



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: **FIBIZ, s.r.o.**, IČO 26246279
sídlem Smetanova 342/4, 602 00 Brno
zastoupený advokátem Mgr. Miroslavem Klusáčkem
sídlem Příkop 843/4, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 7. 2024, č. j. 23370/24/5300-21444-713385,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále „správce daně“) žalobci dodatečnými platebními výměry ze dne 29. 3. 2023, č. j. 1239864/23/3001-51524-713238, č. j. 1240447/23/3001-51524-

713238, č. j. 1240590/23/3001-51524-713238 a č. j. 1240704/23/3001-51524-713238 (dále „platební výměry“) doměřil daň z přidané hodnoty (dále „DPH“) za zdaňovací období leden 2019 ve výši 110 880 Kč, únor 2019 ve výši 254 898 Kč, březen 2019 ve výši 306 873 Kč a duben 2019 ve výši 298 589 Kč. Zároveň žalobci stanovil povinnost uhradit penále ve výši 22 176 Kč, 50 980 Kč, 61 375 Kč a 29 718 Kč. Žalovaný následně rozhodnutím ze dne 24. 7. 2024, č. j. 23370/24/5300-21444-713385, zamítl odvolání žalobce podané proti platebním výměrům a platební výměry potvrdil.

2. Předmětem sporu je otázka, zda žalobce prokázal, že skutečně přijal zdanitelné plnění od dodavatele BESERBAU, s. r. o. (dále „BESERBAU“).

II. Stanoviska účastníků řízení

3. Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítá, že unesl důkazní břemeno, byl v daňovém řízení aktivní, vyvracel domněnky a pochybnosti správce daně a navrhoval důkazy. Správní orgány své pochybnosti dostatečně neodůvodnily. Žalovaný by neměl vycházet ze svědeckých výpovědí uskutečněných v odlišném daňovém řízení, pokud tytéž osoby vypovídali jako svědci v tomto řízení. Měl také svědky konfrontovat s rozpory v jejich výpovědích. Žalovaný dále nerespektoval princip neutrality DPH. Z plnění, které žalobce od BESERBAU obdržel, řádně přiznal a hradil daň na výstupu při jejich dodání svému odběrateli Twigen s.r.o. (dále „Twigen“). Pokud by se neuskutečnila, pak není vysvětleno, jak by byl žalobce schopen dodat toto plnění. V této souvislosti žalobce poukazuje na rozsudek Soudního dvora ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*. Lze snadno dovodit, že BESERBAU je osobou povinnou k dani. Pokud byla neutralita daně již předem narušena, nelze to klást žalobci k tíži. Žalobce dále popisuje dlouhodobou spolupráci s odběratelem Twigen s tím, že z důvodu nedostatečné personální kapacity byl nucen k výkonu části prací využít jako subdodavatele BESERBAU. Písemné smlouvy byly s Twigen s ohledem na dlouhodobou spolupráci uzavírány s několikadenním zpožděním, což vysvětluje posloupnost uzavírání smluv s Twigen a BESERBAU. Argumentace žalovaného, podle níž sloužily platby pouze k přesunu peněz bez uskutečnění plnění, je nepřiléhavá. Žalovaný nepřihlédl k tomu, že spolupráce s BESERBAU probíhala dlouhodobě – již dříve i následně. Žádná ze společností neměla zájem vykazovat fiktivní plnění. Nemělo by jít žalobci bez dalšího k tíži, že Ing. J. S. nemohl podat svědeckou výpověď. Žalobce neměl důvod pochybovat o tom, že je Ing. J. S. oprávněn vystupovat za BESERBAU. Žalobce dále namítá, že správce daně nebyl oprávněn nahlédnout do trestního spisu vedeného Generálním ředitelstvím cel. Toto trestní řízení se nacházelo ve fázi prověřování a bylo neveřejné. Důkazy z toho vyvozené jsou nezákonné. Žalovaný není ani jednou z osob vyjmenovaných v § 65 odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., trestní řád. Žalovaný navíc z nezákonně získaných důkazů vyvodil nesprávné závěry. Některé osoby vypovídaly odlišně, než je uváděno v e-mailových zprávách. Koordinace svědků je pouze konstruktem žalovaného, která vznikla pouze z toho, že zástupce žalobce považoval za vhodné vyjasnit si veškeré důležité informace vztahující se k jednotlivým provozům.
4. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na napadené rozhodnutí a navrhuje, aby soud žalobu zamítl. Shrnuje, že správce daně unesl své důkazní břemeno a tím bylo aktivováno důkazní břemeno žalobce. Dokazováním však byly zjištěny nesrovnalosti, které pochybnosti správce daně naopak zintenzivnily. Správce daně i žalovaný důkazy řádně hodnotili. Neutralita daně byla narušena a na výstupu odvedl žalobce DPH z jiných (šířeji vymezených) plnění.

