



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **OLMAN SERVICE s.r.o.**, IČO: 26293102
sídlem Nová 864, 696 81 Bzenec
zastoupený daňovým poradcem 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 žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 2. 2024, č. j. 4694/24/5300-21442-713310

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se **nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým podle § 114 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen

„daňový řád“) žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil správnost rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, a to:

- dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále také „DPH“) č. j. 1497248/23/3004-51521-701260 ze dne 5. 4. 2023, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období leden 2019 ve výši 348 079 Kč a stanoveno penále ve výši 69 616 Kč;
- dodatečný platební výměr na DPH č. j. 1498641/23/3004-51521-701260 ze dne 5. 4. 2023, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období únor 2019 ve výši 355 161 Kč a stanoveno penále ve výši 71 033 Kč;
- dodatečný platební výměr na DPH č. j. 1498864/23/3004-51521-701260 ze dne 5. 4. 2023, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období březen 2019 ve výši 359 624 Kč a stanoveno penále ve výši 71 925 Kč;
- dodatečný platební výměr na DPH č. j. 1499149/23/3004-51521-701260 ze dne 5. 4. 2023, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období duben 2019 ve výši 350 267 Kč a stanoveno penále ve výši 70 054 Kč;
- dodatečný platební výměr na DPH č. j. 1499288/23/3004-51521-701260 ze dne 5. 4. 2023, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období květen 2019 ve výši 364 003 Kč a stanoveno penále ve výši 72 801 Kč;
- dodatečný platební výměr na DPH č. j. 1499397/23/3004-51521-701260 ze dne 5. 4. 2023, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období červen 2019 ve výši 388 961 Kč a stanoveno penále ve výši 77 793 Kč;
- dodatečný platební výměr na DPH č. j. 1499522/23/3004-51521-701260 ze dne 5. 4. 2023, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období červenec 2019 ve výši 387 190 Kč a stanoveno penále ve výši 77 438 Kč;
- dodatečný platební výměr na DPH č. j. 1500572/23/3004-51521-701260 ze dne 5. 4. 2023, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období srpen 2019 ve výši 377 972 Kč a stanoveno penále ve výši 75 595 Kč;
- dodatečný platební výměr na DPH č. j. 1500927/23/3004-51521-701260 ze dne 5. 4. 2023, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období září 2019 ve výši 366 745 Kč a stanoveno penále ve výši 73 349 Kč;
- dodatečný platební výměr na DPH č. j. 1501703/23/3004-51521-701260 ze dne 5. 4. 2023, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období říjen 2019 ve výši 321 041 Kč a stanoveno penále ve výši 64 209 Kč;
- dodatečný platební výměr na DPH č. j. 1503117/23/3004-51521-701260 ze dne 5. 4. 2023, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období listopad 2019 ve výši 331 707 Kč a stanoveno penále ve výši 66 342 Kč;
- dodatečný platební výměr na DPH č. j. 1503198/23/3004-51521-701260 ze dne 5. 4. 2023, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období prosinec 2019 ve výši 324 472 Kč a stanoveno penále ve výši 64 895 Kč;
- dodatečný platební výměr na DPH č. j. 1503282/23/3004-51521-701260 ze dne 5. 4. 2023, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období leden 2020 ve výši 327 732 Kč a stanoveno penále ve výši 65 547 Kč;

- dodatečný platební výměr na DPH č. j. 1503379/23/3004-51521-701260 ze dne 5. 4. 2023, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období únor 2020 ve výši 348 348 Kč a stanoveno penále ve výši 69 670 Kč;
 - dodatečný platební výměr na DPH č. j. 1503510/23/3004-51521-701260 ze dne 5. 4. 2023, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období březen 2020 ve výši 333 793 Kč a stanoveno penále ve výši 66 759 Kč;
 - dodatečný platební výměr na DPH č. j. 1503622/23/3004-51521-701260 ze dne 5. 4. 2023, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období duben 2020 ve výši 347 452 Kč a stanoveno penále ve výši 69 491 Kč.
2. Správce daně dle závěrů ve Zprávě o daňové kontrole, č. j. 432227/23/2809-60563-609843, konstatoval, že žalobce neprokázal rozsah přijatých zdanitelných plnění za zdaňovací období měsíců leden 2019 až duben 2020, jež měla mít podobu úklidových prací od deklarovaných dodavatelů BA-ST s.r.o. v likvidaci, DIČ: CZ255992591 (dále jen „BA-ST“) a DOBROSIVKA STAV s.r.o., DIČ: CZ293573902 (dále jen „DOBROSIVKA“) a neprokázal, že ověřovaná zdanitelná plnění přijal od plátců DPH. Žalobce tak neprokázal oprávněnost nároku na uplatněné odpočty daně z předmětných přijatých zdanitelných plnění podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), protože žalobce neprokázal uskutečnění těchto plnění v konkrétním předmětu a rozsahu tak, jak byly deklarovány na daňových dokladech.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhl krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
4. Žalobce zejména namítá, že daňové orgány dostatečným způsobem nevyhodnotily provedené důkazy, když nevzaly v potaz širší vzájemné souvislosti, neboť hodnotily obchodní vztahy s deklarovanými dodavateli a předložené důkazy úhlem pohledu období, kdy probíhala daňová kontrola a odvolací řízení, tj. se „znalostí“ informací, které byly o deklarovaných dodavatelích známy bezmála 2 roky po uskutečnění prověřovaných zdanitelných plnění. Hodnocení důkazů by měly daňové orgány dle žalobce vždy provádět s ohledem na dobu, kdy prověřovaná zdanitelná plnění proběhla. Daňové orgány dále nezkoumaly motiv jednání žalobce a ekonomické výhody, které mu mělo přinést obchodování s (dle daňových orgánů) pochybnými obchodními partnery.
5. Žalobce se dále v obsahu žaloby vyjadřuje ke zdrojům pochybností správce daně a tyto se snaží vyvrátit, k čemuž přikládá svá vysvětlení. Žaloba tak obsahuje množství výhrad k postupu správce daně a žalovaného, nicméně bez podrobnějšího rozčlenění. Žalobce má za to, že předložil celou řadu důkazů, které po něm lze rozumně požadovat, a správce daně tak měl uzavřít, že žalobce svá tvrzení prokázal. Dodání odběratelům nebylo zpochybněno vůbec. Žalobce nesouhlasí s tím, že v daňovém řízení nebylo prokázáno postavení skutečného dodavatele šetřených plnění jakožto plátce DPH. Žalobce v daňovém řízení trval na tom, že není žádného náhradního dodavatele, že služby byly uskutečněny právě deklarovanými dodavateli.
6. Žalobce také namítá, že činnost správce daně před zahájením daňové kontroly měla přesáhnout meze vyhledávací činnosti, když správce daně vydával výzvy vůči bankovním

institucím a deklarovaným dodavatelům. Dle žalobce není doloženo, kdy správce daně zjistil, že deklarovaní dodavatelé jsou nekontaktní, ani kdy prováděl analýzy kontrolních hlášení, ačkoliv tato data by měla představovat zahájení daňové kontroly. Žalobce závěrem namítá, že žalovaný nedostatečným způsobem vypořádal jeho odvolací námitky. Daňové orgány rovněž jednaly v rozporu s legitimním očekáváním žalobce, když byly ve stejném období u něho vedeny dvě daňové kontroly (ta druhá byl vedena územním pracovištěm Prostějov), nicméně daňové orgány na jejich základě dospěly k odlišným závěrům, ačkoliv se jednalo o skutkově shodné věci.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě; replika žalobce a další podání účastníků řízení

7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a na obsah správního spisu a navrhuje zamítnutí žaloby pro její nedůvodnost. K námitkám nedostatečného zjištění skutkového stavu žalovaný uvedl, že to byl naopak žalobce, kdo nepředložil ani nenavrhl takové důkazní prostředky, které by vyvrátily pochybnosti daňových orgánů o přijetí zdanitelných plnění. Žalovaný je současně přesvědčen, že v daňovém řízení byly řádně zhodnoceny provedené důkazy. Neprovedení navržených důkazů pak bylo řádně odůvodněno.
8. Žalovaný hned na úvod zdůrazňuje, že žalobce za dobu šetřených šestnácti měsíců uplatnil daňové odpočty přesahující v součtu částku šesti milionů Kč z titulu údajného přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů BA-ST a DOBROSIVKA. Během daňového řízení ale žalobce nebyl schopen prokázat, že se jedná o nároky oprávněné, tj. splňující zákonné podmínky, když neprokázal, v jakém rozsahu deklarovaná plnění přijal a že je přijal právě od deklarovaných dodavatelů, či alespoň obecně vzato plátců DPH. Jinými slovy, žalobce tvrdil nárok na mnohamilionové daňové odpočty, avšak nebyl schopen prokázat, že mu takový nárok skutečně po právu svědčí. Jakákoliv polemika o tom, nakolik by bylo pro žalobce výhodné obchodovat s neplátcí DPH, je za stavu, kdy žalobce uplatňoval daňové odpočty z titulu údajného přijetí zdanitelného plnění od plátce DPH, mimoběžná s podstatou věci. Stejně tak bližší zkoumání jeho motivace, neboť žalobce měl v první řadě dbát na to, aby si opatřil dostatečně určitou dokumentaci k deklarovaným obchodním případům (auditní stopu), když na jejich základě uplatňoval odpočty daně.
9. Pokud jde o žalobcem namítané odlišnosti v přístupu daňových orgánů u paralelně vedených daňových kontrol u žalobce, žalovaný v doplnění svého vyjádření podrobně rozvádí skutkové i právní okolnosti týkající se oné věci vedené územním pracovištěm Prostějov, přičemž zdůrazňuje, že se jedná o odlišné věci.

IV. Posouzení věci soudem

10. Krajský soud přezkoumal, za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
11. Mezi účastníky je sporné, zda žalobce unesl své důkazní břemeno stran prokázání přijetí zdanitelných plnění na daňových dokladech od deklarovaných dodavatelů BA-ST a DOBROSIVKA a zda zdanitelná plnění použil k ekonomické činnosti, tudíž zda splnil

podmínky pro uplatnění a přiznání nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a 73 zákona o DPH. V této souvislosti krajský soud odmítá tvrzení žalobce, že v závěrech žalovaného, resp. správce daně absentuje úvaha o motivaci žalobce obchodovat s neplátcí DPH, neboť máji podstatu nyní řešené věci (ostatně toto konstatování lze použít i na řadu dalších námitek či vysvětlení užitých žalobcem v obsahu žaloby, kdy se opakovaně vyjadřuje i k argumentaci stran absence prokázání existence daňového podvodu na DPH či existence nelegální práce). Krajský soud (ve shodě s žalovaným) zdůrazňuje, že podstatou nyní řešené věci je skutečnost, že žalobce za dobu šetřených šestnácti měsíců uplatnil daňové odpočty přesahující v součtu částku šesti milionů Kč z titulu údajného přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů BA-ST a DOBROSIVKA. Během daňového řízení ale žalobce dle správce daně a žalovaného nebyl schopen prokázat, že se jedná o nároky oprávněné, tj. splňující zákonné podmínky, když neprokázal, v jakém rozsahu deklarovaná plnění přijal a že je přijal právě od deklarovaných dodavatelů, či alespoň obecně vzato plátců DPH. Jinými slovy, žalobce tvrdil nárok na mnohamilionové daňové odpočty, a proto v daňovém řízení bylo zkoumáno výhradně to, zda žalobce unesl důkazní břemeno ke svým vlastním tvrzením. Správce daně po provedeném dokazování uzavřel, že tvrzení žalobce, že mu na základě předložených daňových dokladů oprávněně a v souladu se zákonem svědčí nárok na odpočty daně, nelze mít za prokázané a že nelze ani usuzovat na nezpochybnitelné plátcovství daně skutečného dodavatele (což bylo za stavu, kdy nebyl znám rozsah deklarovaných plnění, hledisko v zásadě nadbytečné).

12. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH platí, že „[p]látce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku“. Dle ustanovení § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH platí, že „[p]ro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce (...) povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad“.
13. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu „[d]aňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních“. Podle § 92 odst. 5 daňového řádu „[s]právce daně prokazuje a) oznámení vlastních písemností, b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti, e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní, f) skutečnosti rozhodné pro posouzení účelu právního jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu“.
14. Obecně lze říci, že daňový subjekt má v rámci daňového řízení povinnost prokázat skutečnosti, které sám tvrdí. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz nálezy ze dne 24. 4. 1996, Pl. ÚS 38/95; rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>), nedává správci

daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám.

15. Daňové řízení je v České republice postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení přitom vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH, podle něhož „nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti“, a z § 73 odst. 1 věty první zákona o dani z přidané hodnoty, dle kterého „plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem“. Žalobce byl tedy v daném případě, chtěl-li uplatnit nárok na odpočet DPH, povinen tvrdit a prokázat, že od jiné osoby, která byla v době transakce plátcem DPH, přijal zdanitelné plnění, které bylo fakticky realizováno a že poskytnuté plnění bylo provedeno právě deklarovaným plátcem DPH.
16. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004-99, a ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68). K obdobnému závěru dospěl i Ústavní soud, který uvedl, že „důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění“ (usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04, dostupné na <https://nalus.usoud.cz>).
17. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsáným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008,

č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49).

18. Jak shrnul Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 192/2019-29, „*v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu leží po předložení daňového dokladu důkazní břemeno na správci daně, neboť ten prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (tj. i daňových dokladů). Tato důkazní povinnost neznamená, že by správce daně musel prokázat rozpor účetního případu se skutečností (nejde tedy o povinnost prokázat absolutní jistotu), proto ne každá chyba v účetnictví bude představovat požadovanou intenzitu pochybností. Správce daně pro unesení svého důkazního břemene musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.*“ (shodně viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2018, č. j. 8 Afs 265/2016-62).
19. Jinými slovy, pro přechod důkazního břemene „*zpět*“ na daňový subjekt je v každém případě nezbytné, aby správce daně své pochybnosti kvalifikovaně vyjádřil. Jen tak totiž daňový subjekt zjistí, z jakých důvodů nejsou jím předložené doklady průkazné pro uplatnění nároku na odpočet DPH za předmětná zdaňovací období, tj. na základě čeho hodnotí správce předložené účetnictví či doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], a jak se proti uvedeným pochybnostem může případně bránit. Byť zákon nestanoví, jak má správce daně vyjádřit své pochybnosti z hlediska formy, bude se tak dít v průběhu daňové kontroly za splnění všech zákonných podmínek zpravidla právě výzvami. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, vyžaduje-li to průběh řízení a nelze-li potřebné informace získat z vlastní úřední evidence. Zákon nestanoví taxativní výčet náležitostí takové výzvy. Z podstaty věci však v případě, má-li být výzvou přeneseno důkazní břemeno ohledně věrohodnosti předloženého daňového dokladu „*zpět*“ na daňový subjekt, musí tato výzva obsahovat, na základě čeho předložený doklad neobstojí a jaká skutečnost jeho neprůkaznost způsobila (tj. proč prokázání určité skutečnosti průběh řízení vyžaduje). Tím se daňový subjekt dozví, co konkrétně považuje správce daně za neprokázané. Zákon nadto rovněž nevylučuje, aby správce daně své pochybnosti ohledně předložených dokladů vyjádřil a sdělil daňovému subjektu při jednání, byť by jistě bylo vhodnější, aby tak činil prostřednictvím výzev, které má právě za tímto účelem k dispozici. Podstatné přitom je, aby bylo daňovému subjektu umožněno na sdělené pochybnosti reagovat a předkládat další důkazy k prokázání svých tvrzení. Splní-li správce daně povinnost svou pochybnost vyjádřit, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení ve vztahu k dané obchodní transakci dalšími důkazy, zpravidla již jinými než vlastním účetnictvím, popř. musí svá tvrzení korigovat. Nově získané důkazy pak *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné účetnictví (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86).
20. Prizmatem výše uvedených závěrů proto krajský soud přezkoumal průběh daňové kontroly žalobce a dospěl k závěru, že na žalobce přešlo důkazní břemeno ve vztahu k prokázání výše správcem daně požadovaných skutečností, neboť správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

21. Stěžejní žalobní námitky cílí na zpochybňování důvodů vážných a důvodných pochybností, které správce daně žalobci sdělil ve vztahu k oprávněnosti jím uplatňovaných daňových odpočtů. Žalobce v žalobě setrvale poukazuje na spornost důvodů pro doměření daně ve vztahu k nimž předkládá vlastní vysvětlení zjištěných skutečností. Krajský soud nicméně žalobcem předestřenou verzi skutkového stavu, kterou předkládal již v průběhu odvolacího řízení, nepovažuje za věrohodnou a přesvědčivou. Naopak je toho názoru, že žalobce neunesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 daňového řádu, přičemž správce daně, resp. žalovaný náležitě identifikoval a dostatečným a přesvědčivým způsobem v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vymezil důvody, které jej vedly k vyslovení vážných a důvodných pochybností; tyto navíc měly (na rozdíl od žalobcových vysvětlení) zcela racionální základ a relevantní vazbu k věci samé.
22. V první řadě byla zdrojem pochybností správce daně skutečnost, že předložené daňové doklady neobsahovaly dostatečnou specifikaci šetřených plnění a nebylo tak zjistitelné, co bylo jejich konkrétním předmětem a rozsahem, ani jakým způsobem (např. hodinově či množstevně) byla stanovena cena za plnění (např. vizuální stránka dokladů i související dokumentace byla u obou deklarováných dodavatelů stejná, byť se mělo jednat o dva nezávislé subjekty; oba deklarování dodavatelé byli po ukončení obchodní spolupráce s žalobcem prohlášeni za nespolehlivé plátce, sídlili na virtuálních sídlech, faktická místa výkonu ekonomické činnosti nebyla známa a ani jeden nevykazovali v době obchodní spolupráce s žalobcem dostatečný počet zaměstnanců k poskytnutí deklarováných služeb; byli nekontaktní, a proto nebylo možno obchodní spolupráci s žalobcem ověřit). Pokud žalobce v této souvislosti předkládá vysvětlení, že vědomě uplatňuje odlišný přístup pro konkretizaci údajů ve smluvní dokumentaci u svých dodavatelů a odběratelů (subjekty, kterým byly poskytnuty úklidové práce - jednalo se např. o Fakultní nemocnici Brno, Bauhaus k.s. a Surgal Clinic s.r.o.), toto vysvětlení krajský soud nepovažuje příliš za věrohodné. Bez ohledu na jeho důvěryhodnost či zjevnou neobvyklost nicméně tento přístup vyvolává negativní důsledky pro žalobce, neboť důvodem pro vystavování daňových dokladů se všemi náležitostmi a dostatečně průkaznou doprovodnou dokumentací by zcela logicky měla být už sama skutečnost, že se jedná o plnění za mnohamilionové úplaty. Pokud žalobce zcela rezignoval na to, aby si k šetřeným plněním, z nichž uplatňoval každý měsíc ze šetřeného období daňové odpočty v rádech stovek tisíc korun, opatřil takové podklady, z nichž bude zřejmá alespoň odpověď na elementární otázku, co a v jakém množství za nemalé úplaty obdržel, jedná se o skutečnost objektivně vyvolávající pochybnosti o faktických aspektech šetřených plnění. Žalobce se tak sám dostal do jisté důkazní nouze při rozptýlení pochybností o prokázání deklarováných plnění od svých dodavatelů. Lze souhlasit s hodnocením žalovaného z vyjádření k žalobě, že daňový subjekt si skutečně může sjednat úplatu za přijaté zdanitelné plnění zcela libovolným způsobem, ale je výhradně v jeho zájmu, pokud je pro účely unesení jeho důkazního břemene schopen popsat metodu výpočtu a pokud výsledek získaný touto metodou odpovídá použitým datům. To se však v případě žalobce nestalo.
23. Krajský soud proto přisvědčuje závěru správce daně, že za tohoto stavu, kdy nebyl znám rozsah šetřeného plnění, panovaly pochybnosti o ekonomické činnosti deklarováných dodavatelů, kteří zároveň neumožňovali u nich plnění ověřit, nemohl správce daně osvědčit uplatněné nároky jako oprávněné mající základ v přijetí konkrétních existujících zdanitelných plnění určitého rozsahu od plátce DPH. Správce daně tak sdělením svých pochybností včetně identifikace všech okolností a skutečností, z nichž vzešly, unesl své

důkazní břemeno, což vedlo k aktivaci dalšího důkazního břemene žalobce k prokázání oprávněnosti jím uplatněných odpočtů daně.

24. Žalobce opakovaně poukazuje na to, že deklarovaní dodavatelé nebyli v době obchodní spolupráce rizikováni, nekontaktní a nebyli ani nespolehlivými plátcí, přičemž správce daně a žalovaný na věc nesprávně pohlížejí optikou událostí nastalých až později, které jsou žalobci kladeny k tíži. S tímto názorem se krajský soud neztotožňuje, neboť uvedené skutečnosti nebyly kladeny k tíži žalobce ze strany správce daně, nicméně ztížily žalobcovy možnosti, jak prokázat existenci deklarovaných plnění za situace, kdy se dodavatelé stali nekontaktními. Jinými slovy, žalobce neodpovídá za jednání těchto dodavatelů, nicméně je jeho vlastní odpovědností, s jakými obchodními partnery spolupracuje. Jelikož si žalobce zvolil takového obchodního partnera, který není ochoten ve věci jím údajně poskytnutých plnění komunikovat se správcem daně, může jej to reálně uvést do situace, kdy bude muset šetřené okolnosti prokazovat sám. Pokud tedy žalobce tvrdí, že mu není zřejmé, proč byla pozornost správce daně během daňové kontroly zaměřena právě na tyto dva deklarované dodavatele, za situace, kdy z hlediska výše základů daně se jedná o nejvýznamnější dodavatele v šetřeném období, a tito později nabyli status nespolehlivého plátce a svou podnikatelskou činnost již skončili, logicky se zpravidla jedná o okolnosti, které racionálně zavdávají pochybnosti o jejich solidnosti a jsou důvodem se jejich předcházející činností zabývat z hlediska daňového. Skutečnost, že uskutečnění plnění nebylo možno ověřit u dodavatele, např. proto, že je nekontaktní nebo není k dispozici jeho účetnictví, je zcela legitimním zdrojem pochybností ohledně věrohodnosti předložených daňových dokladů.
25. Další okruh námitek se týká otázky hodnocení provedených důkazů ze strany správce daně, resp. nedostatečně zjištěného skutkového stavu z důvodu neprovedení žalobcem navrhaných důkazů. Žalobce se odvolává na množství předložených důkazních prostředků (smluvní dokumentace, daňové doklady, seznamy dodavatelů a odběratelů či komunikace – viz jejich výčet v bodě 52 žaloby), avšak jedná se o důkazy, které žalobce přestřel již v daňovém řízení (viz např. Zpráva o daňové kontrole, str. 5) a se kterými se správce daně, resp. žalovaný řádně vypořádali, a to buď zpochybněním jejich věrohodnosti (nebyl znám původ, obsah byl vnitřně rozporný či neúplný), anebo se zdůvodněním jejich irelevance či nemožnosti prokázání žalobcem předestřených tvrzení. Důkazy předložené žalobcem tak neprokazovaly přijetí zdanitelných plnění tak, jak bylo deklarováno daňovými doklady, nadto nepodávaly průkaznou informaci o rozsahu plnění, naopak, zavdaly důvod pro vyslovení vážných a důvodných pochybností o faktických aspektech deklarovaných obchodních případů. Žádný z těchto důkazů nepotvrdil tvrzení žalobce, resp. nemohl rozptýlit pochybnosti správce daně
26. K žalobcem doloženým bankovním výpisům ohledně pohybů na účtu údajně dokládajících úhradu předmětných daňových dokladů dodavatelům, nejsou dle krajského soudu samy o sobě způsobilé prokázat, že dodavatelé BA-ST a DOBROSIVKA pro žalobce opravdu uskutečnili deklarovaná zdanitelná plnění. Tyto dokumenty prokazují pouze to, že došlo k platebním transakcím, které žalobce následně vykázal v daňových přiznáních. Samy o sobě ani ve vzájemné spojitosti neprokazují, že v nich deklarovaná plnění byla skutečně provedena. Nejde tak o tzv. auditní stopu. Tento názor ostatně vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, který ve vztahu k výpisu z bankovního účtu vyslovil, že tento výpis je způsobilý dosvědčit výlučně to, že došlo k určité platební transakci. Nelze z něj však dovozovat, že adresát této transakce uskutečnil pro poskytovatele platby též určité plnění

(srov. rozsudek ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61). Doložení provedení úhrady určitého daňového dokladu tedy nepochybně má jistou důkazní hodnotu, avšak toliko ve spojení s dalšími důkazními prostředky, které nejsou ve vzájemném rozporu a podporují tvrzení daňového subjektu, že se jím deklarovaná zdanitelná plnění, za něž měl provést úhradu, ze strany dodavatelů uskutečnila. To se nicméně v případě žalobce nestalo (blíže viz body 32 až 35 rozhodnutí žalovaného). Naopak jím předložené důkazy či důkazy získané správcem daně (včetně svědeckých výpovědí) pochybnosti o tom, zda předmětná plnění přijal spíše zesílily. Kupříkladu ve vztahu k plnění od dodavatele BA-ST tyto pochybnosti podpořil samotný J. K. v rámci svědecké výpovědi, když uvedl, že předloženou smlouvu o dodávce úklidu ze dne 28. 9. 2018 uzavřenou mezi BA-ST a daňovým subjektem, nepodepsal (jednatelem společnosti se nadto stal až od 5. 10. 2018).

27. Žalobce dále rozporoval hodnocení svědeckých výpovědí (M. S. a P. K. – zaměstnanci daňového subjektu a manažeři zakázek, a V. G., kontaktní osoba dodavatelů, bratr jednatele společnosti DOBROSIVKA). Ani s touto námitkou se krajský soud neztotožňuje, přičemž lze odkázat i na vyjádření žalovaného k žalobě a zde provedenou rekapitulaci obsahu svědeckých výpovědí. Správce daně vzal za prokázané, že zaměstnanci žalobce komunikovali s panem V. G., který pro žalobce zajišťoval pracovníky na úklid. Nebylo ale osvědčeno, že by plnění poskytli dodavatelé BA-ST a DOBROSIVKA. V. G. sice disponoval generální plnou mocí od pana K. ze společnosti BA-ST, avšak nevyužíval ji k jednání za tuto společnost. Jak bylo navíc zjištěno, pan K. se v chodu a činnosti společnosti BA-ST nijak neangažoval. Prostředky na vyplácení V. G. obdržel od pana F. W., který dle zjištění ovšem není oficiálně nijak veden ve společnosti BA-ST. Pro společnost DOBROSIVKA měl V. G. pracovat na dohodu o provedení práce, což ovšem nekoresponduje s listinou nazvanou Mzdové náklady, která má prokazovat mzdové náklady společnosti DOBROSIVKA, kde ale pan V. G. uveden není.
28. Správce daně, resp. žalovaný tak dle krajského soudu dospěli k přesvědčivému závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno uvedené v § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu a neprokázal, že dodání služeb uvedených na daňových dokladech specifikovaných na str. 3 a 4 Zprávy o daňové kontrole opravdu uskutečnily osoby uvedené na předmětných daňových dokladech.
29. Vzhledem ke skutečnosti, že daňové orgány současně dospěly k závěru, že nelze vyloučit, že se na dodání deklarovaných plnění podílelo více subjektů (ze spisového materiálu vyvstali jako možní dodavatelé osoby V. G. a F. W.), dle krajského soudu zcela příléhavě (v reakci na závěry vyslovené v rozsudku Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, *Kemwater ProChemie*, a na něj navazujících rozhodnutích Nejvyššího správního soudu; viz např. rozsudky ze dne 1. 11. 2022, č. j. 7 Afs 105/2022-42, ze dne 24. 3. 2022, č. j. 4 Afs 317/2021-49, či ze dne 7. 9. 2023, č. j. 2 Afs 187/2022-35) zkoumaly, zda nebylo plnění dodáno jiným dodavatelem, který měl postavení plátce DPH (viz body 39 až 42 rozhodnutí žalovaného). Námitku žalobce ohledně nesprávné aplikace závěrů z citovaného rozsudku SDEU tak nelze považovat za důvodnou.
30. Byl to sám žalobce, který po dobu daňového řízení trval na tom, že plnění byla dodána deklarovanými dodavateli (BA-ST, DOBROSIVKA). Poskytnutí šetřených plnění právě těmito dodavateli ale bylo správcem daně zpochybněno a žalobce tyto pochybnosti neodstranil, když žádný provedený důkaz účast těchto subjektů nepotvrzoval. Žalobce uvedl, že celkový objem prověřovaných plnění svou hodnotou přesáhl hranici pro povinnou registraci plátce DPH, neuvedl však, že by faktickým dodavatelem prověřovaných plnění

měla být jiná osoba ani neposkytl jakékoli informace směřujícího k identifikaci takové osoby či nasvědčující tomu, že se muselo jednat o plátce DPH. Případné další indicie o tom, že by eventuální náhradní dodavatel (či dodavatelé) předmětných zdanitelných plnění, měl být plátcem DPH, nevyplývají ani ze samotného charakteru a objemu řešených zdanitelných plnění. Pokud žalobce připustil, že skutečným dodavatelem šetřených plnění by mohl být pan V. G., který se osobně angažoval při organizaci a realizaci šetřených úklidových prací a formálně disponoval plnou mocí za společnost BA-ST a pracovní právní dohodou se společností DOBROSIVKA, ze zjištění daňových orgánů zcela nepochybně vyplývá, že pan V. G. v rozhodnou dobu plátcem DPH nebyl (stejně tak jím nebyl pan F. W., který byl zřejmě osobou fakticky řídící společnost BA-ST). Jak dále dovodil žalovaný, „*kromě toho, že lze s jistotou říci, že tyto osoby k dani registrovány nebyly, nelze ani usuzovat, že se plátci DPH stát musely, a to z důvodu, že se jednalo o dělitelné plnění, které mohlo být dodáno celou řadou různých osob, resp. jménem celé řady osob. Celkový objem zpochybněné fakturace, jež měla odpovídat blíže nespecifikovanému množství údajně přijatých služeb, tak nemůže být určující pro úvahu, že by se nutně muselo jednat o jediného dodavatele, který by zároveň nutně musel překročit obrátové kritérium pro povinnou registraci.*“

31. Pokud žalobce v žalobě opakovaně namítal, že správce daně překročil meze daňové kontroly, neboť aktivita správce daně před zahájením daňové kontroly již dosáhla intenzity kontrolní činnosti, i v tomto ohledu žalobce opakuje námitky, které již vznesl v odvolacím řízení. Krajský soud přisvědčuje názoru žalovaného, že v daném případě se nejednalo o situaci tzv. materiálního zahájení daňové kontroly ještě před jejím zahájením formálním, neboť v případě žalobce se správce daně pouze zabýval obsahem žalobcových kontrolních hlášení a tato porovnal s kontrolními hlášeními dotčených subjektů, což je typickou vyhledávací činností. Správce daně je dle daňového řádu oprávněn provádět bez součinnosti daňového subjektu vyhledávací činnost i před zahájením daňové kontroly. Cílem vyhledávací činnosti je mimo jiné opatření důkazních prostředků (§ 78 odst. 1 daňového řádu). Z § 78 odst. 3 daňového řádu vyplývá, jaké postupy správce daně mohou být vyhledávací činností. Jedná se o a) ověřování úplnosti evidence či registrace daňových subjektů, b) zjišťování údajů týkajících se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně, c) shromažďování a zpracovávání informací a využívání informačních systémů, d) opatřování nezbytných vysvětlení a e) provádění místního šetření. K provádění postupů podle a) a d) není nutná spolupráce daňového subjektu – tyto podklady si může správce daně obstarat sám „po vlastní ose“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. května 2017 č. j. 4 Afs 14/2017-36). „*Za skrytou daňovou kontrolu je nutno považovat takový postup správce daně, který má formálně povahu vyhledávací činnosti podle § 78 a násl. daňového řádu, nicméně materiálně vykazuje znaky daňové kontroly. Zatímco účelem vyhledávací činnosti je „mapování terénu“ a zejména obstarávání podkladů pro zahájení daňové kontroly, daňová kontrola se vyznačuje zejména širším rozsahem zjišťovaných skutečností a vysokou úrovní kooperace mezi správcem daně a daňovým subjektem*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2024, č. j. 6 Afs 209/2023-38). Analýzou kontrolních hlášení žalobce, výzvami k součinnosti adresovaným bankovním institucím a dalším třetím osobám bez jakékoliv součinnosti vyžadované po žalobci dle krajského soudu správce daně v nyní projednávaném případě nepřekročil mantinely vyhledávací činnosti. Tvzení žalobce, že správce daně vyzýval k součinnosti deklarované dodavatele, neodpovídá skutečnosti, neboť daňová kontrola byla

formálně a řádně zahájena v dubnu 2021 a výzvy těmto subjektům byly vydány až červnu 2021, stejně jako výzvy k součinnosti vůči odběratelům žalobce.

32. Stejně tak nelze přisvědčit námitce žalobce ohledně porušení legitimního očekávání, které mu mělo vyplynout z v žalobě blíže neurčeného postupu Územního pracoviště v Prostějově, které mělo řešit skutkově totožný případ žalobce a dospět k závěru, že není důvod k doměření daně. Jak ovšem vyplývá z doplnění vyjádření žalovaného k žalobě, na které žalobce již nikterak nereagoval, zatímco v rámci žalobcem odkazované daňové kontroly byly řešeny pouze pochybnosti o rozsahu přijatého zdanitelného plnění, v nyní řešeném případě vznikly a nebyly odstraněny vážné a důvodné pochybnosti, zda se vůbec jednalo o plnění zdanitelná, tj. přijatá od plátce DPH, a v jakém rozsahu měla být přijata.

V. Závěr a náklady řízení

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

Poučení:

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

Brno 29. ledna 2025

Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu