



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **cba integrated services, s. r. o.**  
sídlem Orlí 542/7, 602 00 Brno  
zastoupeného advokátem JUDr. Petrem Cembisem  
sídlem Ponávka 185/2, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 8. 2023, č. j. 26210/23/5300-21441-712906

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Účastníci řízení nemají právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Předmětem sporu v řešené věci je otázka, zda žalobce splnil podmínky pro odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) a zda mu orgány daňové správy z neuznaných plnění správně doměřily DPH.

2. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále též „finanční úřad“) doměřil žalobci DPH za měsíce listopad 2018 až duben 2019, a to celkem šesti dodatečnými platebními výměry. Finanční úřad neuznal žalobcem deklarované plnění od společností LCh Servisní spol., s. r. o. (poskytnutí bezpečnostních služeb), LAVASTAV INVEST, a. s. (poskytnutí bezpečnostních a úklidových služeb), a Rivalenti, s. r. o. (poskytnutí kontrolní činnosti).
3. Odvolání žalobce proti všem šesti dodatečným platebním výměrům zamítl žalovaný jedním rozhodnutím označeným v záhlaví (dále též „odvolací rozhodnutí“ nebo „napadené rozhodnutí“). Proti němu brojí žalobce u Krajského soudu v Brně žalobou podanou dne 6. 10. 2023.

## II. Argumentace žalobce

4. Žalobce navrhuje napadené rozhodnutí zrušit. Úvodem poukazuje na to, že splnil svou daňovou povinnost a svůj nárok prokázal. Při posouzení jádra věci by měl soud zohlednit klíčovou judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005-57, ze dne 19. 4. 2022, č. j. 3 Afs 223/2020-66) a Soudního dvora Evropské unie (rozhodnutí ve věci Kemwater Prochemie, C-154/20). Z uvedené judikatury jasně vyplývá, že poskytla-li plnění osoba povinná k DPH, byť se nejedná o subjekt deklarovaný na daňovém dokladu, je přesto nárok na odpočet DPH po právu.
5. Žalobce poskytuje služby ostrahy majetku a osob, služby soukromých detektivů a úklidové služby. Ačkoliv žalobce poskytuje služby svými zaměstnanci, musí být schopný reagovat na požadavky zákazníků a musí mít dostatečný počet pracovníků. Proto má uzavřeny smlouvy o spolupráci se svými subdodavateli LCh Servisní, Lavastav a Rivalenti, jejichž zaměstnance v případě potřeby používal. Jelikož byl z provádění služeb odpovědný žalobce, zaměstnance svých subdodavatelů při práci kontroloval. Zároveň měli jmenovaní dodavatelé povinnost vykonávat plnění prostřednictvím svých zaměstnanců. Žalobce nesouhlasí s tím, že by motivem tohoto modelu měla být daňová optimalizace. Činnost bezpečnostních služeb je náročná na personální zabezpečení, mění se požadavky na personální zajištění a je vysoká proměnlivost. Pro žalobce je nevýhodné zaměstnávat větší počet osob, protože jde o fixní náklady, které nemusí být schopen pokrýt. Je pro něj proto výhodnější, aby své zaměstnance doplnil o subdodávky z jiných společností, které může v případě úbytku práce jednoduše „propustit“ ukončením smlouvy. Zároveň musí být žalobce schopen poskytovat své služby rychle, protože nemůže po získání zakázky teprve zahájit nábor pracovníků. Smlouvy se společnostmi Lavastav a LCh jsou koncipovány tak, že nárok na odměnu mají pouze v případě faktického výkonu činnosti. Pokud práci nekonají, žalobce jim nic nehradí.
6. Navíc pracovníci, kteří vykonávají práci strážného, často nemají zájem uzavřít pracovní smlouvu, ale více jim vyhovuje uzavírat dohody o provedení práce. Fluktuují mezi jednotlivými zaměstnavateli v oboru a hledají co nejvyšší výdělek. Nelze proto vyloučit, že takové osoby pracovaly pro více zaměstnavatelů. Někteří zaměstnanci žalobce zřejmě byli ochotni nad rámec práce zadané žalobcem pracovat i pro jiné subjekty, včetně společností Lavastav a LCh. Žalobce však tyto údaje neměl a věděl to jen o některých zaměstnancích. Nemá možnost zjišťovat, zda jeho zaměstnanci pracují i pro jiné společnosti – ostatně nejde o nic nezákonného.
7. Kvalitu žalobcem poskytovaných služeb kontrolovala společnost Rivalenti, a to za účelem zajištění kvalitní a nezávislé kontroly. Žalobce k tomu doložil smlouvu o kontrolní činnosti

a plány kontrol. Protokoly o kontrole žalobce zničil, protože obsahovaly citlivé údaje a nebyl důvod si je více uchovávat. Taková externí kontrola strážní služby probíhá bez vědomí pracovníků, neboť jedině tak má smysl. Pracovníci žalobce či jeho dodavatelů tak svědecky nemohou výkon této služby osvědčit, protože o ní neměli ani vědět.

8. Žalobce trvá na tom, že deklarované plnění poskytly společnosti LCh, Lavastav a Rivalenti. To, že tyto společnosti dle finančního úřadu neměly dostatek zaměstnanců (LCh) či žádné zaměstnance (Lavastav a Rivalenti), totiž neznamená, že plnění poskytnout nemohly – např. formou subdodávek. Ačkoliv by to bylo v rozporu se smlouvou, mohlo se tak stát. Žalobce nemohl ověřit, že osoby vyslané jmenovanými společnostmi ve skutečnosti nejsou jejími zaměstnanci – není oprávněn činit dotazy vůči ČSSZ. Žalobce kontroloval pracovněprávní dokumentaci vyslaných zaměstnanců, což potvrdili svědci A. B. a I. F. Zároveň nutno říci, že činnost M. O. ve společnosti Lavastav byla odborného charakteru. Nepůsobil tam ve statutárním orgánu a ani nebyl personalistou či účetním. Nevěděl o tom, že by společnost Lavastav neměla zaměstnance a že si neplnila své povinnosti vůči ČSSZ.
9. O pochybnostech stran jeho dodavatelů (fakturační řetězce, nespolehliví plátcí DPH apod.) žalobce v době obchodních transakcí nevěděl a vědět nemohl, protože všechny tyto pochybnosti vyplynuly na povrch až několik let poté.
10. A finanční úřad také nedůvodně zpochybnil svědecké výpovědi A. B., M. M., I. F., R. P., M. N. a O. S. Finanční úřad jim „přiznal“ nižší věrohodnost s tím, že je žalobce mohl údajně ovlivnit, a více uvěřil svědkům M. N. a M. H. Výslech všech svědků se však v zásadních ohledech neliší. Souhrnně z nich vyplývá, že mezi žalobcem a výše jmenovanými společnostmi byl obchodní vztah, probíhaly dodávky bezpečnostních, úklidových a kontrolních služeb. Je možné, že někteří zaměstnanci nemohli přesně identifikovat společnost, vůči které měli pracovně právní vztah. To však vysvětluje marketingová strategie popsaná svědkem O. Především ale svědci potvrdili vykonání sjednaných služeb. Výpovědi A. B. a I. F. se mohou od ostatních lišit, protože vykonávali práci na úrovni nižšího managementu. Drobné nepřesnosti ve výpovědích lze přičítat i časovému odstupu několika let, s jakým finanční úřad svědky vyslyšal.
11. Žalobce v replice na vyjádření žalovaného navíc uvedl, že je podle něj napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, když se žalovaný odchýlil od názoru finančního úřadu, že se plnění uskutečnilo, a nyní tvrdí, zda se vůbec nějaké plnění odehrálo.