Narušení neutrality bylo jedním ze zdrojů prvotních pochybností, nikoliv důvodem neuznání nároku na odpočet. V rozsudku ve věci Kemwater ProChemie byl řešena jiná problematika (postavení dodavatele jako plátce DPH), než v této věci (faktické uskutečnění plnění). Pochybnosti správce daně nebyly rozptýleny a žalobce neunesl své důkazní břemeno. Časová posloupnost uzavírání smluv o dílo není logická a s vysvětlením přichází žalobce až v žalobě. Žalobce byl povinen zajistit si dostatek důkazních prostředků a neměl se spoléhat na jednoho klíčového svědka (Ing. J. S.). Pokud jde o nahlížení do trestního spisu, trestní řád nerozlišuje, v jakém stádiu se trestní řízení nachází a zda jde o stádium neveřejné. Žalovaný do něj nahlížel jako poškozený. Svědecké výpovědi byly ovlivněny domluvou nejen s ohledem na jejich obsah, ale také s ohledem na změnu tvrzení žalobce.

5. V rámci ústního jednání účastníci setrvali na svých stanoviscích.

III. Posouzení věci krajským soudem

6. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného a řízení předcházející jeho vydání v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní; dále „s. ř. s.“). Soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Při rozhodování vycházel z obsahu správního spisu, nad jehož rámec nebylo potřeba provádět dokazování.
7. Jádrem sporu je otázka, zda žalobce prokázal faktické přijetí deklarovaného plnění od dodavatele BESERBAU. Jelikož závěr žalovaného, že žalobce své důkazní břemeno neunesl, stojí také na důkazech, které byly podle žalobce opatřeny nezákonným způsobem, posoudí soud nejprve tuto procesní námitku.
8. Žalobce namítá, že žalovaný nebyl oprávněn nahlížet do trestního spisu vedeného Generálním ředitelstvím cel pod č. j. GŘC-419/TČ-2022-835130, a nebyl tudíž ani oprávněn takto získané podklady použít jako důkaz v nyní projednávané věci. Žalovaný naproti tomu uvádí, že do trestního spisu byl oprávněn nahlížet jako poškozený.
9. Podle § 65 odst. 1, věty první zákona č. 141/1961 Sb., trestní řád, mají obviněný, poškozený a zúčastněná osoba, jejich obhájci a zmocněnci právo nahlížet do spisů, s výjimkou protokolu o hlasování a osobních údajů svědka podle § 55 odst. 2, činit si z nich výpisky a poznámky a pořizovat si na své náklady kopie spisů a jejich částí.
10. Předně soud uvádí, že citované ustanovení se uplatní ve všech fázích trestního řízení. To je patrné mimo jiné z věty třetí § 65 odst. 1 trestního řádu, který výslovně upravuje pravidla pro nahlížení do spisu také v přípravném řízení. To potvrzuje i § 65 odst. 2 trestního řádu, který pro přípravné řízení stanoví možnost omezení práva na nahlížení do spisu zakotveného v odstavci prvním. Nemůže být tudíž pochyb o tom, že se právo na nahlížení do spisu vztahuje také na ty fáze trestního řízení, které jsou neveřejné. Samotnou neveřejnost určité fáze trestního řízení proto nelze chápat jako výjimku z práva nahlížet do spisu.
11. Ze záznamu o nahlédnutí do trestního spisu ze dne 21. 12. 2023, č. j. GŘC-419-190/TČ-2022-835130, je zároveň patrné, v jakém postavení správce daně do trestního spisu nahlížel. Úřední záznam totiž výslovně uvádí, že nahlédnutí do spisu bylo umožněno na základě žádosti poškozeného. Argumentace týkající se tzv. jiné osoby uvedené v § 65 odst. 1 trestního řádu je proto zcela lichá. Možnost nahlížení do spisu správcem daně jakožto organizační složkou České republiky v pozici poškozeného přitom žalobce v žalobě nezpochybňuje, a proto soud

