



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **SARSAMA s. r. o.**
sídlem Mlýnská 65, Brno
zastoupen Mgr. Ing. Jiřím Horou, advokátem
sídlem Moravské náměstí 15, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 11. 2024, č. j. 34933/24/5300-22441-713288,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) na základě daňové kontroly třemi dodatečnými platebními výměry ze dne 14. 7. 2023 doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen–červenec 2021 ve výši 902 954 Kč a oznámil povinnost uhradit penále ve výši 180 593 Kč. Žalobce dle správce daně neprokázal, že přijal plnění (kontrola a balení plastových výlisků, povrchové úpravy kovů, pomocné zahradnické práce, svařování svařenců a natěračské práce) od společnosti ART DEVELOPMENT s.r.o. (dále jen „deklarovaný dodavatel“) nebo jiného dodavatele v postavení plátce DPH. Nerozptýlil ani pochybnosti správce daně o předmětu a rozsahu plnění a o tom, zda byla plnění použita k jeho ekonomické činnosti. Žalovaný uznal, že plnění proběhla v rámci ekonomické činnosti žalobce, s ostatními závěry správce daně se ztotožnil. Odvolání žalobce proto napadeným rozhodnutím zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

II. Žaloba

2. Žalobce namítá, že prokázal, že sporná plnění skutečně proběhla. Doložil pokladní doklady, rámcové smlouvy o dílo, soupisy a evidence daňových dokladů, faktury, soupisy provedených prací a zjišťovací protokoly. Nelze souhlasit s názorem správce daně, že rámcové smlouvy o dílo a související podklady byly příliš obecné, neobsahovaly konkrétní soupis plnění atp. Je pouze na smluvních stranách, jak smlouva vypadá a co obsahuje. A pokud je podle názoru správce daně sepsána velmi obecně, neznamená to, že je smlouva chybná či neplatná. Veškerá plnění byla řádně dodána tak, jak měla, a vše probíhalo standardně. To, že si dodavatel neplnil své daňové povinnosti, resp. nedoložil správci daně to, co po něm požadoval, nelze klást k tíži žalobce ani vyložit tak, že plnění nebylo poskytnuto. Veškerá spolupráce s dodavatelem byla bezproblémová, nebyl důvod jej podezírat, že by se měl dopustit čehokoliv nezákonného.
3. Uskutečnění plnění potvrdil při výslechu před správcem daně také pan K., jednatel deklarovaného dodavatele. Daňové orgány svědectví hodnotily bez souvislosti s ostatními důkazy, zpochybnily jej a považují jej za nekonkrétní. Svědek však potvrdil, že byly uzavřeny smlouvy a že plnění bylo poskytnuto. Vzhledem k času, který od realizace plnění uplynul, je pochopitelné, že si svědek nepamatoval detaily. Výpověď také potvrdila, že dodavatel není *prázdňá skořápka* nebo *bílý kůň*.
4. Správce daně neuznal žalobci odpočet na dani a zároveň uznal související příjem dodavatele (protiplnění za zpochybněné plnění) a trvá na zaplacení daně. Chce tedy jednu daň vybrat dvakrát. Podle žalobce si daňové orgány stanovily cíl, že žalobce daň uhradí bez ohledu na to, co doloží, a tomuto účelu podřídily daňové řízení.

III. Vyjádření žalovaného

5. Žalovaný se žalobou nesouhlasí. Ve svém vyjádření odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalobní námitky totiž odpovídají námitkám, které žalobce uplatnil již ve svém odvolání, přičemž žalobce v podstatě nijak nereflktuje jejich vypořádání žalovaným. Žalobní námitky tudíž směřují pouze proti dodatečným platebním výměrům a žalovaný má pochybnosti o jejich způsobilosti k projednání v soudním řízení.
6. Žalobcem předložené důkazy (ryze formální povahy) správce daně zpochybnil. Pouhá existence těchto dokumentů není dostačující k prokázání toho, jak plnění skutečně proběhla. Jednatel deklarovaného dodavatele vypovídal dne 16. 1. 2023. Při výpovědi sám navrhl zaslání důkazních prostředků, které měl podle výpovědi k dispozici, správci daně. Ty Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