### III. Argumentace žalovaného

12. Žalovaný navrhuje podanou žalobu zamítnout a odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Zdůrazňuje, že v dané věci zpochybnil samotné uskutečnění plnění, nikoliv deklarovaného dodavatele. Judikatura týkající se věci *Kemwater Prochemie* se proto v tomto případě neuplatní. Co se samotných služeb týče, pak společnosti Lavastav a LCh neměly zaměstnance, kterými by jej mohly realizovat. A žalobce o tom minimálně v případě společnosti Lavastav musel vědět, protože předseda žalobcova představenstva v této společnosti pracoval. Plnění od společnosti Rivalenti je zase pouhým žalobcovým tvrzením, když nepředložil smlouvu a protokoly o kontrolách, ale pouze daňové doklady. Smlouvu o kontrolní činnosti předložil žalobce až soudu a podle žalovaného jde o nepřijatelný důkaz – žalobce měl smlouvu předložit už dávno v daňovém řízení. Ani svědecké výpovědi nepotvrdily žalobcovu verzi. Společnosti LCh a Lavastav neměly žádné zaměstnance a nehradily daň z příjmů fyzických osob vybíraných srážkou. A z toho, že žalobce plnění

poskytl svým odběratelům (např. hlídání určitého objektu) ještě neznamená, že totéž plnění také od někoho přijal.

#### IV. Posouzení věci krajským soudem

13. Soud rozhodl ve věci samé bez jednání za podmínek § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), neboť žádná ze stran jednání nepožadovala. Žalobce sice navrhol v žalobě určité důkazy nad rámec obsahu správního spisu, návrh na provedení důkazů před správním soudem podle § 71 odst. 1 písm. e) s. ř. s. nelze sám o sobě považovat za nesouhlas s rozhodnutím bez jednání ve smyslu § 51 odst. 1 s. ř. s. (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2016, č. j. 7 As 93/2014-48, č. 3380/2016 Sb. NSS; všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Žalobce nepodmiňoval svůj souhlas s rozhodnutím bez jednání provedením navržených důkazů – výzvu soudu ze dne 13. 10. 2023, aby se vyjádřil k možnosti rozhodnout věc bez jednání, ponechal žalobce úplně bez reakce a žádnou jasnou vůli ohledně jednání neprojevil (tím se nynější věc liší od situace řešené v rozsudku ze dne 7. 4. 2022, č. j. 10 Afs 176/2020-58). Soud provedení navržených důkazů neshledal potřebným z níže uvedených důvodů.
14. Žalobce navrhl jako důkaz pracovněprávní dokumentaci pracovníků Lavastav a LCh, smlouvu o poskytování bezpečnostních služeb ze dne 17. 12. 2019, smlouvu o poskytování bezpečnostních služeb ze dne 11. 6. 2019, smlouvu o kontrolní činnosti č. 4-032-2018, a výslech svědků A. B. a I. F.
15. Soud není povinen provést všechny účastníkem navržené důkazy, přitom ale musí odůvodnit, proč důkazní návrh neakceptoval. Jak konstantně uvádí Ústavní soud (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 3. 6. 2010, sp. zn. IV. ÚS 666/10), zásadně jsou tři důvody pro odmítnutí důkazů:
  - I. tvrzená skutečnost, k jejímuž prokázání je důkaz navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení,
  - II. důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencií, a
  - III. nadbytečnost důkazu – tvrzení, k jehož ověření je důkaz navrhován, byl již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností ověřeno nebo vyvráceno.
16. Výslech svědků A. B. a I. F. soud nepovažoval za nutný, protože tito svědci byli slyšeni finančním úřadem poměrně podrobně a je nadbytečné svědky znovu vyslýchat jen proto, aby byli vyslechnuti. Žalobce nezmínil, co nového by mělo jejich svědectví odhalit. Jelikož byl tento důkaz již proveden a žádné nové okolnosti neodůvodňují opětovný výslech navržených svědků, soud důkaz neprovedl.
17. Soud též nepovažoval za nezbytné provádět dokazování smlouvami o obdobných službách, které žalobce dohledal ve veřejně dostupných zdrojích. Účelem předkládaných důkazů je prokázat, že se ve smlouvách na bezpečnostní služby (ostrahu) běžně pracuje s možností, že bude nutné akutně zajistit pracovníky. Počet pracovníků proto není dopředu jasně a trvale dán, subjekt poskytující tuto službu musí být schopen efektivně a rychle reagovat. To však nikdo nepochyboval. Prokázání této skutečnosti nemá relevantní souvislost s předmětem řízení.

