



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Oulíkové a soudců Miroslava Makajeva a Martiny Kotouček Mikoláškové ve věci

žalobce: **J. B., IČO X**
sídlem X

zastoupený daňovou společností BD Consult, s.r.o., IČO 25615955
sídlem Jeseniova 1196/52, Praha

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2022, č. j. 47314/22/5300-21444-711275,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah podání účastníků

1. Žalobce se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti čtyřem platebním výměrům Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále též jen „správce daně“) - platebnímu výměru č. j. 4744329/19/2102-52522-202102, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále též jen „DPH“) za zdaňovací období leden 2017 ve výši 342 814 Kč a stanoveno penále v částce 68 562 Kč, platebnímu výměru č. j. 4744442/19/2102-52522-202102, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období únor 2017 ve výši ve výši 370 480 Kč a stanoveno penále v částce 74 096 Kč, platebnímu výměru č. j. 4744534/19/2102-52522-202102, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací

Shodu s prvopisem potvrzuje: X

období březen 2017 ve výši 383 046 Kč a stanoveno penále v částce 76 609 Kč, a platebnímu výměru č. j. 4744746/19/2102-52522-202102, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období duben 2017 ve výši 315 184 Kč a stanoveno penále v částce 63 036 Kč (všechny platební výměry jsou ze dne 24. 10. 2019; dále též jen souhrnně „platební výměry“). Dle správce daně žalobce konkrétně neprokázal, že přijal plnění od dodavatele M. B., DIČ: X (dále jen „MB“ nebo „dodavatel“).

Žalobce v žalobě předně vysvětlil, že zajišťuje transport nákladu pro společnost UNITED PARCEL SERVICE CZECH REPUBLIC, s.r.o., DIČ: CZ25684094 (dále jen „UPS“). Jelikož přepravované náklady měly vysokou hodnotu, žalobce započal obchodní spolupráci s dodavatelem MB, která spočívala v poskytování služeb doprovodných vozidel pro transporty hodnotných nákladů pro společnost a třídění písemností spojených s dopravou. Doprovodná vozidla a jejich posádky měly za úkol se pohybovat mimo bezprostřední dosah nákladní soupravy, ale v časovém a vzdálenostním dosahu. Tento „doprovod“ musel být utajen, a to i před řidičem doprovázeného kamionu, aby opatření mělo kýžený dopad a nedošlo k případnému úniku informací mezi řidiči kamionu a řidiči doprovodných vozidel. Žalobce proto považoval za absurdní požadavek žalovaného, aby prokazoval činnost doprovodných vozidel jmény řidičů a registračními značkami doprovodných vozidel. Bylo též věcí dodavatele, jaké subdodavatele si opatří. Žalobce namátkově kontroloval, zda jsou doprovodné jízdy uskutečňovány, více nelze rozumně požadovat. Žalobce také nespatořoval žádné vady v textu Rámcové smlouvy o zajištění služeb v dopravě ze dne 3. 1. 2017. Pojmy „*doprava, zajištění autodopravy*“ či „*přehled jízd doprovodných vozidel a nákladů nepřetržitého dispečinku*“ nejsou ve vzájemném rozporu.

S žalobcem též nebyla projednána zpráva o daňové kontrole ze dne 17. 10. 2019, č. j. 896848/19/2403-60561-401101, čímž došlo k porušení § 88 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“). Zpráva o kontrole byla zaslána původnímu zástupci žalobce do datové schránky, který to sice požadoval, neodmítal ale osobní projednání zprávy o kontrole. Je také neprokázané, že údajné poučení o důsledcích § 88 odst. 5 daňového řádu je součástí úředního záznamu. Osobní projednání zprávy o kontrole bylo z daňového řádu vypuštěno až s účinností od 1. 1. 2021.

Žalobce dále nesouhlasil se závěry o platbách v hotovosti. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), pro uznání nároku na odpočet DPH nepožaduje úhradu přijatých faktur, tím méně bezhotovostní. Je na daňovém subjektu, zda zvolí platbu v hotovosti či bezhotovostně. Žalovaný neprokázal, proč považuje výpovědi žalobce a svědků MB a H. Š. za nevěrohodné, když jimi byly hotovostní platby potvrzeny. Svědkyně Š. nemůže být zpochybněna jen proto, že pracuje ve firmě žalobce. Žalovaný si plete pojmy úplata [viz např. § 4 odst. 1 písm. a) nebo § 13 odst. 3 zákona o DPH] a úhrada. Dodavatel MB byl kontaktní a jako svědek potvrdil zmiňované úhrady a rozsah deklarovaných plnění. Žalovaný směšuje neprokázání zdanitelného plnění s otázkou případného daňového podvodu, který prokazuje správce daně. Jakým způsobem dodavatel hradil za služby řidičům, žalobci není známo a nebylo povinností dodavatele to žalobci sdělovat, avšak lze předpokládat, že pokud subdodavatel požadoval úhradu za své služby v hotovosti, pak tímto způsobem zřejmě předával finanční prostředky i dodavatel.

Žalobce měl podezření z účelového jednání správce daně a z manipulace se spisem. Správce daně žalobci poskytl pouze několik stran blíže nespecifikovaných výpisů z evidence motorových vozidel a téměř anonymizované sdělení pana MB, u kterého chybí, na co byl tázán. Správce Shodu s prvopisem potvrzuje: X

daně se vyhýbal předvolání svědka MB, komunikaci s ním se snažil nejprve ukrýt ve vyhledávací části spisu, posléze se snažil o anonymizaci tak, aby vůbec nebylo patrné, co komunikace obsahovala. V době nahlížení do spisu nebyl schopen ani ochoten vysvětlit rozdíly v odkazech na čísla jednací a teprve po stížnostech žalobce zpřístupnil další část komunikace, přičemž ta byla z velká části anonymizována. Opětovnou stížnost žalobce správce daně odmítl vyřídit. Z úředního záznamu nemělo vyplývat, proč si správce daně prověřoval registrační značky a k čemu se toto prověření vztahovalo. Správce daně také potvrdil, že výzva panu MB byla původně uložena pouze ve spise pana MB, až poté ji zařadil i do spisu v tomto řízení. Žalobce poukazuje na praxi orgánů finanční správy, při které se snaží upřít právo daňového subjektu být přítomen výsledku svědka tím, že získávání informací od svědka „překryje“ jinou formou (např. místním šetření, výzvou). Správce daně se snažil žalobci co nejvíce ztížit zjištění informací, které měl od pana MB k dispozici, a zamlžit informace o jeho subdodavateli SHAFAR GOLD s.r.o. (dále jen SHAFAR GOLD). Přestože své pochybení finanční orgány částečně uznaly a rozsah nahlédnutí rozšířily, nemohly již dodatečně odstranit časový prvek, tedy že se žalobce mohl podrobněji seznámit s bližšími informacemi ohledně pochybností správce daně o subdodavateli pana MB a společnosti SHAFAR GOLD až s časovým odstupem (žalovaný opírá své tvrzení o torzo výpovědi pana S. na Ukrajině, a dále o výsledku svědka pana H., ke kterému žalobce nebyl přizván, a než mohl být proveden jeho další výsledek, zemřel). Pokud by správce nepostupoval až pod tlakem stížností, mohlo dojít k výsledku pana H. za účasti žalobce daleko dříve (jeho úmrtí nastalo X, výsledek svědka byl naplánován na 20. 9. 2022, jeho výsledek bez přizvání zástupce žalobce proběhl 22. 4. 2022). Žalobce již v reakci na výsledky kontrolního zjištění upozorňoval, že správce daně zřejmě má nějaké informace o subdodavateli pana MB s odkazem na úřední záznam č. j. 99655/18/2403-60561-400509, který byl částečně anonymizován, takže správce daně tajil, u jakého subjektu prováděl místní šetření za účelem získání případných informací. Dle zjištění žalobce se jednalo o subdodavatele SHAFAR GOLD, jehož jednatele žalobce navrhl vyslechnout. Žalobce byl s jednatelem v kontaktu a ten potvrdil ochotu poskytnout svědectví v celé věci. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole tvrdil, že si žalobce mohl údaje z písemností odvodit, avšak ten se údajů domohl až na základě stížnosti ohledně rozsahu nahlížení do spisu. Je irelevantní, zda správce daně tvrdí, že dodavatel MB nedisponoval dostatečnými lidskými a materiálními zdroji pro zajištění doprovodných vozidel. Ostatně to MB ani netvrdí, najal si subdodavatele, který po bezproblémové spolupráci zjevně ukončil své působení v ČR a nemíní se k případným negativním důsledkům nesplnění svých povinností hlásit. Skutečnost, že ani pan MB ani SHAFAR GOLD neměli na správě sociálního zabezpečení nahlášeny zaměstnance, o ničem nevypráví. Mohli mít uzavřenu dohodu o provedení práce či mohli pracovat opět subdodavately. Žalovaný své závěry staví v podstatě právě na výpovědích pana S. a H., aniž přitom dokládá, proč výpovědi dalších svědků (pana MB, pana D.) jsou nedůvěryhodné. Stejně tak žalovaný sice argumentuje, že po žalobci nepožaduje, aby prokázal, že panu MB subdodavately dodal služby SHAFAR GOLD, ale že zpochybňuje faktickou realizaci přijatých plnění, což je ovšem dle žalobce v podstatě totéž. Žalovaný na žalobce nemůže přenášet neúměrné důkazní břemeno ohledně subdodavatele, se kterým nebyl ve styku.

V průběhu kontroly nebyl vyslechnut jednatel společnosti SHAFAR GOLD (subdodavatele), pan P. S. Odpověď byla k dispozici až v odvolacím řízení, avšak žalovaný ji nehodnotil ve vzájemných souvislostech a opomenul přizvat žalobce k výsledku svědka, proto má výpověď omezenou důkazní hodnotu. Správce daně mohl svědka S. vyslechnout už dávno, v době,

Shodu s prvopisem potvrzuje: X

kdy se zdržoval na území České republiky. Neobstojí ani námitka, že o předvolání svědka mohl žalobce požádat sám. Šlo o subdodavatele žalobce, který se o jeho existenci dozvěděl až se značným odstupem. Nekompatibilita společnosti se žalovaný snažil připsat k neprospěchu žalobce. Žalobce však nemůže ručit za dodavatele svého dodavatele a všechny relevantní důkazy je třeba hodnotit k datu uskutečnění zdanitelného plnění. Žalobce také nemůže ovlivnit liknavost ukrajinských úřadů. Při hodnocení důkazů se žalovaný nezabýval tím, zda jednatel společnosti SHAFAR GOLD mohl výpovědi krýt porušení vlastních povinností (svědek S. se označil za „bílého koně“). Za případný podvod subdodavatele nemůže být zodpovědný ani on ani dodavatel MB. Svědecká výpověď pana S. není protokolem o výslechu svědka – nejsou zde otázky a odpovědi. Byl zde kontakt na údajného právního zástupce pana S., který má být v ČR, a uvedeno telefonní číslo. Žalobce na své otázky na svědka S. nedostal odpověď. S tím se žalovaný vypořádává tak, že tuzemský finanční úřad nemůže ovlivnit postupy úřadu ukrajinského. Žalobce nerozumí, proč žalovaný věří tomuto pochybnému důkazu více než řadě dalších žalobcem předložených důkazů. Žalobce také poukázal na interní sdělení Generálního finančního ředitelství ze dne 9. 4. 2021, č. j. 24849/21/7100-20120-110414, které mu zaslal žalovaný, jehož přílohou je jednostránkové shrnutí odpovědi ukrajinského finančního úřadu na mezinárodní dožádání ohledně osoby pana S. Dle obsahu jde o dožádání týkající se vztahu českého daňového subjektu J. F. a ukrajinské osoby P. S. Jméno J. F. žalobci není známo, a jestliže šlo o dožádání ve věci této osoby, mezinárodní dožádání nemohlo stavět prekluzivní lhůtu ve věci žalobce. V takovém případě již prekluzivní lhůta uplynula a řízení je nutno zastavit a dodatečné platební výměry zrušit. Dle žalovaného se jméno J. F. do dokumentů dostalo omylem, což je dle žalobce účelové tvrzení.

Dle žalobce se žalovaný soustředil na vyzdvihnutí dílčích nepřesností v některých dokladech a zcela nesprávně vyhodnotil výpovědi svědků (např. z nich vyvozuje nepravdivá tvrzení nebo je nehodnotil ve vzájemném kontextu s dalšími důkazy). Navíc výslech svědka H. byl nezákonný, neboť k němu nebyl žalobce přizván (*protokol ze dne 22. 4. 2022, č. j. 162597/22/2403-60561-404938*). Přestože žalovaný konstatuje omezenou důkazní hodnotu mezinárodního dožádání u pana S. a výslechu pana H., ve skutečnosti jim přiznává nejvyšší důkazní hodnotu a potlačuje význam výpovědi ostatních svědků hovořících ve prospěch žalobce. Pokud dle žalovaného pan S. popírá svou účast či činnost ve společnosti SHAFAR GOLD, pak by bylo vhodné vyslechnout i další osoby, které by mohly činnost pana S. ve společnosti SHAFAR GOLD objasnit (např. M. Y., který se stal po panu S. jednatelem i společníkem firmy). Pokud by šlo o korporaci z nějakých důvodů (např. daňově) problémovou, pak by za celých sedm let správce daně zajisté zahájil příslušná řízení. Žalobce předložil ucelený řetězec důkazů, a pokud došlo k podvodu v dodavatelsko-odběratelském řetězci, není možné, aby si správce daně vybral z tohoto řetězce kohokoli, bez jeho zavinění, a snažil se u něj eliminovat případnou daňovou ztrátu státu. V této souvislosti žalobce odkazuje na usnesení Soudního dvora Evropské unie (dále též jen „SDEU“) ze dne 3. 9. 2020 ve věci C-610/19 (*Vikingo*) a rozsudku SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 (*Mahagében a Dávid*).

Žalobce dále uvedl, že se správce daně pokusil o místní šetření u subdodavatele společnosti SHAFAR GOLD, avšak na místě se nepodařilo nikoho kontaktovat, což považoval za důkaz proti žalobci. Zcela také pomíjí zhodnocení mnohaletého bezproblémového působení této společnosti. Žalovaný považoval místní šetření za korektní, přestože proběhlo v červenci 2017, tedy až několik měsíců po deklarovaném odchodu pana S. z SHAFAR GOLD v dubnu Shodu s prvopisem potvrzuje: X

2017. Zatímco žalovaný odmítá provést místní šetření u žalobce s odkazem, že nemůže osvědčit skutečnosti, které se staly v minulosti (viz bod 58 napadeného rozhodnutí), zde naopak „dodatečné“ místní šetření označuje za korektní a za relevantní označuje sdělení blíže nespecifikovaných osob, které vypověděly, že společnost neznají a neví o tom, že by na uvedené adrese sídlila. Navíc důkazní síla takového dodatečného místního šetření je slabá. Dle žalobce subdodavatel SHAFAR GOLD vzhledem k povaze své činnosti ani nepotřeboval specifické zázemí pro svoji činnost, jestliže měl vykonávat dohled osobními automobily. Správce daně nerozumí vzájemnému vztahu mezi dopravou pro zákazníky žalobce a bezpečnostními opatřeními, které pro bezproblémový chod služeb zajišťuje formou doprovodných vozidel a dalších služeb zajišťovaných dodavatelem MB. Proto žalobce navrhl provedení místního šetření, které ale správce daně odmítl provést, stejně tak dožádání – poskytnutí tzv. logů a časů a přístupů užívání aplikací *MAN Telematics* a *WebDispečink* o zajištění poskytnutí informací od společnosti *MAN Truck & Bus Deutschland GmbH*. Také žalovaný se odmítl s uvedeným systémem seznámit s tím, že není předmětem sporu, zda systém monitoringu MAN byl aktivní, ale zda jej využíval dodavatel (čemuž žalovaný nevěří). Opomíjí přitom, že firma MAN může poskytnout přehled (log) toho, kdo a kdy se do systému přihlašoval. Dle žalovaného tento systém sledoval kamiony a nikoli jejich doprovodná vozidla. Jestliže systém sledoval kamiony, bylo potřeba, aby ten, kdo měl na starosti doprovodná vozidla, měl přístup k tomuto systému, neboť doprovodná vozidla měla sledovat kamiony, a bylo proto potřeba mít k dispozici informace o jejich pohybu.