nakonec ani po výzvě nepředložil. Svědek nevěděl, zda služby na předložených fakturách prováděl deklarovaný dodavatel sám nebo i se zaměstnanci jiných subjektů. Daňové orgány vyhodnotily svědka jako nevěrohodného. Svědecká výpověď tedy neosvědčila skutečný průběh, rozsah a předmět deklarovaných plnění.

7. Žalovaný neklade žalobci k tíži nekontaktnost deklarovaného dodavatele. Klade mu k tíži to, že si nezajistil dostatečné podklady, aby prokázal, že mu sporné plnění opravdu poskytl dodavatel v postavení plátce DPH a v deklarovaném předmětu a rozsahu. Správce daně se snažil vlastním šetřením u odběratelů žalobce zjistit skutkový stav. Odběratelé si však nebyli vědomi, že by se na plněních pro ně podílel kdokoliv jiný než žalobce a jeho zaměstnanci. To, že dodavatel vykázal sporná plnění v kontrolních hlášeních a podal daňové přiznání, ještě neznamená, že nejde o tzv. bílého koně, resp. schránkovou společnost. Nedochozí ani ke dvojímu zdanění. Deklarovaný dodavatel totiž přiznanou daň neuhradil.

IV. Posouzení věci krajským soudem

8. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.). Žaloba je přípustná (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Za splnění podmínek § 51 s. ř. s. rozhodl zdejší soud bez jednání.
9. Žaloba **není** důvodná.
10. Zdejší soud předně konstatuje, že žalobní námitky se v podstatě shodují s námitkami, které žalobce uplatnil již v odvolání. Žalovaný se těmito námitkami dostatečně zabýval a soud neshledal v jeho hodnocení a postupu žádnou vadu. Správní soudy nepředstavují další, třetí instanci správního řízení. Žalobce v konkrétní rovině nepolemizuje s odůvodněním napadeného rozhodnutí. Pouze své již vypořádané námitky opakuje.
11. To neznamená, že by námitky nebyly přípustné (resp. *způsobilé k projednání*), jak ve svém vyjádření dovozuje žalovaný. Podle Nejvyššího správního soudu však pouhé zopakování odvolacích námitek ve správní žalobě podstatně snižuje žalobcovy šance na úspěch. Takto se vyjádřil Nejvyšší správní soud např. v bodě 16 rozsudku z 23. 4. 2020, č. j. 7 Afs 440/2018-63, dle kterého *„žalobní body mají primárně směřovat proti napadenému rozhodnutí (tj. rozhodnutí o odvolání) a jeho důvodům. Pokud odvolací orgán uplatněné námitky dostatečně vypořádá a žalobce je v žalobě pouze zopakuje, aniž by na důvody rozhodnutí o odvolání reagoval, podstatně tím snižuje své šance na úspěch, neboť soud za něj nemůže domýšlet další argumenty“*. S tím souvisí i další ustálená judikatura kasačního soudu, dle níž *„je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se souhlasnou poznámkou“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130).
12. V posuzované věci je spornou otázkou, zda byly splněny podmínky pro odpočet daně ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Zejména jde o to, zda žalobce dostatečně prokázal, že plnění, z nichž uplatňoval nárok na odpočet DPH, přijal od deklarovaného dodavatele, respektive, zda mu bylo plnění poskytnuto osobou v postavení plátce DPH, v jakém rozsahu zdanitelná plnění přijal a co bylo jejich konkrétním předmětem. Žalobce má za to, že předložil vše, co předloženo být Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

mohlo, a že přijetí plnění tak, jak bylo deklarováno, prokázal. V souhrnu žalobce nesouhlasí s tím, jak daňové orgány hodnotily provedené důkazy.

13. Podle § 92 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v tvrzení či jiných podáních, případně ty skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván.
14. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem.
15. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemena mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout v souladu s citovanými ustanoveními tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu 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. 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 (a to zpravidla jinými důkazními prostředky než zpochybněnými účetními doklady), popř. aby svá tvrzení korigoval (srov. např. rozsudky 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).
16. Prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (rozsudek Nejvyššího správního soudu 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, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně.
17. Finanční úřad (během řízení došlo ke změně správce daně, nicméně není důvod mezi nimi v nyní posuzované věci dále rozlišovat) zahájil se žalobcem daňovou kontrolu na DPH v rozsahu přijatých plnění od deklarováného dodavatele za zdaňovací období květen-červenec 2021. Žalobce doložil především daňové doklady, smlouvy s deklarováným dodavatelem, pokladní doklady, soupisy provedených prací a zjišťovací protokoly. Správce daně také zjistil, že deklarováný dodavatel plnění ve prospěch žalobce vykázal v kontrolních hlášeních a daňových přiznáních (ačkoliv daň poté neuhradil). Je nesporné, že žalobce v daňovém Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

řízení unesl své primární důkazní břemeno. Na základě provedeného dokazování však správce daně pojal pochybnosti o tom, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno.

18. V napadeném rozhodnutí (bod 29 a následující) žalovaný popsal, že rámcovými smlouvami o dílo uzavřenými mezi žalobcem a deklarovaným dodavatelem údajně ve dnech 1. 5. 2021, 1. 6. 2021 a 1. 7. 2021 se dodavatel zavázal pro žalobce provést pomocné práce na zakázkách: povrchové úpravy kovů, kontroly a balení plastových výlisků, zahradnické práce a svařování svařenců v květnu 2021, povrchové úpravy kovů a kontroly a balení plastových výlisků v červnu 2021 a povrchové úpravy kovů, kontroly a balení plastových výlisků, zahradnické práce a natěračské práce na akci Královopolská v červenci 2021. Všechny tři smlouvy jsou prakticky totožné.