18. Dalším žalobcovým důkazním návrhem byla smlouva uzavřená se společností Rivalenti. Na tento důkaz je nicméně pozdě. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. bod 41 a násl. rozsudku ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91, nebo bod 44 rozsudku ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232) vyplývá, že těžiště dokazování v daňovém řízení je před daňovými orgány a ne před soudem. Závěry finančního úřadu vychází z toho, zda žalobce v daňovém řízení unesl nebo neunesl své důkazní břemeno. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku č. j. 2 Afs 35/2009-91, jasně uvádí, že daňový subjekt *nemůže pak již rozhodnutí finančních orgánů z této skutečnosti vycházející následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhnout provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení*. Žalobce měl smlouvu se společností Rivalenti předložit v daňovém řízení. To neudělal a zároveň nevysvětlil proč. Nejvyšší správní soud tamtéž dodává, že *neprovedení tohoto důkazu soudem ze shora uvedených důvodů však může být odůvodněno též tím, že jej mohl a měl navrhnout stěžovatel již v daňovém řízení, neboť tento důkaz měl sloužit zjevně k prokázání skutečností, o kterých byl daňový subjekt ze strany finančních orgánů dostatečně informován*.
19. Žalobce ještě navrhoval provedení důkazu pracovníprávní dokumentací pracovníků Lavastav a LCh, nicméně tuto dokumentaci od podání žaloby až do doby vynesení rozsudku nepředložil. I pokud by ji soudu doložil, platil by pro ni závěr uvedený v předchozím odstavci. Žalobce ji měl předložit už v daňovém řízení.
20. Žaloba **není důvodná**.

#### *Právní úprava a judikatura*

21. Podmínky pro uplatnění odpočtu DPH stanovuje § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Chce-li daňový subjekt nárok na odpočet daně uplatnit, je povinen tvrdit, že od jiné osoby, která musí být v době transakce také plátcem DPH, přijal určité zboží či služby, které zákon označuje jako zdanitelná plnění [§ 72 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty]. Svá tvrzení musí daňový subjekt pochopitelně prokázat. To činí typicky svým účetnictvím, ovšem svůj nárok může prokázat i jinak. Jak mnohokrát zdůraznil Nejvyšší správní soud (srov. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007-72, nebo ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32), přestože je prokazování odpočtu DPH prvotně záležitostí dokladovou, je nezbytné respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Je-li proto odpočet sice podpořen formálně správnými podklady, ovšem daňový subjekt nevyvrátí pochybnosti daňové správy o faktickém uskutečnění plnění, nelze takový odpočet přiznat.

#### *Skutková zjištění*

22. Soud nejprve stručně nastíní skutkový stav, jak vyplynul z napadeného rozhodnutí a ze správního spisu (v němž soud ověřoval skutečnosti, které byly podle žalobce sporné), a to jen v rozsahu potřebném pro následné právní posouzení věci.
23. Žalobce si vykázal za zdaňovací období listopad 2018 až duben 2019 mimo jiné přijetí plnění od společností LCh za zajištění bezpečnostních služeb ve výši 4 286 012 Kč (daň 900 071 Kč), Lavastav za poskytování bezpečnostních a úklidových služeb ve výši 1 974 250 Kč (daň 414 590 Kč) a Rivalenti za poskytování kontrolní činnosti ve výši 1 609 790 Kč (daň 338 055,90 Kč). Finanční úřad dne 3. 9. 2019 zahájil daňovou kontrolu

zaměřenou na DPH u označených plnění a na jejím konci zpochybnil jejich faktické přijetí, ačkoliv žalobce své primární důkazní břemeno unesl.

24. Žalobce sám v úvodu daňové kontroly popsal probíhající spolupráci tak, že zaměstnance pro zajištění svých závazků zajišťoval i prostřednictvím inzerátů, kdy se mu ozývaly jednotlivé osoby, ale i subdodavatelé. Žalobce vždy trval na tom, aby subdodavatelé poskytovali plnění pouze svými zaměstnanci, což si i ověřoval. Jakmile žalobce obdržel zakázku, obrátil se na personální oddělení, které následně i po koordinaci se subdodavatelem vyhledávalo vhodné zaměstnance. Bylo vcelku jedno, zda šlo o zaměstnance subdodavatelů nebo osoby, které se žalobci přímo ozvaly, vždy s nimi provedl přijímací pohovor – i subdodavatel mohl „dodat“ nevhodného zaměstnance. Následně je žalobce proškolil a poskytl jim materiální prostředky pro práci (uniformy apod.). Pro třetí strany se všechny osoby tvářily jako zaměstnanci žalobce, přičemž ten svým dodavatelům přímo zakázal kontaktovat jeho odběratele. Plnění následně kontrolovali žalobcovi zaměstnanci F., H., S., B., S. a F. Se společností Rivalenti žalobce spolupracoval na základě písemné smlouvy, plán směn pro každý objekt řešil vedoucí divize, který pracovníky obsazoval podle možností tak, aby nepracovali více jak 12 hodin. U pracovníků subdodavatele žalobce též trval na tom, aby dodržoval jednotný výplatní termín 25. den v měsíci, přitom bylo žalobci jedno, jakým způsobem subdodavatel mzdu vyplácí.
25. Společnost LCh měla žalobci poskytovat bezpečnostní služby na základě smlouvy o obchodní spolupráci. Zpočátku předložil žalobce jen faktury, teprve na výzvu finančního úřadu doložil k fakturám též přílohy, jež obsahovaly seznamy pracovníků této společnosti, kteří měli zajišťovat ostrahu objektů – tyto jmenné seznamy nejsou nikým podepsány, ačkoliv obsahují kolonku „schválil“. Na těchto seznamech figurovaly osoby (identifikované jen jménem a příjmením), které nebyly zaměstnanci LCh. To je v rozporu se smlouvou uzavřenou se žalobcem, podle které měla LCh zajišťovat služby výhradně jen prostřednictvím svých zaměstnanců. Dále byly na seznamu zjištěny osoby, které pracovaly pro společnost cba corporation, která je personálně i kapitálově propojena se žalobcem. V 11 % případů (dle seznamu) šlo navíc o zaměstnance samotného žalobce, který si tak od LCh nechal vyúčtovat propůjčení svých zaměstnanců. U 69 % z celkového počtu osob nelze vůbec ověřit, pro koho zaměstnanci pracovali, a to kvůli nedostatečným údajům na jmenných seznamech (osoby nelze blíže ztotožnit). Pouhé necelé 1 % plnění pak podle finančního úřadu měli poskytnout zaměstnanci LCh. Zároveň finanční úřad porovnal údaje o zaměstnancích LCh z databáze České správy sociálního zabezpečení (ČSSZ) a daňového přiznání této společnosti, přičemž zjistil, že by teoreticky mohli zaměstnanci LCh vykonat pouze 18 % vykázaného plnění, protože žalobce nebyl jediným odběratelem a LCh poskytovalo plnění i jiným osobám. Ke dni podpisu smlouvy se žalobcem navíc společnost LCh nedisponovala žádnými zaměstnanci. Finanční úřad také zjistil, že společnost se zapojila do řetězce společností, jež si navzájem přeprodávaly (pravděpodobně virtuální) plnění. V průběhu daňové kontroly u ní se společnost LCh stala nekontaktní a na výzvy finančního úřadu nereagovala. Její jednatel L. Ch. byl vyslechnut v jiném daňovém řízení vedeném se společností CBA corporation, při kterém pouze povrchně uvedl, že potvrzuje veškerou spolupráci a plnění probíhala v rozsahu deklarovaném na smlouvách, řádně a včas.
26. Společnost Lavastav měla žalobci poskytnout úklidové a bezpečnostní služby na určených objektech. Žalobce poskytnuté služby kromě faktur nedoložil dalšími údaji, není proto jasné, kteří konkrétní zaměstnanci měli tyto služby poskytnout. Také smlouvu uzavřenou

s touto společností žalobce nepředložil, finanční úřad si ji musel obstarat vlastním úsilím. Finanční úřad zjistil, že v roce 2018 a 2019 neevidovala ČSSZ u společnosti Lavastav žádného zaměstnance. Smlouvu se žalobcem podepsala Lavastav dne 7. 10. 2017, tj. v den, kdy tato společnost získala oprávnění na koncesovanou živnost ostraha majetku a osob. Současně tentýž den byl společnosti Lavastav ustanoven odpovědný zástupce za tento předmět podnikání – žalobcův jednatel M. O. Žalobce tak měl přímé personální napojení na společnost Lavastav. Žalobce nepředložil dokumenty, na kterých by byla uvedena jména pracovníků, kteří měli pro žalobce jménem společnosti Lavastav pracovat, stejně jako jejich počet a počet hodin. I u této společnosti finanční úřad popsal řetězec, v jehož rámci si společnosti přefakturovávaly bezpečnostní či úklidové služby, přičemž všechny společnosti v řetězci byly prohlášeny za nespolehlivé plátce a žádná neměla zaměstnance, aby případně poskytly plnění subdodávkou za Lavastav.

27. Společnost Rivalenti měla žalobci poskytnout za zdaňovací období listopad 2018 až duben 2019 službu spočívající v kontrolní činnosti (měla jako externí subjekt kontrolovat, jak kvalitně žalobcovi strážníci vykonávají ostrahu přiděleného objektu). Žalobce doložil daňové doklady, ve kterých je uveden kontrolovaný objekt a počet hodin. Ke čtyřem z pěti dokladů byly připojeny plány kontrol, obsahující kódy kontrolovaných objektů, nicméně seznam kódů žalobce nepředložil a není zřejmé, zda kódy odpovídají kontrolovaným objektům. Plány kontrol jsou podepsány M. O. a není z nich patrné, kdo je vypracoval, nefiguruje na nich označení společnosti Rivalenti a navíc jde o plány, nikoliv o potvrzení o vykonaných kontrolách. Jiné doklady či smlouvu žalobce nepředložil. Finanční úřad u ČSSZ zjistil, že společnost Rivalenti neměla v letech 2018 a 2019 žádné zaměstnance, sídlila na virtuální adrese. Z provedených svědeckých výpovědí pak vyplynulo, že kromě pracovníků žalobce nikdo jiný společnost Rivalenti nezná, pokus o výslech jednatele Rivalenti M. V. byl neúspěšný.
28. Soud se přesvědčil, že daňové doklady od společnosti Rivalenti obsahují prostý popis, že jde o fakturaci na základě smlouvy o poskytování kontrolní činnosti. Kontrolní listy obsahují čísla auditovaných objektů (bez vysvětlení), počet hodin a specifikaci, zda jde o denní nebo noční audit (nebo oba). Dále obsahují datum a podpis žalobcova zástupce M. O. Kontrolující pracovníci nebo firma Rivalenti nejsou zmíněni.
29. Prvotní pochybnosti finančního úřadu tak stručně řečeno vyplývaly z toho, že společnost Lavastav neměla podle jeho zjištění žádné zaměstnance, jejichž prostřednictvím by mohla nasmlouvané plnění (ostraha) dodat. Společnost LCh neměla takových zaměstnanců pro nasmlouvané plnění (ostraha) dostatek. A k tomu, že by přijal plnění (kontrola ostrahy) od společnosti Rivalenti – jež podobně jako Lavastav neměla oficiálně žádné zaměstnance – nepředložil žalobce prakticky žádné důkazy. Všechny tři společnosti jevíly také řadu podezřelých znaků či aktivit, jež obvykle provázejí daňové podvody.
30. Finanční úřad vyslechl svědka M. N., který sdělil, že od zaměstnavatele Brivekasta, s. r. o., přešel k žalobci a uzavřel s ním (za žalobce jednal pan F.) pracovní poměr na dobu určitou – na pozici strážného. Při jeho práci jej kontroloval přímo žalobce nebo zaměstnanci objektu, který hlídal. O tom, že svědkem odpracované hodiny následně vyfakturovala žalobci společnost LCh, nic neví a se společností LCh neměl nic společného – jednatele LCh taky nezná. Ke společnosti Rivalenti uvedl, že mu něco říká, ale neví co přesně. Svědek ještě upřesnil, že neví o zaměstnancích jiných společností, kteří by hlídali objekt uprchlického zařízení, který hlídal on.

31. Svědék M. H. finančnímu úřadu sdělil, že v období od listopadu 2018 do dubna 2019 byli jeho zaměstnavateli žalobce a LCh. Jednatele LCh pana Ch. nezná, smlouvu s oběma společnostmi podepisoval s jednou osobou, jejíž jméno nezná. Mzda od LCh mu byla vyplácena v hotovosti, nicméně poměr se společností LCh po 14 dnech ukončil. I se žalobcem ukončil pracovní poměr a nastoupil k LCh. Jeho práci kontroloval pan B., svědek hlídal azylové zařízení v Kostelci nad Orlicí. Společnost Rivalenti nezná a nejsou mu známi zaměstnanci jiných společností, kteří by spolu s ním daný objekt hlídali.
32. Žalobce k prokázání svých tvrzení navrhl výsledky svědků, a to A. B., I. F., M. M., R. P., O. S. a M. N. Tyto výsledky finanční úřad provedl a dle soudu je nutné je alespoň ve stručnosti shrnout, protože jsou podle žalobce klíčovým důkazem potvrzujícím jeho verzi událostí.
33. Svědék I. F. při výslechu finančnímu úřadu uvedl, že v šetřeném období pracoval pro žalobce jako vedoucí divize fyzické ostrahy – zajišťoval průběh ostrahy, řešil rozpisy směn a problémy s tím spojené, proškolení zaměstnanců a strážní pravidla. Dle jeho požadavku na personální oddělení žalobce mu byl poskytnut potřebný počet pracovníků, žádné dohody o provedení práce (či jiné) s nimi neuzavíral, pouze výjimečně. Pokud dostal od personálního oddělení smlouvu, kterou nechával podepsat pracovníka, jako zaměstnavatel tam byla uvedena společnost LCh (v případě dohod) a jinak žalobce, SECURITY Navos a další firmy. Na kontrolách pracovali i zaměstnanci cizích společností, přesně neví o jaké šlo. Svědek zná jednatele LCh pana Ch., potkal se s ním a společnost LCh zná i z pracovních smluv, kde byla tato společnost obsažena. Jména konkrétních zaměstnanců si nepamatoval a nevěděl ani to, zda z této společnosti chodil někdo kontrolovat své zaměstnance. Totéž uvedl ke společnosti Lavastav. Výplata byla zaměstnancům vyplácena v hotovosti, kdy měl jednou za měsíc na stole krabici s obálkami a výplatou, které zaměstnancům LCh a Lavastav předával na jednotlivých strážných objektech. Společnost Rivalenti či jejího jednatele nezná.
34. Svědčyně A. B. při výslechu sdělila, že u žalobce působila ve funkci vedoucí divize a vedla agendu podřízených pracovníků na jednotlivých objektech, plánovala rozpisy směn a kontrolovala podřízené. Když bylo nutné sehnat pracovníky, kontaktovala personální oddělení, které jí poslalo uchazeče, se kterými následně provedla pohovor a proškolila je. Smlouvu či dohodu s ním uzavíralo personální oddělení. Nicméně personální oddělení jí dávalo pracovní smlouvy či dohody, aby zajistila podpis pracovníka – na těchto dohodách byl uváděn pan O. nebo pan Ch. Potvrdila spolupráci žalobce se společnostmi LCh, Lavastav a Rivalenti. Společnost LCh zná, pracovníkům této společnosti dávala k podpisu dohody – personální oddělení žalobce jí sdělilo, že tato společnost dodává pracovníky dle potřeby. Navíc jejím zaměstnancům vyplácela mzdu v hotovosti v jednotlivých objektech. Přímou se společností LCh svědkyně nejednala. Ke společnosti Rivalenti uvedla, že kontrolní činnost vykonávala tato společnost a svědkyně, ze společnosti Rivalenti nikoho nezná a o kontrole se dovídala od zaměstnanců nebo ze strážní knihy.
35. Svědék M. M. byl od prosince 2018 žalobcův zaměstnanec na pozici strážný, kdy od listopadu 2018 do dubna 2019 měl současně uzavřenu dohodu o provedení práce se společností LCh. Ví, že jeho práci někdo kontroloval, protože jej pan F. upozornil, že kontroly budou probíhat a kontrolující se prokáže průkazem s fotografií. Z ostatních zaměstnanců zná pana P., který pracoval zřejmě pro žalobce, a pana V., jehož zaměstnavatelem byla společnost LCh. Jednatele společnosti LCh pana Ch. svědek zná, seznámili se přes pana V. Co se společností LCh týče, měl s ní svědek podepsanou „nějakou

brigádu“ a o této společnosti se dozvěděl od pana V. po nástupu k žalobci. Dohodu se společností LCh mu nechal podepsat vedoucí žalobcovy divize F. s tím, že svědkovi tuto dohodu předává pan Ch. Mzdu od společnosti LCh obdržel vždy v hotovosti od pana F. nebo jiné osoby. Všechny otázky týkající se samotné kontroly řešil s panem F. (směny, BOZP apod.). Svědek zná i společnost Lavastav, zřejmě pracoval na základě dohody i pro tuto společnost. Organizace práce pro tuto společnost probíhala obdobně jako pro LCh – vše týkající se ostrahy řídil pan F., mzdu mu v hotovosti vyplácel on nebo jiný kolega. Společnost Rivalenti svědek nezná.

36. Svědék R. P. finančnímu úřadu sdělil, že od září 2018 byl zaměstnancem cba corporation (strážný), zřejmě od ledna 2019 pak též zaměstnancem LCh. Ke společnosti LCh přešel, protože dostal lepší pracovní nabídku. Ze společnosti LCh o tom ale s nikým nejednal, smlouvu podepsal s panem F. Stejně jako předchozí svědek i R. P. řešil praktické otázky související s kontrolou jen s panem F., který mu vyplácel mzdu v hotovosti. Nyní je zaměstnancem cba corporation, protože se společnost LCh rozpadla. Společnosti Rivalenti a Lavastav nezná.
37. Svědčyně M. N. uvedla, že pracovala (strážná) na základě dohody o provedení práce s cba corporation, zná společnost LCh a jednatele Ch., seznámila se s ním při předání výplaty, kterou obdržela od vedoucí divize B. Svědkyně sdělila, že i pro žalobce pracovala na základě dohody o provedení práce. Poté vysvětlila, že se v názvech společností motá a pokud uváděla, že pracovala pro společnost cba corporation (a ne pro žalobce), tak proto, že logo této společnosti bylo na uniformách. Její práci kontrolovaly různé osoby, při jedné kontrole se kontrolní orgán prokázal vizitkou s logem firmy cba corporation a jménem. Details výkonu práce řešila s paní B. Připustila, že mohla mít pracovní poměr nebo dohodu i se společností Lavastav, kterou zná.
38. A konečně svědek O. S. vypověděl, že měl v období listopad 2018 až duben 2019 uzavřenu dohodu o provedení práce se společnostmi LCh a Lavastav, pracoval jako ostraha. Dodal, že nedělal pro jednu firmu. Důležité bylo, že dostal peníze v hotovosti. Nestaral se o to, od jaké firmy. Vše důležité ohledně služby řešil s paní B., mzdu mu vyplácela v hotovosti většinou ona. Dohodu se společností Lavastav uzavřel s paní B., jednatele LCh a Lavastav pana Ch. viděl asi jednou v životě. Společnost Rivalenti či jejího jednatele V. nezná.

*Žalobce neunesl důkazní břemeno*

39. Jen pro pořádek soud dodává, že se nezabýval žalobcovou pozdní námitkou o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, kterou vznesl až v replice k vyjádření žalovaného. V tu chvíli mu již uplynula lhůta pro podání žaloby. Navíc se nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí soud beztak zabývá i bez námitky a taková vada by byla důvodem ke zrušení rozhodnutí bez jednání [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].
40. Žalobce v řízení doložil některé formálně správné doklady. Především smlouvy se společnostmi LCh a Lavastav a faktury na první pohled prokazují jeho nárok. Primární důkazní břemeno žalobce unesl. V souladu s § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, přešlo důkazní břemeno na finanční úřad, který může vyvrátit věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předložených dokladů. Aby finanční úřad své důkazní břemeno unesl, musí identifikovat konkrétní skutečnosti, které znevěrohodňují předložené doklady. Jak uvádí Nejvyšší správní soud v již citovaném rozsudku č. j. 5 Afs 191/2019-32, „v každém případě je však pro přechod důkazního břemene zpět

*na daňový subjekt nezbytné, aby správce daně své pochybnosti kvalifikovaně vyjádřil*“. Finanční úřad musí své pochybnosti formulovat tak, aby daňový subjekt věděl, na základě čeho předložený doklad neobstojí a co způsobuje jeho neprůkaznost.

41. Finanční úřad těmto nárokům vyhověl. Než se soud pustí do hodnocení skutkových podrobností případu, je vhodné podívat se na plnění jako celek. Žalobcovo podnikání spočívalo ve službách osob – ostraha majetku, úklidové a kontrolní služby. Jejich výsledkem není hmatatelný objekt (např. hotová stavba). O to víc je důležité, aby měl žalobce dostatek listinných důkazů a evidencí, které plnění prokážou. Jak finanční úřad zjistil dotazy na některé subjekty, žalobce služby ostrahy a úklidu svým odběratelům opravdu poskytoval. Sporné však je, zda sám, nebo k tomu využil subdodavatelů. A na prokázání této okolnosti celý případ stojí.
42. Společnosti LCh, Lavastav a Rivalenti se žalobci zavázaly, že mu budou poskytovat služby prostřednictvím svých zaměstnanců. Žalobce doložil daňové doklady od všech tří společností za řešené období a dále smlouvy se společnostmi LCh a Lavastav. Až na absentující smlouvu se společností Rivalenti tak žalobce předložil dostatečné prvotní doklady o proběhlém plnění.
43. Po výzvě finančního úřadu žalobce dále doložil jmenné seznamy pracovníků LCh a počet odpracovaných hodin. K dokladům od společností Lavastav a Rivalenti žalobce naproti tomu žádné jmenné seznamy pracovníků, kteří měli tyto práce vykonávat, nepředložil. Společnosti Lavastav a Rivalenti podle zjištění od ČSSZ žádné své zaměstnance v období let 2018 a 2019 neměly. S finančním úřadem ani jedna ze jmenovaných společností nespolupracovala a záhy po zahájení daňové kontroly se staly nespolehlivými plátcí.
44. Pokud jde o doklady od společnosti LCh, žalobce k nim předložil jmenné seznamy zaměstnanců a odpracovaných hodin. Finanční úřad žalobci vytýká, že tyto seznamy nejsou nikým podepsány, ačkoliv obsahují kolonku „schválil“. Přitom fakturace mezi žalobcem a LCh probíhala podle počtu odpracovaných hodin a podle smlouvy je měly obě společnosti odsouhlasit. To je však méně podstatná okolnost. Seznamy zaměstnanců vykazují mnohem vážnější vady. Finanční úřad totiž zjistil, že:
  - a) na seznamu figurují zaměstnanci cba corporation, která je kapitálově propojena se žalobcem (20 % vyúčtovaných hodin),
  - b) na seznamu lze nalézt i zaměstnance samotného žalobce (11 % vyúčtovaného množství hodin),
  - c) velké množství zaměstnanců se nepodařilo ztotožnit vůbec a nepodařilo se zjistit, pro koho pracovali (69 % vyúčtovaného množství hodin),
  - d) nepatrné množství hodin skutečně odpracovali zaměstnanci LCh, kteří byli v evidenci ČSSZ (méně než 1 % vyúčtovaných hodin).

Navíc se ukázalo, že společnost LCh nemohla plnění ve vykázaném rozsahu poskytnout, ani pokud by se vycházelo z kapacit všech jejích zaměstnanců evidovaných ČSSZ. Například v měsíci březnu vyfakturovala společnost LCh žalobci 7 279 hodin, přitom ale měla jen 18 zaměstnanců (dle ČSSZ). To by však znamenalo, že každý ze zaměstnanců LCh odpracoval pro žalobce více než 400 hodin za měsíc, přičemž při běžném zatížení odpracuje zaměstnanec necelých 200 hodin (při zohlednění týdenní pracovní doby 38,75 h – 40 h a přesčasů maximálně 8 hodin týdně, jak dovoluje zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce).

Nejen, že by zaměstnanci LCh museli pro žalobce pracovat dvojnásobek maximální pracovní doby, museli by pracovat jen pro žalobce. Společnost LCh ale vykazovala i plnění poskytnutá dalším odběratelům, takže žalobce nebyl její jediný zákazník, a plnění pro žalobce tvořila pouhých 18 % závazků společnosti LCh.

45. Podobné nesrovnalosti se u dodavatele Lavastav sice odhalit nepodařilo, ovšem to nic neznamená – žalobce zde „pro jistotu“ nepředložil vůbec žádné jmenné seznamy zaměstnanců, které mu tato společnost měla dodávat, jak už bylo výše uvedeno. Postačí ale říci, že Lavastav podle zjištění finančního úřadu neměl vůbec žádné vlastní zaměstnance.
46. Krajský soud obecně nezpochybňuje, že pracovníci na pozici strážný nemusí mít zájem uzavírat pracovní smlouvy a raději pracují na základě dohod o provedení práce pro více společností. Pak se ovšem nabízí otázka, proč žalobce na podmínce pracovního poměru ve smlouvách vlastně trval, když je podle něj samotného běžná situace opačná, tedy práce pro více zaměstnavatelů na základě nejrůznějších dohod. Byli to právě žalobcovi zaměstnanci B. a F., kdo dával strážným k podpisu nejen smlouvy, ale i dohody se společnostmi Lavastav a LCh. Žalobce by tedy musel vědět o tom, že tyto společnosti porušují své závazky ze smluv vůči němu už v době, kdy mu deklarovanou službu poskytovaly. Stejně tak by žalobce musel vědět, že někteří jeho vlastní zaměstnanci pracují zároveň i pro jeho subdodavatele (minimálně formálně). Navíc je samozřejmě zvláštní, že dohody se společnostmi Lavastav a LCh dával pracovníkům k podpisu zpravidla žalobcův vlastní zaměstnanec. Společnosti Lavastav a LCh si tedy zjevně nezařizovaly ani podpis smluv a jednatele Ch., kterého se v řízení nepodařilo vyslechnout, jeho údajní zaměstnanci prakticky neznali a viděli jej maximálně jednou, žádné pracovní věci s ním neřešili. Žalobce podle všeho vytvořil promyšlenou strukturu společností, kterou sám řídil a využíval, a kterou měly formální pracovní poměry jednotlivých osob k různým společnostem začleněným do této struktury pomáhat legitimizovat.
47. Soud žalobci neuvěřil, že jeho jednatel M. O., který ve společnosti Lavastav působil jako odpovědný zástupce pro živnost, neměl tušení o tom, že společnost Lavastav žádné zaměstnance nemá. Odpovědný zástupce není žádná podružná role. Činnost ostrahy majetku a osob patří mezi koncesované živnosti podle § 9 písm. b) zákona č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon, ve spojení s přílohou č. 3 k témuž zákonu, k jejichž provozování potřebuje subjekt splnit zákonné podmínky a následně je mu vydáno rozhodnutí o udělení koncese [§ 10 odst. 1 písm. b) živnostenského zákona]. Odpovědný zástupce podle § 11 odst. 1 živnostenského zákona odpovídá podnikateli (zde Lavastav) za řádný provoz živnosti a za dodržování živnostenskoprávních předpisů. Pokud má odpovědný zástupce tuto odpovědnost nést, těžko si lze představit, že M. O. neměl povědomí o tom, kdo vůbec pro společnost Lavastav pracuje a za koho vlastně nese odpovědnost. Případně, zda pro Lavastav vůbec někdo pracuje.
48. Zároveň je tu další vážná pochybnost spočívající v tom, že vyslechnutí svědci M., P., N. a S. potvrdili, že mzdu dostávali v hotovosti od vedoucích zaměstnanců žalobce. Šlo přitom o mzdu, kterou jim měly vyplácet společnosti Lavastav a LCh. Žalobce sám uváděl, že od svých dodavatelů vyžadoval dodržování platebního termínu. Svědci F. a B. však uvedli, že ve skutečnosti oni zaměstnancům Lavastav a LCh vypláceli mzdu v hotovosti, a to zřejmě nejen těm, které v řízení finanční úřad vyslechl. Pak je ale s podivem, proč žalobce hradil faktury společnostem Lavastav a LCh, které pokrývaly právě odvedenou práci a z nichž žalobce uplatňoval nárok na odpočet. Toto zjištění lze interpretovat buď

tak, že žalobce platil za práci dvakrát, nebo že mu společnosti Lavastav a LCh daly peníze (nebo jejich část) zpět v hotovosti, aby je vyplatil jejich zaměstnancům. Ani jedna z variant dost dobře nedává smysl. Tento model fungování svědčí o tom, že zaměstnanci ve skutečnosti pracovali pro žalobce, on je úkoloval a vybavoval prostředky k práci (což ostatně všichni svědci potvrzují), a vyplácel jim mzdu. Vztah pracovníků k jednotlivým společnostem se „přikryl“ formální smlouvou, přičemž všem zaměstnancům bylo vcelku jedno, pro koho oficiálně pracují.

49. Soud nepochybně, že je trh služeb s ostrahou a úklidem, jak tvrdí žalobce, proměnlivý a musí reagovat na akutní potřebu pracovníků. Dává smysl, že žalobce nechce mít velký počet svých kmenových zaměstnanců v „pohotovostním režimu“, protože se může jednoduše stát, že pro ně nebude mít práci, ale mzdu jim bude muset vyplatit i tak. Využívání jiných společností (jako subdodavatelů) či dokonce agentur práce je tak vcelku logický krok a takový model podnikání samozřejmě automaticky nesvědčí o daňové optimalizaci. Pokud ovšem takový model stál na tom, že žalobce fakticky převzal roli zaměstnavatele vůči všem pracovníkům (a část z nich i sám zaměstnával), a ze subdodavatelů se staly prázdné schránky, které svým zaměstnancům ani nevyplácely mzdu, pak to o snaze formálně snížit daňovou povinnost naopak svědčit může.
50. I svědecké výpovědi podporují závěr daňových orgánů, byť to žalobce vidí jinak. Jakkoliv někteří svědci potvrdili formálně existenci společností LCh a Lavastav, vyvolávají svědecké výpovědi spíše otázky (konkrétní rozpory ve výpovědích a to, jak si svědci sami v některých věcech protiřečí, vyložil žalovaný podrobně v hodnocení jejich výpovědí na str. 9-10 a 13-16 napadeného rozhodnutí). Svědek F. například uváděl, že společnosti LCh a Lavastav sice žalobci plnění poskytovaly, ale konkrétní zaměstnance si nevybavil. Smlouvy s hlavičkou obou společností jim přitom dával – přinejmenším občas – k podpisu právě on. Zároveň jim vyplácel mzdu v hotovosti. Pro svého dodavatele tak zajišťoval úplně všechno – vedl s jeho zaměstnancem pohovor, proškolil jej, vybavil jej, dal mu k podpisu smlouvu a nakonec jej zaplatil. To rozhodně neukazuje na standardní subdodavatelský vztah. O společnosti Rivalenti přitom svědek F. neslyšel, ačkoliv nebyl řadový strážný a měl na starosti různé střežené objekty. Uvedl přitom, že plnění povinností kontroloval on sám, vedení firmy, sami zákazníci nebo někdy i nezávislé orgány. Ostatní svědci (P., S., M.) pak potvrzují určitý žalobcův *modus operandi* – svědci měli se společnostmi LCh a Lavastav uzavřené smlouvy či dohody, ale ty s nimi fakticky řešil žalobce prostřednictvím svých vedoucích zaměstnanců, ten jim v hotovosti vyplácel mzdu a s ním řešili veškeré podrobnosti. Jednatel LCh a Lavastav pan Ch. se pracovního života svědků nijak neúčastnil. Svědkyně B. pak byla jediná, kdo potvrdil, že společnost Rivalenti měla kontrolovat nějaké objekty, což se ale prý dozvěděla od někoho jiného. Nejde proto o nějaké zásadní svědectví, které by zvrátilo nashromážděné pochybnosti.
51. Plnění od společnosti Rivalenti pak provází ještě větší pochybnosti. Kromě daňových dokladů totiž nic nepotvrzuje, že by tato společnost žalobci cokoliv poskytla. Podle žalobce tato společnost kontrolovala jím poskytované plnění ostrahy. Předložené plány kontrol ale nic takového nepotvrzují, společnost Rivalenti na nich není uvedena a jde o nic neříkající listiny vypovídající jen o tom, že se nějaké objekty měly kontrolovat. O společnosti Rivalenti se podrobněji nevyjádřil žádný z vyslychaných svědků, kromě svědkyně B. Soud však má o její věrohodnosti značné pochybnosti. Při podrobnějších dotazech finančního úřadu uvedla, že s nikým z této společnosti vlastně nejednala a o kontrolách se dozvíдалa

od jiných osob. Spolupráci mezi Rivalenti a žalobcem tak potvrdila pouze formálně. Svědek F., který byl *de facto* na obdobné pozici, jasně řekl, že zaměstnance kontroloval on, žalobce nebo odběratel služeb. Lze do jisté míry přistoupit na to, že měl žalobce snahu utajit kontroly před řadovými strážnými. Proč o tom nicméně nevěděl nic ani svědek F., který ostrahu organizoval, není jasné a nedává to smysl. Stejně tak není příliš jasné, proč nedisponuje žalobce žádnými výstupy z provedených kontrol. Protokoly údajně zničil, protože obsahovaly citlivé údaje. Jako příklad uvedl službu pro Správu uprchlických zařízení Ministerstva vnitra, kdy neměl právo si protokoly ponechávat, protože obsahovaly citlivé údaje o kontrolovaných zaměstnancích. Není zřejmé, z čeho by měl tento žalobcův údajný závazek vyplývat. Společnost Rivalenti měla dle vyjádření kontrolovat, jak strážní vykonávají svou službu. Jaké osobní údaje by se v protokolu mohly vyskytovat, není vůbec jasné. Výsledkem protokolu přece mělo být zjištění, zda strážní (tedy obecně žalobce) odvádí dobře svoji práci. Žádné osobní údaje, snad kromě identifikace samotných strážných, by tak protokol obsahovat nemusel. Odkaz na citlivé údaje a tvrzení o ničení protokolů proto považuje soud za zástupné.

52. Pokud přitom žalobce zmiňuje, že o kontrole jeho zaměstnanci neměli vědět a svědecky ji tak nelze prokázat, měl mít dostatek listinných důkazů. Nemohl se důvodně spoléhat na to, že své důkazní břemeno unese předložením daňových dokladů a nepodepsaných a neurčitých kontrolních listů.
53. Finanční úřad se detailně zabíral tím, že se společnosti LCh, Lavastav a Rivalenti účastnily pochybných řetězců „přepraje“ plnění, sídlily na virtuálních adresách, nebyly vůči finančnímu úřadu kontaktní, nepodávaly daňová přiznání apod. Tady je potřeba dát za pravdu žalobci, že tyto pochybnosti nejsou pro souzenou věc podstatné. Nejde tu o daňový podvod, nebo přinejmenším orgány finanční správy své závěry na žalobcově účasti na takovém podvodu nevystavěly. Tyto skutečnosti mohly pouze do jisté míry podpořit pochybnosti o tom, zda jmenované společnosti vůbec mohly plnění poskytnout. Jde však o okrajovou záležitost.
54. Závěry judikatury založené rozsudkem Soudního dvora Evropské unie C-154/20 ze dne 9. 12. 2021, a poté rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, ve věci *Kemwater Prochemie*, na žalobcův případ nedopadají. Zásadním výsledkem z věci *Kemwater Prochemie* je, že pro uznání nároku na odpočet daně není třeba prokázat, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto konkrétním dodavatelem. Postačí prokázat, že poskytnuto bylo a že dodavatel nutně musel být v pozici plátce DPH. Žalobce má proto pravdu v tom, že nemusí prokázat skutečného dodavatele plnění, pokud je nepochybné, že měl postavení plátce DPH. Předtím ale žalobce musí prokázat, že se plnění vůbec uskutečnilo. Tím se nyní nemyslí prokázat, že toto plnění žalobce poskytl svým odběratelům. Myslí se tím to, že pro žalobce toto plnění realizovaly společnosti LCh a Lavastav, a u toho je kontrolovala společnost Rivalenti. Otázka faktického uskutečnění plnění předchází zjišťování jeho poskytovatele. A jelikož žalobce už v této „primární“ části své důkazní břemeno neunesl, bylo nadbytečné se zabývat potenciálním dodavatelem. Zejména je třeba zohlednit fakt, že službu spočívající v ostraze a úklidu, kterou měly pro něj údajně vykonat LCh a Lavastav, si žalobce zkrátka mohl poskytnout sám. A jak ukázaly seznamy zaměstnanců LCh v kombinaci s výpověďmi svědků o skutečném fungování spolupráce žalobce s jeho dodavatelem, jeví se toto podezření

být vcelku podložené. Uskutečnění plnění, jež by mohlo být přijato od nějaké další, neznámé osoby proto žalobce neprokázal.

55. Soud na závěr shrnuje, že žalobce nesplnil podmínky pro uplatnění odpočtu DPH podle § 72 a 73 zákona o DPH, protože neprokázal, že by řešené plnění žalobci skutečně poskytla nějaká třetí, od žalobce odlišná osoba (společnosti LCh, Rivalenti nebo Lavastav, či jiný neznámý dodavatel). U plnění od společností LCh a Lavastav se spíše zdá, že si žalobce sám hledal pracovníky, u nichž zajistil formální podpis dohody s některým z jeho subdodavatelů. Plnění od společnosti Rivalenti pak zřejmě neexistovalo vůbec. Krajský soud v Brně proto žalobu jako nedůvodnou zamítl.

#### V. Náklady řízení

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud 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 těch nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který úspěch ve věci neměl. Žalobce před soudem neuspěl (soud žalobu zamítl jako nedůvodnou), proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu by jinak – jakožto úspěšnému účastníkovi řízení – právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu mu je však nelze přiznat, neboť nepřesahují rámec jeho běžné úřední činnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014-47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

#### 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 29. 5. 2025

Mgr. Milan Procházka  
předseda senátu