pouze ve stručnosti uvádí, že trestní spis byl veden ve věci oznámení skutečností nasvědčujících spáchání trestného činu zkrácení daně, u něhož není důvod pochybovat o postavení České republiky jako poškozeného. Pouze pro úplnost soud dodává, že správce daně mohl všechny podklady z trestního spisu získat nejen cestou nahlížení do spisu, ale také postupem podle § 93 odst. 4 daňového řádu.

12. Námitka nezákonnosti opatření důkazů z trestního spisu vedeného Generálním ředitelstvím cel pod č. j. GŘC-419/TČ-2022-835130 je proto nedůvodná.
13. Soud proto přistoupil k posouzení otázky, zda žalobce prokázal faktické přijetí deklarovaného plnění od dodavatele BESERBAU. Nejprve však soud považuje za potřebné obecně shrnout pravidla určující rozsah důkazního břemene daňového subjektu v daňovém řízení obecně a dále při uplatňování nároku na odpočet DPH.
14. 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)].
15. 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 (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, dostupný na <http://nalus.usoud.cz/>).

16. 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.
17. 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.
18. Faktickou realizaci plnění na vstupu (zde plnění od BESERBAU) nelze mít za prokázanou toliko na základě skutečnosti, že daňové orgány nezpochybnily faktickou realizaci údajně odpovídajícího plnění na výstupu (zde plnění pro Twigen). V první řadě v posuzované věci žalovaný zdůraznil faktický rozdíl v předmětu plnění od BESERBAU pro žalobce a předmětu plnění od žalobce pro Twigen (to bylo vymezeno širěji) a žalobce z toho plynoucí závěr žalovaného, že se nejednalo o totožná plnění, vůbec nerozporuje. I kdyby však z hlediska faktického tato plnění splývala (jednalo-li by se prokazatelně o subdodávku), z hlediska daňového by mezi nimi existoval zásadní rozdíl a šlo by o dvě rozdílná plnění. Pokud tedy správce daně nezpochybněl to, že žalobce odběrateli Twigen plnění poskytl, neznamená to automaticky, že by nezpochybněl, že by žalobci byla poskytnuta deklarovaná plnění od deklarovaného dodavatele. Kromě toho, že plnění mohly poskytnout také jiné subjekty (které by nebyly plátcem DPH), mohl je realizovat žalobce také vlastními silami (být by se mohlo jednat o zaměstnance, kteří nebyli jako zaměstnanci oficiálně evidováni). Nebylo však úkolem daňových orgánů prokázat, že se obchodní případ uskutečnil 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). Variant, jak mohl žalobce poskytnout plnění Twigen, je celá řada a daňové orgány neměly povinnost žalobci vysvětlovat či dokonce dokládat, k jaké variantě se kloní. Námitky žalobce, že daňové orgány nevysvětlily, jak byl schopen plnění Twigen poskytnout, když ne subdodávkou od BESERBAU, jsou proto nedůvodné.
19. 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. Nebyla-li prokázána faktická realizace deklarovaného plnění, nelze vůbec přistoupit ke zkoumání otázky, kterou řeší uvedený rozsudek Soudního dvora, tj. otázku, zda dodavatelem plnění byl deklarovaný dodavatel či jiný dodavatel v postavení plátce DPH. Domnívá-li se snad žalobce, že podle tohoto rozsudku je podmínkou odepření nároku na odpočet DPH prokázání zjištění porušení principu neutrality, pak tomu tak není. Důvodem pro odepření tohoto nároku je již samotné neprokázání splnění zákonných podmínek. Úvaha správce daně o narušení neutrality v dřívějších člancích dodavatelsko-odběratelského řetězce nebyla důvodem pro doměření daně v této věci, nýbrž toliko jednou ze zjištěných nesrovnalostí zakládajících jeho pochybnosti. Směřuje-li naopak žalobní argumentace k tomu, že přístup daňových orgánů podle žalobce porušuje princip neutrality, pak ani takovému názoru nelze přisvědčit. Aby bylo možné vůbec uvažovat o tom, zda je princip neutrality porušen či zachován, musí být v prvé řadě prokázáno faktické přijetí plnění. V opačném případě nelze vůbec vysledovat, zda z daného konkrétního plnění skutečně dodavatel odvedl daň do státního rozpočtu, potažmo zda ji naopak zaplatil dalšímu dodavateli a ten ji odvedl do státního rozpočtu. Plnění deklarovaných (tedy nikoliv nutně všech skutečných) daňových povinností dodavatelem samo o sobě negarantuje dodržování principu neutrality.

20. Ve vztahu k plnění od dodavatele BESERBAU správce daně učinil následující zjištění:
- existence řetězce (tvořeného žalobcem jako mezičlánkem a společnostmi J.K.M.L. Trade s.r.o., FIBIZ GROUP SE, VALEK s.r.o., BESERBAU a Twigen), v rámci něhož byly přefakturovávány služby stavebního a technického dozoru;
 - smlouvy mezi Twigen a žalobcem, žalobcem a BESERBAU a BESERBAU a VALEK s.r.o. byly téměř totožné a jejich datování neodpovídá reálné časové posloupnosti (nejprve byla uzavřena smlouva mezi žalobcem a BESERBAU, následně mezi BESERBAU a VALEK s.r.o. a až poté mezi žalobcem a Twigen);
 - Ing. J. S. měl na základě plné moci zastupovat nejen BESERBAU, ale i J.K.M.L. Trade s.r.o. a FIBIZ GROUP SE, které DPH nepřiznaly nebo neuhradily;
 - VALEK s.r.o. neprokázala faktické přijetí plnění od J.K.M.L. Trade s.r.o. a FIBIZ GROUP SE;
 - BESERBAU neprokázala faktické přijetí plnění od VALEK s.r.o.;
 - žalobce poté, co bylo zřejmé, že není schopen prokázat faktické přijetí služeb stavebního a technického dozoru, jak byly vymezeny také ve smlouvě o dílo, účelově změnil svá tvrzení s tím, že se ve skutečnosti jednalo toliko o administrativní práci;
 - bezhotovostní platby od žalobce na účet BESERBAU byly obratem vybírány v hotovosti.
21. 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. Není přitom rozhodné, zda o všech uvedených skutečnostech žalobce věděl a mohl je ovlivnit. Podstatné je, že z uvedených skutečností plynou významné pochybnosti o tom, že se plnění uskutečnilo tak, jak bylo deklarováno. Tím správce daně unesl své důkazní břemeno a bylo pak v souladu s § 92 daňového řádu (a s výše citovanou judikaturou) na žalobci, aby faktickou realizaci plnění od BESERBAU prokázal jinak než účetními záznamy a doklady.

22. Žalobce sice předložil další listinné důkazy a navrhl provedení svědeckých výpovědí, nicméně provedené dokazování podle názoru soudu neprokázalo faktickou realizaci plnění od BESERBAU, a žalobce tak své důkazní břemeno neunesl.
23. Pokud jde o předložený provozní deník, žalovaný v odstavci [25] napadeného rozhodnutí podrobně zdůvodnil, proč jej považuje za nevěrohodný. Toto hodnocení žalobce nijak konkrétně nezpochybňuje. Nezpochybňuje ani konkrétní nesrovnalosti, na které žalovaný poukázal v odstavci [26] napadeného rozhodnutí ve vztahu k doložené rekapitulaci návozů. Stejně tak žalobce nijak konkrétně nerozporuje hodnocení žalovaného, že zápisy o předání a převzetí inženýrsko-technických služeb nejsou logicky provázané s ostatními důkazními prostředky a vyjádřeními žalobce (odstavec [27] napadeného rozhodnutí). Žalobce nijak nevysvětluje ani změnu svých tvrzení o tom, co bylo předmětem plnění od BESERBAU (odstavec [29] napadeného rozhodnutí) a nevyvrací pochybnosti žalovaného o ceně plnění, byla-li by jím skutečně jen kontrola kamerových záznamů a související administrativa (odstavec [30] napadeného rozhodnutí).
24. Co se týče provedených svědeckých výpovědí, souhlasí soud s argumentací žalobce, že výslech svědka má přednost před čtením listiny obsahující výpověď svědka uskutečněnou v jiné věci (viz žalobcem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2015, č. j. 4 Afs 109/2015-41). V projednávané věci však nedošlo k tomu, že by daňové orgány odmítly provést výslech svědků a toliko četly jejich výpověď ze související věci. Naopak, výslechy provedly a toliko hodnotily věrohodnost výpovědí ve světle ostatních důkazů, tedy mimo jiné listin zachycujících výpovědi svědků v související věci. Takový postup je plně v souladu se zákonem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 32/2009-157).
25. Za určité dílčí pochybení správce daně by bylo možné považovat to, že neodstraňoval rozpory ve výpovědích svědků učiněných v této věci a v související věci daňového subjektu Twigen. Nelze však souhlasit se žalobcem, že by jediným možným postupem, jak tyto rozpory odstranit, byla konfrontace svědka s rozpory oproti jeho dřívější výpovědi. Tento postup žalobcem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, nabízí jako toliko jednu z možností. V daném případě však byly rozpory ve výpovědích žalovaným zcela jednoznačně vysvětleny koordinací výpovědí svědků, kterou měl žalovaný za prokázanou na základě obsahu trestního spisu vedeného Generálním ředitelstvím cel pod č. j. GŘC-419/TČ-2022-835130. Jelikož byly tyto informace získány zákonným způsobem, jedná se také o zákonné a dostatečné objasnění rozporů ve výpovědích svědků. Jelikož se navíc jedná o objektivní zjištění racionálně a přesvědčivě vysvětlující změnu postoje svědka, byla by další snaha o vysvětlení této skutečnosti také samotným svědkem nadbytečná. Dílčí pochybení správce daně spočívající v tom, že nečinil kroky k odstranění rozporů ve výpovědích svědků, tedy bylo plně napraveno v průběhu odvolacího řízení.
26. Samotné hodnocení podkladů získaných z trestního spisu ze strany žalovaného přitom soud považuje za příléhavé. Nelze souhlasit se žalobcem, že by podklady svědčily pouze o tom, že zástupce žalobce považoval za vhodné vyjasnit si veškeré důležité informace. Jednotlivé e-maily zachycují komunikaci zástupce žalobce se svědky před jejich svědeckými výpověďmi. V e-mailech je prezentována „Oficiální verze“ vypracovaných odpovědí, zástupce žalobce žádá, aby byl materiál předán jednatelem BESERBAU a apeluje na svědky, aby se vypracované odpovědi naučili zpaměti. Krajský soud se proto ztotožňuje se závěrem žalovaného, že výpovědi svědků v projednávané věci byly koordinované a již z tohoto

důvodu je nelze považovat za věrohodný důkaz faktické realizace plnění od BESERBAU. V podrobnostech soud odkazuje na rozsáhlé hodnocení těchto důkazů žalovaným v odstavci [32] napadeného rozhodnutí. Námitka nezákonnosti hodnocení těchto podkladů je nedůvodná.

27. Žalovaný v napadeném rozhodnutí také podrobně zdůvodnil, co má za prokázané z provedených svědeckých výpovědí v této věci a v související věci daňového subjektu Twigen (odstavec [36] napadeného rozhodnutí). Toto hodnocení žalobce taktéž konkrétně nezpochybnuje a uplatňuje pouze výše uvedené námitky, že k výpovědím ze související věci či k podkladům opatřeným z trestního spisu neměl žalovaný vůbec přihlížet. Jestliže tyto námitky neshledal soud důvodnými, neposkytuje žaloba již žádný další prostor pro zpochybnění hodnocení obsahu svědeckých výpovědí ze strany žalovaného.
28. Krajský soud proto shrnuje, že provedené dokazování nevyvrátilo pochybnosti správce daně o průkaznosti, správnosti a věrohodnosti žalobcem předložených listinných dokladů. Lze přisvědčit žalovanému, že tyto pochybnosti byly v průběhu daňové kontroly i odvolacího řízení dále prohloubeny (např. informace zjištěné z výpovědí svědků v související věci daňového subjektu Twigen byly v rozporu s tvrzeními žalobce, nebylo doloženo, že by Ing. J. S. byl vůbec oprávněn za BESERBAU jednat, jednatel BESERBAU Marek Sedlák popřel, že by podepsal smlouvu o dílo ze dne 3. 12. 2018, a ve všem se odkazoval na Ing. Jiřího Starého, který podle něj „jednal na základě plné moci, kterou jsem asi vystavil já“). Neunesení důkazního břemene ze strany žalobce přitom nebylo způsobeno toliko tím, že nemohl být proveden výslech Ing. Jiřího Starého (který zemřel dne 4. 10. 2019). Tuto skutečnost daňové orgány ani nekladly žalobci nijak k tíži. 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). Bylo jen na žalobci, jaké důkazy si zajistí pro případnou daňovou kontrolu; nemusel se spoléhat na to, že své důkazní břemeno případně unese pomocí jediného svědka.
29. Prosté konstatování žalobce, že faktickou realizaci plnění prokázal, není vůbec způsobilé vyvrátit odůvodněné závěry žalovaného. Z výše uvedených pochybností správce daně se přitom žalobce snaží vysvětlit toliko nelogickou časovou posloupnost uzavíraných smluv o dílo. Tvrdí-li ovšem až v žalobě, že příčinou tohoto stavu bylo to, že spolupráce s Twigen byla dlouhodobá a uzavření písemné smlouvy pro strany nebylo tak podstatné, nelze než konstatovat, že takové opožděné vysvětlení se soudu jeví jako účelové. V průběhu daňového řízení totiž žalobce časovou posloupnost uzavírání smluv neobjasnil a nebyl tak schopen učinit ani jeho jednatel na dotaz správce daně při výslechu v související věci. Nutno také poznamenat, že spolupráce s ostatními články řetězce byla podle žalobce taktéž dlouhodobá, takže není zřejmé, proč v případě Twigen byla tato skutečnost příčinou opožděného uzavření písemné smlouvy a v případě ostatních subjektů nikoliv.
30. V případě nestandardní skutečnosti spočívající v tom, že finanční prostředky poskytnuté společnosti BESERBAU byly obratem vybírány v hotovosti, se žalobce v žalobě omezuje na prosté konstatování, že argumentace žalovaného je nepřiléhavá a že mu tato skutečnost není známa. K těmto strohým konstatováním krajský soud pouze opakuje, že tato skutečnost je nestandardní, a může být proto zdrojem pochybností správce daně. Lze zároveň zopakovat, že v případě těchto nestandardních okolností není třeba, aby o nich žalobce věděl. Důvodem pro odeprání nároku na odpočet DPH nebyla účast žalobce na daňovém podvodu, u níž by musely daňové orgány prokázat žalobci, že o určitých skutečnostech zakládajících jeho zapojení do podvodu vědět měl a mohl. Důvodem bylo neunesení důkazního břemene

žalobce k jeho daňovému tvrzení, že přijal od BESERBAU deklarovaná zdanitelná plnění. Tento zákonný důvod přitom v soudním přezkumu obstál.

31. 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 společnosti BESERBAU z důvodu neprokázání jejich faktického přijetí.

IV. Shrnutí a náklady řízení

32. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji zamítl ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s.
33. 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.

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 11. června 2025

Mgr. Petr Šebek v. r.
předseda senátu