jednatele RAVEKO pan Smítal působí v řadě dalších „pochybných“ společnostech a že neuzavřela rámcovou smlouvu, nemohly mít vliv na její dobrou víru v to, že skutečným dodavatelem byla RAVEKO. Podle žalobkyně po ní nelze požadovat zevrubnou kontrolu všech jejích dodavatelů. Jak však již soud uvedl, otázka dobré víry a vědomosti daňového subjektu je při prokazování hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, resp. dodavatele zdanitelného plnění bez významu.

21. Laicky soud chápe znepokojení žalobkyně z toho, že jí byla DPH doměřena, přestože podle svých slov neměla pochybnost o tom, že dodavatelem plnění byla RAVEKO. Argumentace žalobkyně ohledně její dobré víry je však mimoběžná s důvody, které vedly k doměření daně. Soud se proto těmito námitkami nemusel detailně zabývat. Lze tak jen stručně poznamenat, že kdyby žalobkyně věnovala v době přijetí zdanitelných plnění čas alespoň elementárnímu ověření totožnosti dodavatele a nespolehnula se pouze na „dobré slovo“ pana K., mohla by si ověřit, zda je skutečný dodavatel plátcem DPH a zda nebude ohrožený její nárok na odpočet DPH. Současně si mohla zajistit i důkazní prostředky, které by jí později pomohly unést její důkazní břemeno. Pokud si neověřila ani to, zda je pan K. skutečně oprávněn jednat za společnost RAVEKO, sama se uvedla svou pasivitou do důkazní nouze, která se posléze vyjevila v průběhu daňového řízení.
22. Jak již bylo uvedeno, důvodem doměření daně je, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, které jí tížilo v důsledku zpochybnění věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti předložených daňových dokladů. Důkazní břemeno na ni bylo přeneseno nehledě na to, zda o skutečnostech zakládajících pochybnosti správce daně věděla, či nikoliv a zda byla v dobré víře.
23. V projednávané věci se zjištěné pochybnosti týkají v první řadě deklarovaného dodavatele. Žalobkyně od počátku tvrdí, že předmětná zdanitelná plnění přijala od RAVEKO. V této souvislosti uvedla, že ji v srpnu roku 2018 oslovil obchodní zástupce společnosti RAVEKO pan K. přímo na staveništi v areálu bývalé brněnské Vlněny na ulici Přízova. Do té doby s touto společností nespolupracovala. Žalobkyně se s ním domluvila na objednávkách, přičemž všechny (nebo většina) kupní smlouvy byly uzavřeny ústně nebo konkludentně. Za dodané zboží platila žalobkyně v hotovosti na osobních schůzkách s obchodním zástupcem RAVEKO.
24. Jako primární doklad o uskutečnění plnění přijatých od společnosti RAVEKO žalobkyně předložila správci daně čtyři daňové doklady (faktury) vystavené v říjnu a listopadu roku 2018. Na daňových dokladech je jako dodavatel uvedena RAVEKO. K těmto čtyřem fakturám žalobkyně též předložila příjmové pokladní doklady, objednávky a dodací listy, na nichž je také vždy jako dodavatel nebo příjemce kupní ceny uvedena RAVEKO. Žalobkyně tedy předložením shora uvedených formálně správných dokladů vztahujících se k přijatým zdanitelným plněním splnila svoji primární důkazní povinnost k prokázání nároku na odpočet DPH.
25. V průběhu daňové kontroly však vyšly najevo další skutečnosti a okolnosti, které tvrzení o deklarovaném dodavateli RAVEKO důvodně zpochybnily. Tyto pochybnosti vyjádřil správce daně poprvé ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 6. 12. 2019. Konkrétně zjistil, že:

- veškeré platby mezi RAVEKO a žalobkyní probíhaly v hotovosti;
 - z veřejně dostupných zdrojů není patrné, že by RAVEKO měla odpovídající majetkové a personální zázemí k uskutečnění plnění, nedisponuje hmotným ani nehmotným majetkem, nemá nahlášenou provozovnu a na adrese uvedené v obchodním rejstříku fakticky nesídlí;
 - RAVEKO se neprezentuje na internetu a nejsou dohledatelné ani jiné reference o její činnosti či inzerce;
 - pan Smítal jako osoba zastupující při výkonu funkce jednatele RAVEKO společnost QUADOM s.r.o. působil ve 165 obchodních korporacích, z nichž některé jsou vymazané z obchodního rejstříku nebo v likvidaci;
 - RAVEKO neplní povinnost zveřejňovat účetní závěrky ve sbírce listin obchodního rejstříku;
 - RAVEKO byl od 24. 11. 2018 přidělen status nespolehlivého plátce;
 - RAVEKO je pro správce daně nekontaktní;
 - za období měsíců října a listopadu 2018 nepodala RAVEKO přiznání k DPH.
26. Veškeré shora uvedené skutečnosti, s nimiž žalobkyně víceméně nepolemizuje a pouze tvrdí, že v době uskutečnění dodání o nich neměla a nemohla mít vědomost, ve svém souhrnu i podle soudu zpochybňují tvrzení žalobkyně o deklarovaném dodavateli a vyvracejí věrohodnost a průkaznost předložených daňových dokladů. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že žalobkyni není vytýkáno, že společnost RAVEKO „neprověřila“ a o shora uvedených skutečnostech nevěděla. Jde však o to, že uvedené objektivní skutečnosti zpochybňují tvrzení žalobkyně o tom, že zboží uvedené na předložených daňových dokladech, o které opírá nárok na odpočet DPH, dodala RAVEKO. Jinými slovy, zjištěné skutečnosti zakládají důvodné pochybnosti o věrohodnosti, správnosti, průkaznosti a úplnosti daňových dokladů.
27. Správce daně tak unesl důkazní břemeno a bylo na žalobkyni, aby prokázala přijetí zdanitelného plnění od RAVEKO jiným způsobem. Žalobkyně na výzvu reagovala navržením výsledků svědků pana K. a pana S. Současně předložila správci daně písemné objednávky od společnosti ŠMAK CZ, STAVEBNÍ FIRMA s.r.o. a část stavebního deníku týkající se činnosti žalobkyně, při nichž měla využít zboží, které bylo předmětem fakturace ze strany RAVEKO.
28. Správce daně vyslechl svědka pana S., jenž v době uskutečnění zdanitelných plnění zastupoval žalobkyni jako jednatel QUADOM s.r.o., která byla statutárním orgánem společnosti RAVEKO. Jeho tvrzení však zcela zásadním způsobem vyvrací tvrzení o tom, že zdanitelné plnění dodala žalobkyni RAVEKO. Pan S., kterému bylo v době uskutečnění plnění přes 73 let ve své výpovědi popřel, že mu bylo cokoliv známo o společnosti RAVEKO a její činnosti. Uvedl, že žije v Bílovci na ubytovně, je několik desítek let v důchodu a nikdy nepodnikal. V minulosti mu byly několikrát odcizeny doklady. Uvedl, že daňové doklady vystavené společností RAVEKO nevystavil a podpisy na nich uvedené nejsou jeho. Nezná společnost BRNOHAUS s.r.o. (žalobkyně) a to ani pod její dřívější firmou ŠTUK HELMA s.r.o. Nezná ani F. K., který měl být dle žalobkyně obchodním zástupcem společnosti RAVEKO.

29. Svědek S., jenž zastupoval RAVEKO jako její jednatel, tedy uskutečnění sporných plnění skrze RAVEKO nepotvrdil. Nejenže mu nebylo o činnosti RAVEKO nic známo, ale popřel i to, že by pověřil zastupováním pana K., který podle žalobkyně měl jménem RAVEKO vystupovat při jednání s ní. Vedle formálních dokladů předložených žalobkyní, jejichž průkaznost byla však zpochybněna (faktury, dodací listy, příjmové doklady a objednávky), jsou tedy jedinými podstatnými důkazy, které by mohly podpořit skutkovou verzi žalobkyně, výpověď svědka K. a obsah kontrolních hlášení, které RAVEKO podala za říjen a listopad roku 2018.
30. Naopak svědek F. K. poměrně detailně popsal průběh obchodu. Uvedl, že pana S. i jeho rodinu zná dlouhá léta a že se mu kdysi zmínil o tom, že má společnost RAVEKO. Ozval se mu jeho známý pan G., že má kamion naložený materiálem od zákazníka, který nezaplatil za dopravu. Hledal proto způsob, jak tento materiál zpeněžit, ačkoliv ho nemohl sám prodat, aby se nedostal do problémů. Žalobkyně naproti tomu měla o zboží zájem. Pan H., který je jednatelem žalobkyně a s nímž se pan K. zná dvacet let, měl zájem o materiál potřebný na stavbu na ulici Přízova. Impulz ke spolupráci tedy vzešel z jeho strany (tj. žalobkyně). Jelikož pan G. nemohl prodat zboží sám a nešlo to ani přes společnost, kterou provozoval pan K., oslovil pan K. pana S., jestli by bylo možné prodej realizovat přes společnost RAVEKO. Pan S. s tím souhlasil s tím, že sepsali zprostředkovatelskou smlouvu a vše potřebné měl zařídit pan K. Dopravu zajišťoval F. K. prostřednictvím vypůjčeného nákladního vozidla, zboží do něj nakládal sám F. K. s panem G. Zboží poté vozili přímo na místo stavby v ulici Přízova. F. K. také vystavil účetní a daňové doklady týkající se předmětných plnění a převzal uhrazenou hotovost, kterou následně předal panu S.
31. Výpověď svědka F. K., který se přihlásil k tomu, že celou transakci zorganizoval, označil žalovaný za rozpornou s výpovědí pana S., a proto jí neuvěřil. Uvedl přitom také, že se skutečnosti uvedené svědkem nepodařilo ověřit výslechem pana G., který zemřel, a že sama RAVEKO nepřiznala DPH z uskutečněného plnění ani DPH neodvedla, ač byla plátcem DPH.
32. Dle názoru soudu však nelze hodnocení výpovědi svědka K. omezit na stručné konstatování, že je rozporná s výpovědí svědka S., a proto jí nelze věřit. Soud musí hodnocení výpovědi svědka K. z části korigovat. Je pravdou, že proti sobě zde stojí dvě navzájem rozporné a takřka neslučitelné výpovědi dvou svědků, a je tedy otázkou, který z nich vypovídal pravdu. Oba mohli mít důvody k tomu, aby vypovídali účelově či nepravdivě. Pan S. tvrdil, že o ničem neví, a v zásadě vyloučil, že by se společnost RAVEKO jeho prostřednictvím na obchodu jakkoliv podílela. Mohl být však veden snahou o to, aby se vyhnul negativním následkům v podobě možného doměření DPH, daně z příjmů nebo i trestního stíhání pro krácení daně, pokud by se ukázalo, že se on sám a jeho prostřednictvím RAVEKO na uskutečnění zdanitelného plnění podílela, ale neodvedla z něho DPH. Oproti tomu pan K. sice připustil, že celou transakci vymyslel a zorganizoval, ale tvrdil, že jednal jako pouze zprostředkovatel a zástupce RAVEKO na základě zmocnění od pana S., který to naopak razantně popřel. Nicméně i svědek K. mohl být k výpovědi motivován snahou vyhnout se negativním následkům. Pokud by se totiž ukázalo, že vystavil daňové doklady bez zmocnění žalobkyně (pana S.) a že se ve skutečnosti RAVEKO na uskutečnění plnění nepodílela, pak by mu minimálně hrozilo to, že mu může být doměřena daň [daň z příjmů fyzických osob nebo i daň z přidané hodnoty (§ 108 odst. 3 písm. f) zákona o DPH)]. Byl to totiž právě on,

kdo podle svých tvrzení přijímal objednávky, vystavoval daňové doklady, zboží dovážel na místo stavby a přijímal platby za uskutečněná zdanitelná plnění.

33. Soud má za to, že i když zde proti sobě stojí dvě výpovědi dvou svědků, které jsou protichůdné, není třeba detailně rozebírat každé slovo výpovědi a hodnotit, který ze svědků působí věrohodněji, aby se zjistilo, jakým způsobem byl obchod realizován. Podstatná je totiž pouze odpověď na otázku, zda některá z výpovědí potvrzuje tvrzení žalobkyně o tom, že přijaté zdanitelné plnění uskutečnila RAVEKO. Soud dospěl k závěru, že ani jedna z obou výpovědí toto tvrzení neprokazuje.
34. Pokud by byla pravdivá výpověď svědka S., je zjevné, že RAVEKO se na dodání zboží nepodílela. Nicméně ani výpověď pana K. neprokazuje, že zdanitelné plnění uskutečnil deklarovaný dodavatel. Z jeho výpovědi je zjevné, že pravým organizátorem obchodu a tím, kdo uskutečnil plnění, byl pan K. Zboží, které patřilo blíže určenému zákazníkovi pana G., bylo uskladněno u pana G. Pan K. našel zájemce o koupi tohoto zboží, následně zajistil dopravu a zboží dodal přímo žalobkyni, přičemž sám vystavil faktury (daňové doklady), převzal kupní cenu a vystavil dodací listy a příjmové doklady. RAVEKO nevyvíjela žádnou činnost směřující k prodeji zboží, neměla k němu žádný vztah, zboží se po celou dobu nedostalo do její dispozice ani neměla právní titul k nabytí zboží. Pokud vše proběhlo, jak uvedl pan K., pak RAVEKO nikdy zboží nenabyla a nenabyla ani právo s ním nakládat jako vlastník (§ 13 odst. 1 a 3 zákona o DPH). Logicky tedy nemohla uskutečnit předmětná zdanitelná plnění. RAVEKO se na uskutečnění zdanitelného plnění ničím nepodílela a její existenci využil pan K. pouze k tomu, aby jejím jménem vystavil daňové a účetní doklady. Ostatně i podle výpovědi svědka K. bylo smyslem zapojení RAVEKO do transakce pouze umožnit prodej zboží, a tedy uskutečnit zdanitelné plnění, které sám pan K. anebo pan G. nechtěli uskutečnit svým jménem nebo jménem společností, za něž jednali. Pan K. zapojil společnost RAVEKO do dodání nikoliv proto, že by se takovou činností zabývala a pověřila ho k zprostředkováním obchodní příležitosti, ale pouze proto, aby byl zakryt původ zboží, a pravděpodobně i proto, aby žalobkyně mohla získat nárok na odpočet DPH ze zdanitelného plnění, které formálně přijala od RAVEKO.
35. Ani výpověď svědka K. tedy nepotvrdila skutkovou verzi žalobkyně, že zdanitelná plnění přijala od deklarovaného dodavatele RAVEKO. Není podstatné, zda o uskutečnění dodání věděl (nebo nikoliv) i pan S. jako osoba jednající za RAVEKO. Ať tak, či tak, prostřednictvím výslechu obou svědků žalobkyně své daňové tvrzení neprokázala.
36. Pokud jde o předložené listinné důkazy (písemné objednávky od společnosti ŠMAK CZ, STAVEBNÍ FIRMA s.r.o. a část stavebního deníku), ty nejsou způsobilé prokázat, kdo byl dodavatelem předmětných plnění, neboť vypovídají pouze o způsobu, jakým mohla žalobkyně využít předmětné zboží při své vlastní ekonomické činnosti. A konečně pokud jde o kontrolní hlášení společnosti RAVEKO za měsíce říjen a listopad 2018, z nichž vyplývá, že do nich RAVEKO zahrнула daňové doklady předložené žalobkyní, ani tyto listiny samy o sobě neprokazují, že zdanitelné plnění poskytla žalobkyni právě RAVEKO. Soud v této souvislosti odkazuje na svůj dřívější rozsudek ze dne 8. 6. 2021, čj. 31 Af 69/2019-51, z něhož citovala žalobkyně, anebo na rozsudek NSS ze dne 18. 4. 2024, čj. 9 Afs 2/2024-39, podle něhož *„vykázání šetřených plnění v kontrolních hlášeních neprokazuje faktické uskutečnění zdanitelného plnění deklarovanými dodavateli a v deklarovaném rozsahu, ale pouze skutečnost, že toto plnění bylo formálně vykázáno.“* Za situace, kdy nic nenasvědčuje tomu, že by RAVEKO vyvíjela jakoukoliv podnikatelskou činnost a že by uskutečnila i předmětná

zdanitelná plnění, nelze považovat podání formálních kontrolních hlášení jejím jménem za důkaz o reálném dodání zboží touto společností.

37. Soud dodává, že žalovaný postupoval plně v souladu se závěry rozsudku rozšířeného senátu ve věci *KemWater ProChemie*, pokud žalobkyni v rámci seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 21. 6. 2022, sdělil, že neprokázala přijetí zdanitelného plnění od RAVEKO ani od jiného dodavatele v postavení plátce DPH. Přitom správně poukázal na skutečnost, že vše nasvědčuje tomu, že skutečným dodavatelem plnění byl pan F. K., který ale podle všeho nebyl plátcem DPH. Žalovaný tak dal žalobkyni znovu možnost, aby prokázala dodání zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele RAVEKO, případně od jiného dodavatele v postavení plátce DPH. Žalobkyně však na uvedené seznámení a výzvu k vyjádření nereagovala a setrvala tak na svém původním tvrzení.
38. Soud shrnuje, že pokud žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelného plnění od RAVEKO nebo jiného plátce daně, neprokázala splnění hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Přiznání odpočtu DPH by v takovém případě odporovalo zásadě neutrality DPH. Žalobní bod není důvodný.
39. V druhé části žaloby pak žalobkyně brojí proti tomu, že žalovaný zkorigoval závěry správce daně tím, že za neprokázané označil vedle deklarovaného dodavatele i rozsah a předmět zdanitelného plnění, které měla žalobkyně přijmout. Namítá v této souvislosti, že se žalovaný bezdůvodně odchýlil od závěrů správce daně a že žalobkyně na „nová skutková zjištění“ nemohla reagovat a uplatnit k nim důkazy, což je v rozporu se § 6 odst. 3 a § 115 odst. 2 daňového řádu.
40. Soud nemůže dát žalobkyni za pravdu v tom, že jí žalovaný nedal možnost vyjádřit se a reagovat na odchylné skutkové a právní posouzení věci a znemožnil jí uplatnit další důkazy. Se závěrem, že považuje za neprokázaný i rozsah a předmět zdanitelných plnění uvedených na dotčených daňových dokladech, seznámil žalovaný žalobkyni v přípisu ze dne 21. 6. 2022, který obsahuje seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení. V něm žalovaný popsal nejen to, že setrvává na závěru, že žalobkyně neprokázala dodání zdanitelných plnění od plátce daně RAVEKO (nebo od jiného plátce daně), ale nad rámec toho doplnil, že má za to, že žalobkyně neprokázala ani rozsah a předmět zdanitelných plnění, což také podrobně vysvětlil a odůvodnil odkazy na žalobkyní předložené listiny (daňové doklady, objednávky, dodací listy). Zástupci žalobkyně byl přípis doručen dne 21. 6. 2022, čímž byla žalobkyně seznámena s odlišným hodnocením žalovaného, a mohla se k němu vyjádřit případně doplnit nové důkazy ve stanovené patnáctidenní lhůtě. Žalobkyně na výzvu nereagovala, a vlastní pasivitou se tak sama připravila o možnost vyjádřit se k závěrům žalovaného.
41. Soud na druhou stranu nesouhlasí s názorem žalovaného o tom, že ke změně posouzení věci v odvolacím řízení nedošlo, neboť již správce daně vyjádřil pochybnost o rozsahu a předmětu zdanitelných plnění. Nic takového totiž ze zprávy o daňové kontrole nevyplývá. Správce daně vyslovil opakovaně pochybnosti pouze o tom, zda deklarovaný dodavatel RAVEKO uskutečnil zdanitelné plnění a i hodnocením důkazů se detailně zabýval pouze v souvislosti s touto otázkou. Výslovně přitom uvedl, že „*daňový subjekt v rámci dokazování dostatečně spolehlivě prokázal fyzickou existenci prověřovaného zboží - stavebního materiálu deklarovaného fakturami*“ a že „*bylo dostatečně prokázáno, že tato prověřovaná zdanitelná plnění byla daňový subjektem využita v rámci jeho ekonomické činnosti*“ (viz str. 14 zprávy o daňové kontrole). Závěrečnou zmínku správce daně uvedenou na str. 20 zprávy o daňové

kontrole o tom, že „žalobkyně neprokázala, že fakticky došlo k uskutečnění prověřovaných zdanitelných plnění deklarovaným dodavatelem RAVEKO tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech“ v tomto kontextu nelze v žádné případě vyložit tak, že by správce daně zpochybnil i rozsah a předmět zdanitelného plnění.

42. Žalobkyni tak lze sice přisvědčit, že žalovaný v průběhu odvolacího řízení částečně změnil náhled na posouzení věci po skutkové a právní stránce. Nejednal však překvapivě, neboť žalobkyni řádně seznámil se odlišným posouzením věci a dal jí v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu možnost reagovat a vyjádřit se. Námitka tudíž není důvodná.
43. Pouze nad rámec nezbytného odůvodnění soud dodává, že žalobkyně v rámci žaloby neuplatnila meritorní námitky, jimiž by vyvracela závěr žalovaného o neprokázání rozsahu a předmětu zdanitelných plnění. Zcela obecně uvedla jen to, že názor žalovaného je v rozporu se zprávou o kontrole, aniž by konkretizovala, v čem má konkrétně tento rozpor spočívat. Není úkolem soudu, aby za žalobkyni domýšlel a doplňoval její argumentaci. Soud se proto otázkou, zda žalobkyně prokázala rozsah a předmět plnění, nemohl detailně zabývat. I kdyby ale teoreticky dospěl na rozdíl od žalovaného (a tedy ve shodě se správcem daně) k závěru, že žalobkyně předloženými důkazy řádně prokázala rozsah a předmět zdanitelného plnění, pak by to nic neměnilo na výsledném doměření daně. Již sama okolnost, že žalobkyně neprokázala přijetí plnění od deklarovaného dodavatele RAVEKO (nebo jiného plátce daně), totiž představuje dostatečný důvod pro nepřiznání nároku na odpočet DPH.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

44. Soud shledal žalobu nedůvodnou, a proto ji zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
45. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci samé neměla úspěch. Žalovaný byl úspěšný, avšak nad rámec jeho běžné úřední činnosti mu žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly. Soud proto náhradu nákladů řízení nepřiznal žádnému z účastníků.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 19. prosince 2024

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu

