



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců JUDr. Václava Štencla, MA, a Mgr. Jana Jiráska, Ph.D., ve věci

žalobce: **cba corporation, a. s. v konkurzu**, IČO 28291671
sídlem Orlí 542/7, 602 00 Brno
zastoupený advokátem JUDr. Petrem Cembisem
sídlem Ponávka 185/2, 602 00 Brno

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

za účasti
osoby zúčastněné
na řízení: **Indra-Šebesta v.o.s.**, IČO 26919877
Čechyňská 361/16, Trnitá, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 7. 2023, č. j. 24849/23/5300-21441-712906,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále „správce daně“) žalobci dodatečnými platebními výměry ze dne 5. 5. 2022, č. j. 2571393/22/3001-51525-713095, č. j. 2571592/22/3001-51525-713095, č. j. 2571604/22/3001-51525-713095, č. j. 2571640/22/3001-51525-713095, č. j. 2571653/22/3001-51525-713095 a č. j. 2571789/22/3001-51525-713095, doměřil daň z přidané hodnoty (dále „DPH“) za zdaňovací období listopad 2018 až duben 2019 v celkové výši 2 755 336 Kč a stanovil povinnost uhradit penále v celkové výši 551 065 Kč. Žalovaný následně rozhodnutím ze dne 26. 7. 2023, č. j. 24849/23/5300-21441-712906, zamítl odvolání žalobce podané proti dodatečným platebním výměrům a potvrdil je.
2. Předmětem sporu je otázka, zda žalobce prokázal, že skutečně přijal zdanitelná plnění od dodavatelů LCh Servisní spol. s r.o. (dále „LCh Servisní“), LAVASTAV INVEST a.s. (dále „LAVASTAV“) a Rivalenti s.r.o. (dále „Rivalenti“).

II. Stanoviska účastníků řízení

3. Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Uvádí, že poskytuje služby ostrahy majetku a osob, služby soukromých detektivů a úklidové služby, a zdůvodňuje, proč pro něj bylo nezbytné zajistit pracovníky formou subdodávky od deklarovaných dodavatelů. Namítá, že důvodem nebyla daňová optimalizace, ale zajištění konkurenceschopnosti prostřednictvím minimalizace fixních nákladů. S dodavateli měl uzavřeny smlouvy o spolupráci na bázi franchisingu a smlouvu o kontrolní činnosti. Vědomost o tom, že někteří pracovníci pracovali pro více subjektů, nemůže založit vědomost také o tom, že společnosti LCh Servisní a LAVASTAV dle evidence České správy sociálního zabezpečení žádné zaměstnance neměly. Žalobce předložil také plány kontrol. Požadavky správce daně na předložení dalších dokladů není schopen splnit a jsou nesprávné. Kontrolní listy se vždy po krátkém období zničí, neboť se jedná o obchodně citlivé údaje a citlivé údaje o klientech. Žalobce služby uhradil a bylo na dodavatelích, aby daň přiznali a zaplatili. Závěry dovozované z až pětiměsíčního zpoždění plateb vychází z neznalosti ekonomického prostředí. Žalovaný rozhoduje tzv. od stolu. Zpoždění s platbami je v tomto segmentu trhu akceptováno. Není neobvyklé, že tyto společnosti obdržely koncesované živnostenské oprávnění těsně před uzavřením smluv. Úvahy žalovaného nejsou podloženy relevantními zjištěními. Jsou zatíženy logickou chybou zpětného úsudku. Mezi uváděnými skutečnostmi a nezaplacením daně není logická spojitost. Žalovaný implikuje závěr, že žalobce věděl o tom, že to nejsou společnosti LAVASTAV, LCh Servisní a Rivalenti, které pro žalobce vykonávaly sjednané služby. Žalobce není oprávněn činit dotazy vůči České správě sociálního zabezpečení. I kdyby neměly tyto společnosti zaměstnance, nevylučuje to jejich postavení jakožto dodavatele. Žalobce nemohl vyloučit ani to, že jeho zaměstnanec pracoval také pro LCh Servisní a LAVASTAV. Žalobce rovněž nevěděl ani nemohl vědět, že jeho dodavatelé jsou článkem ve fakturačním řetězci a nespolehlivými plátcí. Výpovědi svědků se v zásadě neliší. Vyplývá z nich, že mezi žalobcem a dalšími společnostmi existovaly obchodní vztahy a že probíhaly dodávky bezpečnostních, úklidových a kontrolních služeb. Někteří svědci nebyli schopni určit, vůči komu měli pracovní právní vztah, avšak to je vysvětlováno marketingovou strategií. Na pracovníky služeb úklidu a ostrahy nejsou kladeny vysoké kvalifikační nároky, a proto může být pro ně obtížné se ve složitých případech spolupráce zorientovat. Výpovědi svědků B. a F. se liší, neboť pracovali na úrovni nižšího managementu. Pro svědky nebyla významná osoba L. Ch.

a s odstupem dvou až tří let je přirozené, že si na něj nepamatují. Poskytnutí plnění bylo podle žalobce prokázáno a potvrzeno také odběrateli žalobce.

4. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na napadené rozhodnutí a navrhuje, aby soud žalobu zamítl. Upozorňuje na to, že důvodem odepření nároku bylo neunesení důkazního břemene, tj. žalobce neprokázal, že zdanitelná plnění fakticky přijal. Není podstatné, zda žalobce o všech skutečnostech uváděných žalovaným věděl. Naopak je podstatné, zda rozptýlil pochybnosti správce daně a prokázal, že sporná zdanitelná plnění fakticky přijal. Daňové orgány nerozporovaly skutečnost, že by snad žalobce nepotřeboval flexibilně reagovat na poptávané množství zaměstnanců. S pochybnostmi správce daně se žalobce v žalobě nevypořádává, snaží se pouze navodit dojem nezávadnosti svého jednání. V případě zdanitelného plnění od společnosti Rivalenti se jedná o plnění, které probíhalo tajně a neví o něm tedy žádní vyslyšení svědci. Současně k němu neexistují dokumenty, které by osvědčovaly jeho průběh. Plány kontrol neosvědčují, že by žalobce fakticky přijal předmětná plnění od této společnosti. Smlouvu o kontrolní činnosti žalobce v průběhu nalézacího řízení nepředložil a nyní je tento důkazní návrh nepřijatelný. Nesankcionování pozdních úhrad bylo uvedeno jako podpůrný důvod, který umocnil pochybnosti správce daně. Odůvodnění žalobce považuje žalovaný za zcela účelové. Daňové řízení nebylo zatíženo chybou zpětného úsudku a stěžejní důkazy byly relevantní již v době údajného uskutečnění zdanitelných plnění. Vědomost či nevědomost žalobce o vytýkaných skutečnostech není podstatná. Společnosti LCh Servisní a LAVASTAV nemohly dodat sporná plnění formou subdodávek. V případě první z nich této skutečnosti neodpovídají údaje vykázané v přílohách daňových dokladů a v případě druhé žalobce nepředložil k daňovým dokladům žádné přílohy a neodstranil pochybnosti správce daně. Vědomost žalobce ohledně identifikace fakturačního řetězce není podstatná a to, že se dodavatelé stali nespolehlivými plátcí, nebylo žalobci samo o sobě kladeno k tíži. Ani jeden ze svědků neprokázal, že by sporná plnění poskytli deklarování dodavatelé. Naopak je z jejich vyjádření zřejmé, že jsou plnění nejspíše fiktivní a sloužila pouze k daňové optimalizaci. Skutečnost, že žalobce poskytl svým odběratelům určitá plnění, sama o sobě neprokazuje, že by žalobce určitá zdanitelná plnění přijal, nadto od plátce daně z přidané hodnoty.
5. Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce replikou. V ní zejména zdůrazňuje, že není spor o to, že služby byly poskytnuty, ale zda je lze považovat za zdanitelné plnění. Žalovaný totiž podle něj tvrdí, že je žalobce neprovedl prostřednictvím společností LAVASTAV a LCh Servisní. Pokud žalovaný změnil názor oproti správci daně, pak na to žalobce neupozornil a v tomto směru je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné. Celá žalobní argumentace směřuje k odstranění pochybností správce daně. Žalobce nemůže dopodrobna vyvracet zjištění žalovaného, je-li v informačním deficitu, který vysvětlil. Žalovaný činí pouze akademické úvahy bez vědomosti o tržním a obchodním prostředí. Spolupráce s dodavatelem nebyla krátkodobá. Deklarované služby musela žalobci poskytnout třetí osoba, která je osobou povinnou k dani. Proto měl žalobce nárok na odpočet daně ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie (rozsudek C-154/20, *Kemwater ProChemie*).
6. V rámci ústního jednání účastníci setrvali na svých stanoviscích a osoba zúčastněná na řízení se připojila ke stanovisku žalobce.

III. Posouzení věci krajským soudem

7. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní

řád správní; dále „s. ř. s.“), a řízení předcházející jeho vydání. Soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

8. Pro účely posouzení důvodnosti žalobních námitek považuje soud za potřebné nejprve obecně shrnout pravidla určující rozsah důkazního břemene daňového subjektu v daňovém řízení obecně a dále při uplatňování nároku na odpočet DPH.
9. Zákonná úprava rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je obsažena v § 92 daňového řádu, podle něhož „[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“ (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“ (odstavec 3). „[P]okud 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“ (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“ [odstavec 5 písm. c)].
10. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. 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 natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným 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. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod 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, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49; všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Správce daně nicméně není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (náleží Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, dostupný na <http://nalus.usoud.cz/>).
11. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného. Podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon 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 je pro uplatnění nároku na odpočet daně plátce povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu

uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad. Daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění nějakého zdanitelného plnění a že je použil k uskutečnění své ekonomické činnosti, ale i to, co přesně bylo předmětem plnění, v jakém rozsahu plnění obdržel a kdo mu ono plnění poskytl.

12. Prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Zpochybní-li tedy správce daně relevantním způsobem věrohodnost, pravdivost, správnost či úplnost formálních dokladů předložených daňovým subjektem, nelze tyto doklady, byť se všemi požadovanými náležitostmi, považovat za dostatečný podklad pro uznání nároku na odpočet. Je potřeba prokázat, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění o konkrétním obsahu a v konkrétním rozsahu, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně.
13. Na tomto místě považuje krajský soud za potřebné zdůraznit, že napadené rozhodnutí je ve shodě s dodatečnými platebními výměry založeno na závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, neboť neprokázal, že došlo k faktické realizaci deklarovaných plnění. Ke zrušení napadeného rozhodnutí proto mohou logicky vést pouze takové věcné námitky, které tento nosný závěr zpochybňují. Krajský soud nesouhlasí se žalobcem v tom, že by snad bylo napadené rozhodnutí založeno na závěru, že účelem jednání žalobce byla daňová optimalizace (tato krátká úvaha, či spíše domněnka, byla zcela nepodstatná a napadené rozhodnutí na ní nestojí). Stejně tak není založeno na závěru, že žalobce o všech nestandardních okolnostech daných obchodních transakcí vědět měl a mohl (takový závěr by byl relevantní v případě neuznání nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu, k čemuž v posuzované věci nedošlo). Důvodem neuznání nároku není ani to, že by sice daňové orgány nezpochybňovaly faktickou realizaci sporných plnění, nýbrž pouze to, zda se jedná o plnění zdanitelná, nebo to, zda je poskytl deklarovaný dodavatel. Žalobce svůj náhled na to, co je v projednávané věci sporné a co naopak nesporné, v rámci svých podání několikrát změnil, nicméně většina jeho argumentace se jeví tak, že se mu nosný důvod napadeného rozhodnutí zřejmě nepodařilo jednoznačně identifikovat. Krajský soud však má za to, že to není důsledkem nejasnosti napadeného rozhodnutí či zprávy o daňové kontrole. V obou těchto listinách byl totiž důvod odepření nároku na odpočet DPH formulován zcela jednoznačně jako neprokázání faktické realizace deklarovaných plnění. V důsledku toho se řada žalobních námitek míjí s podstatou věci, a již proto nemohou být důvodné.
14. Dále je nutno uvést, že žalovaný žalobci ani nekladl k tíži, že by o všech nestandardních okolnostech, které byly v rámci daňové kontroly zjištěny, věděl. Pro věc bylo podstatné pouze to, že tyto okolnosti zakládaly pochybnosti o faktické realizaci plnění. Jelikož vědomost o nich ani nebyla podstatná (stěžejní pak bylo, zda žalobce pochybnosti vyvrátil a své důkazní břemeno unesl), nemohou ani žalobní námitky směřující proti tomu, že by o těchto skutečnostech žalobce vědět mohl, vést ke zrušení napadeného rozhodnutí. Jedná se tedy i v tomto případě o námitky bez dalšího nedůvodné.
15. Žalovaný zároveň nerozporoval, že by v dané podnikatelské oblasti bylo běžné a potřebné zajišťovat část činností subdodávkami. Ani v části žaloby, v níž se žalobce snaží tuto skutečnost objasnit, soud proto neshledal konkrétní žalobní námitku, která by byla

způsobilá zpochybnit nosný důvod napadeného rozhodnutí. Krajský soud proto k této otázce ani neprováděl dokazování smlouvami o poskytování bezpečnostních služeb uzavíranými jinými subjekty na daném trhu.

16. Nelze přitom souhlasit se žalobcem, že by faktická realizace deklarovaných plnění byla nesporná a správce daně ji uznal. V této souvislosti je nutno zdůraznit, že z hlediska daňového existuje zásadní rozdíl mezi plněními, které poskytl žalobce svým odběratelům a plněními, které měli údajně poskytnout jemu jeho dodavatelé. Ačkoliv z hlediska faktického mohou tato plnění splývat (jedná-li se prokazatelně o subdodávku), z hlediska daňového se jedná o dvě rozdílná plnění. Pokud tedy správce daně nezpochybňoval to, že žalobce svým odběratelům plnění poskytl, neznamená to automaticky, že by nezpochybňoval, že by žalobci byla poskytnuta deklarovaná plnění, ať již od deklarovaných dodavatelů nebo od kohokoliv jiného. Jak je naopak ze zprávy o daňové kontroly i z napadeného rozhodnutí zřejmé, jako pravděpodobná se daňovým orgánům jevila varianta, že žalobci žádné plnění poskytnuto nebylo, neboť veškeré dodávky pravděpodobně zajišťoval vlastními silami. Jinými slovy, daňové orgány konstantně zastávaly názor, že 1) žalobce svým odběratelům zdanitelná plnění poskytl, ale 2) nebylo prokázáno, že by deklarovaní dodavatelé poskytli žalobci deklarovaná plnění. Tyto závěry se nijak nevyklučují a žalovaný se nijak neodchýlil od hodnocení správce daně. Napadené rozhodnutí proto nelze z tohoto důvodu považovat za nepřezkoumatelné. Neporozumění závěrům žalovaného ze strany žalobce zde pramení pouze z toho, že žalobce dostatečně nerozlišuje mezi tzv. plněními na vstupu a plněními na výstupu.
17. Z uvedených důvodů není na místě ani použití závěrů Soudního dvora vyslovených ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie* (ECLI:EU:C:2021:989). Důvodem odepření nároku na odpočet daně totiž nebylo pouhé neprokázání, že plnění poskytl deklarovaný dodavatel, nýbrž neprokázání faktického uskutečnění plnění, tj. toho, že by vůbec nějaká osoba žalobci deklarované plnění poskytla.
18. Žalobce však kromě výše uvedeného v žalobě uplatňuje také námitky, které (přínejmenším materiálně) skutečně směřují proti nosným důvodům napadeného rozhodnutí. Pro posouzení jejich důvodnosti soud nejprve stručně zrekapituluje, jakými zjištěními správce daně zpochybnil pravdivost tvrzení žalobce a průkaznost, věrohodnost a správnost jím předložených dokladů. Následně vyhodnotí, zda provedené dokazování pochybnosti správce daně vyvrátilo, a zda tedy žalobce své důkazní břemeno unesl.
19. Ve vztahu k plnění od dodavatele LCh Servisní správce daně učinil následující zjištění:
 - ze smlouvy o obchodní spolupráci vyplývá závazek poskytovatele plnění, že k plnění předmětu smlouvy bude používat výhradně osoby zaměstnané u něho v pracovněprávním poměru, ačkoliv v době jejího uzavření dodavatel neměl žádného zaměstnance;
 - smlouva o obchodní spolupráci neupravuje rozsah poskytovaných služeb;
 - množství odpracovaných hodin, které vyfakturoval dodavatel žalobci nelze s jeho počtem zaměstnanců, které v průběhu měsíce listopad 2018 až duben 2019 prokazatelně zaměstnával, odpracovat;
 - dodavatel vyfakturoval v kontrolovaných obdobích odpracované hodiny celkem za 115 osob, ačkoliv měl maximálně 18 zaměstnanců;
 - dodavatel vyfakturoval odpracované hodiny i za osoby, které nebyly v daných obdobích jejími zaměstnanci, tj. nebyly u této korporace v pracovněprávním poměru;
 - žalobce k daňovým dokladům doložil v nich uváděné přílohy až dodatečně;

- na dokladech jsou uvedena jména osob, které byly zaměstnanci žalobce nebo personálně a jinak spojených osob;
 - z celkového počtu 17 zaměstnanců evidovaných k 30. 6. 2019 u dodavatele se jich 16 stalo v červenci 2019, tj. po ukončení vykazované spolupráce, zaměstnanci žalobce;
 - dodavatel v kontrolních hlášeních deklaroval uskutečnění plnění až pro 7 odběratelů a je nereálné, aby všichni jeho zaměstnanci pracovali celý měsíc pouze na zakázkách pro jednoho odběratele, tj. pro žalobce;
 - dodavatel nereagoval na výzvy ke splnění povinnosti, v dané věci je nekontaktní a nelze u něj ověřit poskytnutí plnění;
 - vybraní odběratelé žalobce nepotvrdili, že by v jejich objektech poskytoval plnění dodavatel;
 - z výpovědí některých osob uvedených na přílohách daňových dokladů a dále výpovědi svědků navržených žalobcem vyplynulo, že tyto osoby prováděly činnost buď jako zaměstnanci žalobce nebo obchodních korporací CBA - personální agentura s.r.o. nebo „CEDR“ spol. s r.o., a to ve 12hodinových směnách (denní nebo noční), a jejich činnost řídili manažeři, kteří byli zaměstnanci žalobce;
 - žádný z vyslechnutých svědků osobně neznal L. Ch. nebo dodavatele, respektive při svědeckých výpovědích provedených na návrh žalobce byly odpovědi svědků ohledně L. Ch. vzájemně rozporné;
 - splatnost uvedená na daňových dokladech nebyla ve většině případů dodržena (zpoždění úhrady bylo až 5 měsíců);
 - o faktické činnosti dodavatele nelze zjistit z veřejných zdrojů žádné informace, je nekontaktní, vykazuje nedoplatky na daních, nikdy od svého vzniku nezveřejnil účetní závěrku, je nespolehlivý plátce, nemá webové stránky;
 - dodavatel správci daně neposkytl potřebnou součinnost při správě daní, neodstranil pochybnosti správce daně ohledně deklarovaných uskutečněných zdanitelných plnění, mimo jiné i pro žalobce, a neprokázal, že by nějakou ekonomickou činnost v kontrolovaných obdobích reálně uskutečňoval;
 - jiný odběratel tohoto dodavatele správci daně sdělil, že byly shledány důvody pro podání dodatečných daňových příznání a následných kontrolních hlášení, jejichž předmětem byla přijatá zdanitelná plnění od dodavatele;
 - pochybnosti ohledně ostatních článků fakturačního řetězce (AZ Tech Trade s.r.o., ORAFOSUN s.r.o., Aqua coffee s.r.o.).
20. Ve vztahu k plnění od dodavatele LAVASTAV správce daně učinil následující zjištění:
- ze smlouvy o obchodní spolupráci vyplývá závazek poskytovatele plnění, že k plnění předmětu smlouvy bude používat výhradně osoby zaměstnané u něho v pracovněprávním poměru, ačkoliv v době jejího uzavření dodavatel neměl žádného zaměstnance;
 - dodavatel neměl v letech 2018 a 2019 žádné zaměstnance a ani žádný z jeho dodavatelů nedisponoval personálním zázemím, nemohl tak žalobci vůbec deklarované služby (v rozmezí 6 932 - 9 940,5 hodin měsíčně) poskytnout;
 - odpovědný zástupce pro koncesovanou živnost u dodavatele (M. O.) získal živnostenské oprávnění dne 7.10.2017 a tentýž den byla podepsána smlouva o poskytování bezpečnostních služeb;
 - dodavatel neměl v den podpisu smlouvy žádné zkušenosti s poskytováním bezpečnostních služeb;

- předložené daňové doklady neobsahují žádné přílohy, ze kterých by bylo zřejmé, kdo fakturované množství hodin na daných objektech skutečně odpracoval;
 - z uzavřené smlouvy není zřejmý sjednaný rozsah poskytovaných služeb;
 - dodavatel nereagoval na zasloupanou výzvu ke splnění povinnosti, v dané věci je nekontaktní a nelze u něj ověřit tvrzení žalobce související s fakturovanými bezpečnostními a úklidovými službami;
 - pochybnosti ohledně ostatních článků fakturačního řetězce (SAFRON CARE s.r.o., Mirias s.r.o., Pereti Transport s.r.o.).
21. Ve vztahu k plnění od dodavatele Rivalenti správce daně učinil následující zjištění:
- žalobce správci daně nepředložil smlouvu, na kterou bylo na všech daňových dokladech odkazováno, nebyl tak zřejmý sjednaný předmět plnění, rozsah ani podmínky obchodního vztahu;
 - ačkoli dodavatel ani jeho dodavatelé neměli v období měsíce listopad roku 2018 až duben roku 2019 žádné zaměstnance, fakturoval žalobci kontrolní činnost v rozsahu 909 - 2 428 hodin měsíčně;
 - dodavatel nereagoval na výzvu ke splnění povinnosti, v dané věci je nekontaktní a nelze u něj ověřit skutečnosti související s deklarovaným odběratelsko-dodavatelským vztahem;
 - svědci dodavatele ani M. V. neznali, z jejich vyjádření je naopak zřejmé, že kontrolní činnost na objektech prováděli buď manažeři objektu - osoby pověřené přímo majitelem objektu, nebo kontroly prováděl žalobce sám, resp. jeho pověřením zaměstnanci;
 - pochybnosti ohledně ostatních článků fakturačního řetězce (wemigis s.r.o., Frankton s.r.o.).
22. U všech tří dodavatelů (LCh Servisní, LAVASTAV a Rivalenti) pak správce daně zjistil, že byli zapojeni do fakturačních řetězců, jejichž články vykazovaly typické znaky rizikových subjektů zakládající pochybnosti o vykonávání jakékoliv ekonomické činnosti:
- virtuální sídla, žádné webové stránky a žádné provozovny, pro své potencionální obchodní partnery jsou nezjistitelní, jednají jako osoby cizí státní příslušnosti;
 - vykazují přijatá zdanitelná plnění v oddíle B3 kontrolních hlášení nebo nevykazují žádná přijatá zdanitelná plnění v tuzemsku;
 - absence personálního a technického zázemí, pro uskutečnění předmětných zdanitelných plnění, tj. nemají zaměstnance;
 - absence živnostenského oprávnění na obor činnosti - ostražba majetku a osob;
 - o všech člancích je zveřejněna informace, že se staly nespolehlivým plátcem či nespolehlivou osobou a jsou u nich evidovány nedoplatky na daních.
23. Krajský soud má za to, že popsané skutečnosti zakládají zcela zásadní a důvodné pochybnosti o průkaznosti, správnosti a věrohodnosti žalobcem předložených listinných dokladů. Správce daně tyto pochybnosti zcela jasně vyjádřil a konkretizoval, u jakých plnění má žalobce prokázat jejich faktické uskutečnění. Nutno poznamenat, že není možné hodnotit každé jednotlivé zjištění zcela izolovaně, jak činí žalobce. Ačkoliv některé takové zjištění nemusí být až tak výjimečného charakteru (např. nekontaktnost dodavatele), v projednávané věci je podstatné, že tvoří „střípek mozaiky“, tj. v souhrnu s dalšími zjištěními poskytují ucelený obraz, který přináší zásadní pochybnosti o věrohodnosti a průkaznosti, resp. správnosti žalobcem předložených dokladů. Zpochybňuje-li tedy žalobce izolovaně pouze některá dílčí zjištění (resp. častěji spíše poukazuje na svou nevědomost o nich) a ani se nesnaží jakkoliv polemizovat s celou řadou jiných zjištění, která jsou stejně zásadní, ne-li zásadnější, jen stěží může jeho argumentace vést k vyvrácení komplexního hodnocení všech zjištěných

skutečností provedeného daňovými orgány (v podrobnostech proto soud odkazuje na obsah zprávy o daňové kontrole a napadeného rozhodnutí, neboť se s hodnocením výše uvedených skutečností ze strany daňových orgánů ztotožňuje). Toto komplexní hodnocení je založeno na zcela konkrétních zjištěních a krajský soud nesouhlasí se žalobcem, že by bylo zatíženo logickou chybou zpětného úsudku. Pro závěr o tom, že jsou uvedené skutečnosti ve svém souhrnu nestandardní, nebylo ani potřeba, aby správce daně podrobně zjišťoval praxi v daném odvětví. Řada uvedených skutečností je totiž nestandardní obecně a ve svém souhrnu jsou natolik alarmující, že je zkrátka jako celek nelze označit za obvyklé v žádném odvětví.

24. Správce daně neměl povinnost prokazovat, že se obchodní případ odehrál jinak, než žalobce deklaroval (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publikován pod č. 1572/2008 Sb. NSS). Proto plně postačovalo, že vyjádřil jasné pochybnosti a prezentoval také svůj názor, že jako pravděpodobné se mu naopak jeví, že deklarovaná plnění nebyla v rámci fakturačních řetězců fakticky poskytnuta, nýbrž docházelo pouze k jejich formálnímu vykazování, a že veškeré činnosti související se zajištěním služeb u odběratelů žalobce si organizoval sám žalobce. Krajský soud se s takovým hodnocením ztotožňuje. Jelikož správce daně vyjádřil zcela konkrétní pochybnosti o věrohodnosti a průkaznosti, resp. správnosti žalobcem předložených podkladů, přešlo v souladu s pravidly obsaženými v § 92 daňového řádu (a s výše citovanou judikaturou) důkazní břemeno opět na žalobce. Žalobce však toto důkazní břemeno následně neunesl.
25. Poskytnutí plnění od deklarovaných dodavatelů nelze mít za prokázané ani na základě formálních podkladů, neboť jejich věrohodnost byla zásadně zpochybněna výše uvedenými skutečnostmi, ani na základě následně provedených svědeckých výpovědí. Svědek L. Ch. (jakožto mj. bývalý jednatel LCh Servisní a také bývalý člen představenstva LAVASTAV) sice potvrdil, že práce byly dodavateli LCh Servisní a LAVASTAV poskytnuty v deklarovaném rozsahu dle vystavených dokladů, nicméně své tvrzení nekonkretizoval, ničím nepodložil a odmítl odpovídat na další otázky správce daně. Jeho tvrzení samo o sobě nebylo natolik přesvědčivé, aby vyvrátilo všechny výše uvedené pochybnosti. Nadto bylo toto tvrzení vyvráceno provedením dalších svědeckých výpovědí (svědků F., K., H., H., F., B., M., P., N., S., V.). Podstatné zejména je, že ti ze svědků, kteří byli oněmi pracovníky, kteří měli za LCh Servisní a LAVASTAV služby poskytovat, uváděli, že je řídili výhradně zaměstnanci žalobce, CBA - personální agentura s.r.o. nebo „CEDR“ spol. s r.o., a ani nevěděli, které směny vykonávají pro kterého ze zaměstnavatelů. Vysvětlení této nevědomosti nízkými kvalifikačními požadavky na tuto kategorii zaměstnanců či údajnou marketingovou strategii považuje krajský soud za účelové. Svědci naopak nevedli žádné indicie, které by alespoň nepřímo potvrzovaly skutečnou aktivní roli dodavatelů LCh Servisní a LAVASTAV v rámci konkrétní zakázky. Celkově se soudu jeví argumentace žalobce, jíž se snaží vysvětlit rozpory mezi výpověďmi svědků a jím prezentovanou skutečností, jako zcela nevěrohodná.
26. V případě deklarovaného plnění od dodavatele Rivalenti ze svědeckých výpovědí nevyplývalo nic, co by faktickou realizaci plnění prokazovalo. Svědci F., K., H., H., F., M., P., N., S., ani V. dodavatele ani jeho jednatele, M. V., neznali. Naopak uváděli, že kontrolní činnost na objektech prováděli buď manažeři objektu - osoby pověřené přímo majitelem objektu, nebo kontroly prováděl žalobce sám, resp. jeho pověření zaměstnanci. Svědkyně B. sice potvrdila spolupráci s dodavatelem Rivalenti, ovšem zcela neurčitě s tím, že informace má zprostředkované od jiných pracovníků.

27. V posuzované věci nešlo o případ, kdy by správce daně požadoval po žalobci prokazování informací mimo sféru jeho vlivu či neopodstatněné preventivní opatřování široké škály důkazních prostředků. Žalobcem citovanou judikaturu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005-57, a ze dne 19. 4. 2022, č. j. 3 Afs 223/2020-66) proto nepovažuje soud za přílehlavou na nyní posuzovanou situaci. Požadavky daňových orgánů na předložení důkazů k prokázání faktické realizace plnění byly naopak opodstatněné zcela zásadními skutkovými zjištěními, která tvrzení žalobce zcela znevěrohodňovala. Daňové orgány správně ponechaly žalobci širokou škálu možností, jak svá tvrzení prokázat (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 424/2017-37). To, že se mu to nepodařilo, není dáno přehnanými požadavky daňových orgánů, nýbrž tím že provedené dokazování zkrátka tvrzení žalobce nepotvrdilo. Nejde ani tak o důkazní nouzi žalobce, jako spíš jeho prostou nespokojenost s tím, jak svědci vypovídali.
28. S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že žalovaný i správce daně postupovali v souladu se zákonem, jestliže žalobci neuznali nárok na odpočet DPH z přijatých plnění od společností LCh Servisní, LAVASTAV a Rivalenti z důvodu neprokázání jejich faktického přijetí.
29. Kromě výše uvedeného (bod 15. tohoto rozsudku) soud dále neprováděl dokazování ani smlouvou o poskytování kontrolní činnosti č. 4-031-2018, uzavřenou mezi žalobcem a dodavatelem Rivalenti, a to ze dvou důvodů. Prvním je skutečnost, že listina předložená žalobcem až v řízení před soudem, ačkoliv ji s ohledem na její povahu musel mít k dispozici již v průběhu daňového řízení (opak ostatně netvrdí), z povahy věci nemůže vyvrátit závěr žalovaného, že žalobce již v daňovém řízení neunesl své důkazní břemeno. Druhým důvodem je skutečnost, že formálním dokladem, který měl být vytvořen před realizací plnění, nemůže žalobce vyvrátit výše uvedené zásadní pochybnosti správce daně ohledně toho, zda k tomuto plnění následně skutečně došlo. Soud neprováděl dokazování ani výslechem svědků B. a F., neboť tito svědci byli již vyslechnuti správcem daně. Opakování jejich výslechu by bylo nadbytečné. Žalovaným předloženými výročními zprávami žalobce za roky 2008 a 2009 soud dokazování neprováděl proto, že se nijak nevztahovaly k rozhodným zdaňovacím obdobím a žalovaný neuvedl žádné tvrzení, které by měly prokazovat.

IV. Shrnutí a náklady řízení

30. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji zamítl ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s.
31. 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.
32. Osoba zúčastněná na řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť jí soudem nebyla uložena žádná povinnost, v souvislosti s níž by jí náklady vznikly (§ 60 odst. 5 s. ř. s. *a contrario*).

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 22. ledna 2025

Mgr. Petr Šebek v. r.
předseda senátu