19. Dle smluv měla být cena díla dojednána smluvními stranami na základě součinu ve smlouvě uvedené částky a hmotnosti provedeného díla a měl být vyhotoven *Protokol o předání díla*, jenž měl sloužit jako podklad pro výpočet ceny díla. Ze zajištěných důkazních prostředků ale vyplývá, že někteří odběratelé fakturovali žalobci v kusech, někteří v odpracovaných hodinách, úkolově nebo dle kódu zakázek. Dle žalovaného rámcové smlouvy pro tyto rozpory nejsou dostatečným důkazem, že žalobce posuzovaná plnění přijal od deklarovaného dodavatele. Žalovaný pojal pochybnosti také o tom, zda se tyto smlouvy týkají sporných plnění, která byla dle žalobce přímými subdodavatelskými dodávkami pro žalobcovy odběratele.
20. Smlouvami předvídané zjišťovací protokoly obsahují nad rámec smluv pouze místo, kde se plnění mělo odehrávat, ovšem to je buď bez bližšího určení (Brno) nebo nepravdivé (rozpor místa uvedeného v protokolu se svědeckou výpovědí odběratele). Zjišťovací protokoly odkazují, co se předmětu a rozsahu sporných plnění týče, na podrobné rozpisy provedených prací. Předané „*soupisy provedených prací*“, dle nichž měla být konstruována cena, pak obsahují jen přepis obsahu daňových dokladů vystavených žalobcem pro koncové odběratele. To lze dle žalovaného akceptovat v případech, kdy bylo účtováno dle zpracovaných kusů. V případě natěračských a zahradnických prací však žádný mechanismus výpočtu ceny díla ze soupisu provedených prací dovést nelze, neboť je zde uvedena pouze celková cena. Soupisy provedených prací jsou v tomto případě jako důkazní prostředky tedy informačně bezcenné.
21. V případě zakázek pro koncového odběratele KRÁLOVOPOLSKÁ STEEL, s.r.o. (dále jen „STEEL“) jsou soupisy provedených prací předloženy žalobcem v přímém rozporu s důkazními prostředky předloženými společností STEEL, konkrétně s protokoly o předání a se svědectvím vedoucího výroby pana K. Pan K. ve své výpovědi ohledně předmětu sporných plnění uvedl: „*Oni pro nás dělili na našich strojích materiál a dávali ho do beden. To byla celá jejich činnost.*“. Soupisy provedených prací navázané na korespondující sporná plnění pro společnost STEEL přitom sestávají z položek „*broušení výrobků*“, „*přesun materiálu*“ a „*pomocné práce*“ a rozsah je zde definován v Kč/ks, Kč/kg a dohodou. Žalovaný proto uzavřel, že rámcové smlouvy o dílo, zjišťovací protokoly ani soupisy provedených prací nedokládají, jak plnění ve skutečnosti proběhla. Pochybnosti správce daně byly umocněny mimo jiné i tím, že pokud už na některém z předložených dokumentů existuje odkaz na další konkrétní dokument, tak ten už správci daně předložen nebyl (např. kalkulace cen na základě technologických postupů apod.).

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

22. Formálně předložené doklady byly tedy obecné, nevypovídající o skutečném provedení plnění a často v rozporu s jinými důkazy. Nebylo z nich možné zjistit ani způsob výpočtu ceny či v čem jednotlivá plnění opravdu spočívala.
23. Správce daně se dále obrátil na deklarovaného dodavatele (body 32 a násl. napadeného rozhodnutí), ten však neposkytl součinnost. Správce daně zjistil, že sídlo dodavatele bylo současně se změnou jednatele přesunuto do zříceniny rodinného domu, ke kterému jednatel a jediný společník deklarovaného dodavatele nemá žádný vlastnický vztah. Dodavatel v předmětných obdobích nedisponoval žádnou provozovnou či jiným prostorem umožňujícím výkon ekonomické činnosti. Nijak neprezentoval svou ekonomickou činnost v rámci veřejně dostupných zdrojů (například prostřednictvím internetu), což ve své výpovědi potvrdil i sám jednatel. Společnost tak nezanechala ani fyzickou, ani virtuální stopu. Dodavatel od roku 2016 nezveřejňuje ani účetní závěrky či výroční zprávy. Jako hlavní ekonomickou činnost v posuzovaných zdaňovacích obdobích na přiznáních k DPH uvádí „ostatní stavební instalace“, nedeclaruje v nich ale žádná přijatá zdanitelná plnění, a ačkoliv zdanitelná plnění údajně uskutečněná pro žalobce jsou v příslušných kontrolních hlášeních formálně přiznána, daň z nich uhrazena nebyla (čímž došlo k narušení principu neutrality daně). Dle údajů České správy sociálního zabezpečení měl dodavatel v roce 2021 dva zaměstnance, z nichž jeden byl jeho bývalý jednatel. Dle údajů Automatizovaného daňového informačního systému (ADIS) byl deklarovaný dodavatel registrován k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti i k dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických/právnických osob, vyúčtování ani jedné z těchto daní ale nepodal. Deklarovaný dodavatel byl od 14. 11.2021 do 9. 5. 2023, kdy mu byla zrušena registrace k DPH, označen jako nespolehlivý plátce pro závažné a dlouhodobé porušování svých povinností vztahujících se ke správě daně a následně byl označen jako nespolehlivá osoba. Následně byl bez likvidace zrušen usnesením Krajského soudu v Ústí nad Labem. Tyto skutečnosti prohloubily pochybnosti správce daně o tom, že by deklarovaný dodavatel poskytl žalobci plnění spočívající v *dokončovacích pracích*. Vzhledem k uvedenému nemá žalovaný za to, že by uvedení plnění v kontrolních hlášeních deklarovaného dodavatele skutečně vypovídalo o poskytnutí plnění. Žalovaný na základě uvedeného uzavřel, že deklarovaný dodavatel byl pouze formálně fungující *prázdnou schránkou*.
24. Platby mezi žalobcem a deklarovaným dodavatelem probíhaly hotově, přestože oba disponovali bankovním účtem a deklarovaný dodavatel na daňových dokladech uváděl formu úhrady *převodním příkazem*. Pokladní doklady byly vystavovány vždy v sérii dvou až tří po sobě následujících dnů (včetně státního svátku) a 15 z 23 příjmových pokladních dokladů bylo vystaveno na částku 250 000 Kč, tedy v hodnotě nijak nenavazující na sporná plnění, navíc blízká se dennímu limitu pro hotovostní platby. Platby v hotovosti vysvětlil jednatel deklarovaného dodavatele exekucí na účtech jeho společnosti. To však nepopírá účelovost zvolené formy úhrady (obcházející nejen limit hotovostních plateb, ale i exekuci vedenou proti deklarovanému dodavateli). Hotovostním platbám sice odpovídají výběry hotovosti z účtu žalobce, z předložených dokladů však nelze zjistit komu, za co a jestli vůbec byla vybraná hotovost předána. Přijetí plateb jednatel deklarovaného dodavatele potvrdil a podpisy na dokumentaci jsou vizuálně totožné s jeho podpisem na protokolu o svědecké výpovědi. Daňové orgány jej však posoudily jako svědka nevěrohodného.

25. Výpověď jednatele dodavatele vyhodnotil žalovaný v bodě 36 napadeného rozhodnutí. Ing. K. v obchodním rejstříku figuruje ve více než 15 společnostech, z nichž je cca 1/3 buď v likvidaci nebo již byla zlikvidována. Ve své výpovědi nebyl schopen správci daně sdělit žádnou konkrétní informaci o žádném svém zaměstnanci. Uvedl jen, že se jednalo o práci na dohody o provedení práce či živnostníky, a nikoliv o subdodavatelskou společnost, a že pracovníci byli převážně cizinci (Ukrajinci, Rumuni, Bulhaři). Na dotaz správce daně, zda je schopen předložit jejich docházku, odpověděl, že není z důvodu *probíhající rekonstrukce účetnictví*. Jeho odpovědi ohledně navázání obchodní spolupráce, konkrétních míst, kde probíhaly zakázky, zda a jak byly uzavírány smlouvy či řešeny objednávky apod. byly naprosto vágní až do chvíle, kdy mu byly předloženy sporné daňové doklady, jejichž vyhotovení a podpis potvrdil. Z výpovědi je dle žalovaného patrné, že odběratelům dodával (údajně) pracovníky, nikoliv „díla“, jak je uvedeno v „rámcových“ smlouvách, uzavíraných pro každý měsíc zvlášť na konkrétní činnosti. Žalovaný z výpovědi vyvodil, že jednotlivé dokumenty předložené správci daně vznikaly s velkou pravděpodobností zcela nezávisle na průběhu sporných plnění. Hotovostní platby, které měly probíhat buď v brněnské kanceláři svědka, jejíž existence ale není nijak doložena, nebo v kanceláři pana R. (jednatele žalobce), vysvětlil Ing. K. tím, že účty dodavatele byly zatíženy exekucemi. Svou výpověď svědek završil prohlášením: „*Správce daně si může ověřit, že na daňových přiznání k DPH jsou uvedeny jen výnosy, ale vůbec žádné náklady, z čehož je evidentně jasné, že daňová přiznání nejsou vypovídající o skutečném stavu*“. Svědek pak sám navrhl správci daně, že příslušnou dokumentaci týkající se personálního zabezpečení sporných plnění a dokumentaci o jejich průběhu dodatečně správci daně předá, což ovšem (ani po následné výzvě) neučinil. Žalovaný uzavřel, že tato výpověď nepomohla prokázat, že sporná plnění dodal právě dodavatel a že proběhla tak, jak je na sporných dokladech deklarováno.
26. Z výpovědí ostatních svědků z řad odběratelů pak dle žalovaného vyplynulo (bod 37 napadeného rozhodnutí), že ačkoliv se zakázky formálně uskutečňovaly pod hlavičkou „smluv o dílo“, ve skutečnosti se, s výjimkou zakázek pro společnost Badger (svařování svařenců), jednalo o dodávání pracovní síly. Co ze svědeckých výpovědí ale nijak nevyplývá, je skutečnost, že by se na zdanitelných plněních na výstupu, která žalobce označil jako přímo navazující na sporná plnění, jakýmkoli způsobem podílel deklarovaný dodavatel. K tomu žalovaný připomněl, že zatímco deklarovaný dodavatel měl podle všeho pouze dva zaměstnance (jednatele a bývalý jednatele), žalobce jich měl 33. Žalovaný uzavřel, že nebylo prokázáno, že žalobce plnění skutečně přijal od deklarovaného dodavatele, a že ve věci nebyl zjištěn ani jiný možný dodavatel v postavení plátce DPH.
27. Co se týče plnění, které měl žalobce uskutečnit pro společnost STEEL, smlouva o dílo ani její dodatky svým obsahem nekorespondují s žalobcem předloženými soupisy provedených prací a ani z nich není patrné, o jaké činnosti se jednalo a v jakém rozsahu měly být dodány. Podklady předložené žalobcem a jím deklarovaným odběratelem se shodují pouze ve zcela obecném popisu, že se jednalo o „*povrchové úpravy kovů*“, aby se i zde následně ukázalo, že zatímco deklarovaný dodavatel údajně výrobky „*brousil*“, tak dle pana K., představitele společnosti STEEL, žalobce pro společnost STEEL „*dělil materiál*“. Rozsah plnění na protokolech o předání uveden není. Protokol o předání sice uvádí, že „*způsob výpočtu ceny byl oběma stranami dohodnut na základě kalkulace cen a technologického postupu výroby*“, ani jedna ze stran však tyto podklady správci daně nepředložila. Soupisy provedených prací předložené žalobcem nelze pokládat za důkazní prostředek k prokázání rozsahu a předmětu Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

plnění, neboť odběratel (STEEL) předal správci daně vlastní protokoly o předání, které byly na rozdíl od těch předložených žalobcem opatřené podpisy a razítky obou stran.

28. Ani na daňových dokladech vystavených žalobcem odběrateli Ing. V. a k nim příslušejícím soupisům provedených prací (neověřeny odběratelem) není žádná zmínka o rozsahu plnění. Smlouvu, na kterou daňové doklady odkazují, ani jedna strana nepředložila. Ing. V. nevěděl, že by měl na plnění pro něj pracovat subdodavatel, navíc uvedl, že plnění proběhlo na jiném místě, než uváděly doklady předložené žalobcem. Také poslední ze sporných plnění, „provedené natěračské práce na akci KRÁLOVOPOLSKÁ v měsíci 07/2021“, bylo podloženo pouze daňovým dokladem doplněným stejně jako v předchozích případech nicneříkajícím zjišťovacím protokolem a soupisem provedených prací, který zřejmě vznikl přepisem dokumentu týkajícího se zahradnických prací. Žalobce následně předložil objednávku, dle které *odpracoval* jako subdodavatel plnění 290 hodin. Zda nějaké z těchto hodin odpracoval alespoň nějaký zaměstnanec deklarovaného dodavatele, to z ničeho nevyplývá. Žalovaný proto uzavřel, že žalobce neprokázal přijetí plnění od deklarovaného dodavatele ani jeho předmět a rozsah. Má však za prokázané, že se nějaká plnění v té či oné formě fakticky uskutečnila ať už subdodavatelsky, vlastními zaměstnanci žalobce, osobami samostatně výdělečně činnými nebo pracovníky bez oficiálního zaměstnavatele, tj. „na černo“, a že se tak dělo v rámci ekonomické činnosti žalobce (bod 47 napadeného rozhodnutí).
29. Daňové orgány tedy v řízení zpochybnily přijetí plnění od deklarovaného dodavatele v deklarovaném předmětu a rozsahu. Předložené doklady obsahovaly minimum informací o skutečném provedení plnění. Navíc byly často ve vzájemném rozporu nebo v rozporu s jinak zjištěnými skutečnostmi (svědecké výpovědi, skutečnosti zjištěné správcem daně). Platby probíhaly nestandardním způsobem, který deklarovaný dodavatel „vysvětlil“ účelovým obcházením exekučního řízení. Deklarovaný dodavatel se jeví vysoce nestandardně a neevidoval téměř žádné zaměstnance a jeho jednatel (a ostatně ani žalobce sám) nebyl schopen určit ani jednu konkrétní osobu, která se na daných plněních měla podílet.
30. Žalobce namítá, že závěry ohledně obecnosti rámcových smluv o dílo a souvisejících podkladů jsou nesprávné. Zatímco však žalovaný tyto své závěry zevrubně odůvodnil, jak soud shrnul výše, žalobcův nesouhlas je prostý jakýchkoliv dalších úvah. Při konfrontaci s podrobným odůvodněním napadeného rozhodnutí proto neobstojí. Daňové orgány netvrdí, že smlouva byla pro nedostatek konkrétnosti chybná či neplatná. Žalobce se nemýlí, pokud poukazuje na autonomii smluvních stran a jejich možnost ujednat si mezi sebou obchod v zásadě tak, jak chtějí. Na druhou stranu, pokud hodljají takovou smlouvou v budoucnu prokazovat uskutečnění plnění, jeví se vhodné, aby byla smlouva dostatečně konkrétní. Obecně je totiž na daňovém subjektu, aby si zajistil dostatečnou *auditní stopu* a byl schopen (pokud správce daně prokáže pochybnosti stran formálních dokladů) svůj nárok na odpočet prokázat.
31. Žalobce má za to, že soulad doložených formálních podkladů se skutečností prokázal výslechem jednatele dodavatele. Zdejší soud tento názor nesdílí. Lze souhlasit se žalobcem, že s plynutím času lze obvykle spojovat do určité míry méně podrobnou výpověď. Jak ale vyplývá z protokolu o výslechu jednatele dodavatele ze dne 16. 1. 2023, svědek si mimo to, že vystavil předmětné doklady, a že se plnění v souladu s těmito doklady uskutečnila, nepamatoval nic, co by se posuzovaných plnění týkalo. Taková výpověď věrohodně

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

nedokládá, že plnění skutečně proběhla, resp. že je poskytl deklarovaný dodavatel. S ohledem na skutečnosti zjištěné o deklarovaném dodavateli, svědecké výpovědi odběratelů a čistě formálně se jevící spolupráci mezi žalobcem a deklarovaným dodavatelem nemohla výpověď jednatele dodavatele pochybnosti správce daně rozptýlit.

32. Stejně tak nelze z výsledku vyvodit ani závěr, že by dodavatel nebyl *prázdnou skořápkou*. Jednatel vypověděl pouze to, že k plněním došlo v souladu s formálními doklady a že tyto dodavatel fakturoval. Ke skutečnému provádění plnění si na žádnou okolnost nevzpomněl. Samotná skutečnost, že se jednatel společnosti dostaví na výsledch (a slíbí zaslání důkazů, které však už nezašle) neznamena, že se jedná o *klasicky* fungující společnost. Žalovaný v bodech 32 a následujících podrobně popsal, z jakých důvodů považoval dodavatele za formálně fungující prázdnou schránku. Svědek svou výpovědí tyto okolnosti neobjasnil.
33. Pokud jde o žalobcovu řečnickou otázku, co dalšího měl ještě předložit, aby daňové orgány přesvědčil, platí, že volba důkazních prostředků, kterými daňový subjekt svá tvrzení prokáže, je na jeho úvaze a není povinností správce daně mu sdělovat, kterými důkazními prostředky může případně přijetí zdanitelného plnění od jiného plátce DPH prokázat (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 11. 8. 2009, č. j. 1 Afs 63/2009-102). Povinnosti daňového subjektu zajistit si důkazní prostředky o souladu faktického stavu se stavem deklarovaným lze dosáhnout prostřednictvím kontrolních mechanismů procesů vytvářejících spolehlivou vazbu mezi daňovým dokladem a daným plněním, tzv. auditní stopou. Auditní stopou je přitom třeba rozumět zdokumentovaný tok plnění od zahájení obchodního případu až po jeho ukončení. Je pouze na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání. Určitě nebylo nutné, aby žalobce předkládal další a další formální doklady či dokonce z poskytování plnění pořizoval videozáznam. Jak žalovaný poznamenal, základním problémem předložených důkazních prostředků nebylo jejich množství, ale jejich kvalita.
34. Žalobci lze dát za pravdu v tom, že nemůže být postihován za nekontaktnost deklarovaného dodavatele a za to, že si tento neplnil své daňové povinnosti. Rovněž by žalobci nebylo možné vytýkat neunesení důkazního břemena ohledně skutečností, jež se týkaly tohoto jiného daňového subjektu. K takové situaci však v nyní posuzované věci nedošlo, neboť žalobce měl povinnost toliko prokázat, že k předmětným obchodním transakcím s deklarovaným dodavatelem v deklarovaném předmětu a rozsahu skutečně došlo, což však neučinil (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 235/2015-38). Také v tomto ohledu žalovaný už poskytl žalobci odpověď, konkrétně v bodě 52 napadeného rozhodnutí. Uvedl, že o žalobcem tvrzeném skutkovém stavu vznikly správci daně pochybnosti. Jelikož žalobce tyto pochybnosti nerozptýlil, pokusil se správce daně transakce ověřit u deklarovaného dodavatele. Okolnosti deklarovaných plnění následně zjišťoval správce daně také u žalobcových odběratelů. K prokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele (nebo jiného plátce DPH) to však nevedlo. Žalobce tedy není „trestán“ za to, že transakce nedoložil deklarovaný dodavatel, ale za to, že tak v první řadě neučinil on sám.
35. Mimo argumenty, na kterých stojí napadené rozhodnutí, směřuje tvrzení, že spolupráce s dodavatelem byla bezproblémová a žalobce jej neměl důvod podezírat z čehokoliv

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

nezákonného. Tato skutečnost nemá význam, pokud žalobce neprokázal, že plnění od deklarovaného dodavatele (v deklarovaném předmětu a rozsahu) skutečně obdržel.

36. V posuzované věci nedošlo ani ke *dvojímu zdanění*. V první řadě deklarovaný dodavatel daň sice přiznal, ale neuhradil. Sám jednatel deklarovaného dodavatele pak během výslechu uvedl, že daňové přiznání deklarovaného dodavatele neodpovídá realitě. Daňové řízení dle zdejšího soudu nevykazuje známky svévole ani toho, že by daňové orgány chtěly daň u žalobce vybrat za každou cenu. Lze proto uzavřít, že žalovaný účetními a jinými doklady deklarovaný předmět, rozsah a dodavatele plnění zpochybnil a žalobce tyto pochybnosti (ačkoliv jej v tomto ohledu tížilo důkazní břemeno) nerozptýlil a uskutečnění plnění neprokázal.

V. Závěr a náklady řízení

37. Ze shora uvedených důvodů zdejší soud žalobu zamítl dle § 78 odst. 7 s. ř. s. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl dle § 60 s. ř. s. Neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu

a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

Brno 15. května 2025

David Raus v.r.
předseda senátu