Správce daně opakovaně argumentoval údajným neprokázáním „rozložení ceny“ služeb. Cena byla přitom určena jako smluvní, smlouva byla dodržena a plnění odvedeno. Pokud má správce daně pochybnosti o výši ceny, pak je důkazní břemeno prokázání ceny obvyklé na něm. Žalobce již ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění uvedl, že cena 8 221 486 Kč je odhadem rozložena na podíly 20-35% doprovod, 40-50% vyhotovení listin k přepravě. Podíly byly určeny vzhledem k časové a technické náročnosti zajištění úkolu. Cena 1 000 Kč za dispečink je dle žalobce minimální, neboť někdo musel po celou dobu přepravy v aplikacích *MAN Telematics* a *Webdispečink* sledovat online všechny kamiony a soupravy na celé trase, což jistě není při době cca 17 hodin cesty tam a zpět v případě tras do Německa málo času, a cena je zcela odpovídající. Pokud správce daně uvedl, že nezanedbatelná výše ceny asistence doprovodných vozidel nekoresponduje se zřejmou rezignací daňového subjektu na zajišťování důkazních prostředků prokazujících plnohodnotnou realizaci plnění od dodavatele MB, dle názoru žalobce je namátková kontrola nejběžnější a nejefektivnější kontrolou poskytovaných služeb. Není jasné, jak jinak by si správce daně kontrolu představoval. Nasadit na každé doprovodné vozidlo další „kontrolující“ vozidlo by přineslo neúměrné náklady, nehledě na to, že při svém přístupu k hodnocení důkazů by pak správce daně zřejmě znevěrohodnil náklady na kontrolní vozidla, protože by požadoval zjištění „*kdo kontroloval kontrolní vozidla*“.

Žalovaný dále poukazoval na údajné rozdíly v účtovaných kilometrech doprovodných vozidel a tras sledovaných vozidel. Při vykazování a vyúčtování jízd doprovodných vozidel ovšem nešlo o stejné trasy, jaké ujela sledovaná vozidla. Přepravy byly účtovány v souladu s jízdou nákladní soupravy, zatímco jízd doprovodných vozidel byly účtovány vždy z místa počátku jízdy řidiče doprovodného vozidla. Někteří řidiči doprovodných vozidel bydleli mimo Prahu a na místo počátku přepravy (např. Praha-letišť) již měli ujeté nějaké kilometry. Konkrétní kilometry přepravy se dále liší vzhledem k tomu, že ne vždy jezdila doprovodná vozidla přímo za kamionem, a to z důvodu, aby nebyla upozorována řidičem Shodu s prvopisem potvrzuje: X

nákladní soupravy. Bylo by obtížné operativně sehnat na takové množství transportů řidiče, kteří bydleli u místa nakládky. Počet takto diametrálně odlišně vykazovaných kilometrů u účtovaných tras je za celou dobu spolupráce pouze v jednotkách procent. Naopak, v drtivé většině případů se stávalo, že účtovaná trasa doprovodného vozidla byla kratší, neboť doprovodné vozidlo se již nevracelo na místo, odkud vyjízdělo, ale na jiné místo. Tuto skutečnost však žalovaný nezmiňuje a zcela se soustřeďuje na kilometry doprovodných (sledovacích) vozidel, které jsou dle jeho názoru vyšší. Žalovaný z velkého množství předané dokumentace (tabulky s náhodně vybranými jízdami doprovodných vozidel z jednoho období) vybral několik málo nesrovnalostí a dovozuje, že došel k nesrovnalostem mezi „zadanými“ a „vyfakturovanými“ službami. Předmětné přepravy byly realizovány ve velkém rozsahu (množství) a je téměř nemožné, aby v nich nedošlo k administrativní chybě. Pokud žalovaný poukazuje na údajné rozpory mezi počty km u některých faktur přijatých panem MB a jejich stavem účtovaným panem MB, žalobce upozornil na princip dobré víry. Předmětem kontroly žalobce a měřítkem spokojenosti bylo namátkové ověřování doprovodných vozidel a též celková výše fakturované ceny, která byla stanovena dohodou, a žalobce ji považoval za přiměřenou. Žalobce nesouhlasí s tím, že by nebyl obezřetný. Žalobce dále namítal, že k pravosti podpisů na smlouvách mezi panem MB a SHAFAR GOLD se nemohl vyjádřit, neboť nebyl účastníkem jejich jednání. Pouze odkázal na svědeckou výpověď pana MB, který uzavření smluv potvrdil. Navíc, orgány finanční správy nejsou odborníky v grafologii.

Deklarovaná plnění byla zpochybněna i co se týče jednání žalobce s pojišťovnami. Žalobce odkázal na výslech svědka R. B., který vysvětlil, proč je nutný doprovod vozidel, i když žalobce uzavřel pojistné smlouvy. Správce daně na jedné straně žalobci vytýká, že doprovodná vozidla byla tajná, vědělo o nich několik osob (B., Š., Š.), na druhé straně žalobce nedostatečně prokázal doprovodná vozidla, přičemž právě výše uvedené osoby dosvědčily, že doprovodná vozidla existovala, a byly přítomny jejich namátkovým kontrolám. Žalobce vysvětlil, že služby doprovodných vozidel jsou tajeny hlavně před řidiči kamionů, aby bylo eliminováno riziko jejich potenciální trestné činnosti, nikoli před důvěryhodnými osobami, které se podílely na namátkové kontrole doprovodných vozidel. Při komunikaci s pojišťovnami se ukázalo, že nejsou ochotny poskytnout odpovídající pojistné krytí na požadovanou značnou výši. Právě proto byl žalobce nucen riziko snížit zajištěním doprovodných vozidel. V této souvislosti žalobce navrhl výslech Mgr. D. D., která byla u všech jednání ohledně pojištění a má k dispozici všechny pojistné smlouvy, žalovaný však odmítnul její výslech provést. V průběhu řízení žalobce předložil dvě smlouvy se společností UPS Germany, pro kterou prováděl přepravu cenných nákladů. Z předložených smluv vyplývá, že v „původní“ smlouvě byl požadavek na pojistné krytí ve výši min. 2 500 000 EUR a 500 000 EUR, v „nové smlouvě“ a smlouvách s pojišťovnami to bylo pojistné krytí ve výši 6 000 000 Kč a 13 500 000 Kč. Z uvedeného vyplývá, že právě díky nemožnosti zajistit pojistnou ochranu ve výše uvedené požadované „původní výši“ 2 500 000 EUR a 500 000 EUR došlo ze strany UPS ke snížení původních požadavků. Souhlas se snížením požadavků ze strany UPS byl podmíněn posílením bezpečnosti přepravních vozidel a jejich nákladu prostřednictvím doprovodných vozidel. V „novější“ smlouvě není požadavek na doprovodná vozidla výslovně uveden, neboť UPS chtělo mít ve smlouvě pouze konkrétní výši pojistného krytí. Žalobce navrhl, že na výzvu žalovaného lze zajistit kontaktní údaje na svědky přímo z UPS.

Žalobce navrhl, že v případě neakceptování jeho argumentace dává ke zvážení stanovit daň dle pomůcek. Pokud měl správce daně či žalovaný pocit, že jsou žalobcovy podklady natolik neprůkazné, že mu zcela odmítl nárok na odpočet DPH ze sporných plnění, měl možnost stanovit daň podle pomůcek. Přitom mohl jako podklad pro pomůcky vzít i plnění, která považuje za prokázaná, v tomto případě výstupy žalobce. Vzhledem k tomu, že § 98 odst. 1 daňového řádu umožňuje stanovit daň podle pomůcek pouze v případě, že ji nelze stanovit dokazováním, je nutno vyložit, co znamená nemožnost stanovit daň dokazováním. Dle žalobcova názoru je pod tuto množinu případů možno zahrnout i jeho situaci a při stanovení daně podle pomůcek využít jako pomůcku nezpochybněnou část účetnictví. V této souvislosti žalobce odkázal na judikaturu k tzv. „*esenciálním výdajům*“ (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2012, č. j. 5 Afs 76/2011-14, a ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016-38). Díky poslednímu vývoji judikatury SDEU ve věci ze dne 9. 12. 2021 C-154/20, *Kemwater ProChemie*, i např. rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2022 č. j. 4 Afs 115/2021, ve věci *VYMĚTALÍK-INPOS* (dále jen „*VYMĚTALÍK*“), je zřejmé, že striktní požadavek na to, aby pro účely DPH bylo pro uznání nároku na odpočet DPH nutné, aby přijaté plnění uskutečnila pouze osoba, která je uvedena na daňovém dokladu, již neplatí.

Žalobce navrhl z výše uvedených důvodů napadené rozhodnutí zrušit.

Žalovaný ve vyjádření k námitce o neukončené daňové kontrole uvedl, že to byl sám zástupce žalobce, který si výslovně vyžádal zaslání zprávy o daňové kontrole prostřednictvím datové schránky. Účinek doručení zprávy o daňové kontrole zástupci žalobce definuje § 88 odst. 5 daňového řádu. Co se týče nesouhlasu s postoji žalovaného stran plateb v hotovosti, žalovaný souhlasí s tím, že je věcí daňového subjektu, jaký způsob platby zvolí. Zároveň si však žalobce musí být vědom toho, že hotovostní platby v celkové výši přes 8 mil. Kč s ohledem na další okolnosti případu nesvědčí o obezřetnosti žalobce coby řádného hospodáře. Z úvahy žalobce o významu pojmů *úplata* a *úbrada* lze nabýt dojmu, že žalobce shledává jako zásadní pouze to, že plnění bylo (pouze) vyfakturováno, nikoli skutečně uhrazeno. Zásadní zůstává fakticita sporného (vyfakturovaného) plnění, pouze z fakticky uskutečněného plnění lze uznat nárok na odpočet daně. Prokázat fakticitu plnění přitom pomáhá právě i auditní stopa, kterou hotovostní platby zanechávají v minimální míře. Žalovaný odmítá spekulace o účelovém jednání správce daně a manipulaci se spisem. Uznává dílčí pochybení správce daně při vedení spisu, avšak toto bylo v návaznosti na stížnost žalobce ze dne 1. 3. 2018 napraveno. Žalobce si nesprávně vykládá rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2021, č. j. 2 Afs 188/2019-51. Rozsudek nehovoří o tom, že daňovému subjektu je možné poskytnout veškeré písemnosti daňového spisu, ale co se týče vyhledávací části spisu, má daňový subjekt právo nahlížet do soupisu písemností obsažených v této části, tj. nikoli do písemností jako takových.

Žalovaný má i nadále za to, že svědecká výpověď svědka S. nepotvrdila tvrzení žalobce. Okolnosti provedení svědecké výpovědi nesvědčí žádnému pochybení ze strany žalovaného či správce daně, jednání obou bylo ovlivněno průběhem mezinárodního dožádání, který není možné klást za vinu žalovanému. Přestože bylo prvostupňové řízení ukončeno, aniž by správce daně na výsledek mezinárodního dožádání vyčkal, stěžejní pro účely stavění prekluzivní lhůty pro stanovení daně je, že odpověď dožádaného správce daně došla v průběhu odvolacího řízení byla žalovaným jako odvolacím orgánem zohledněna a s jejím hodnocením byl žalobce seznámen. S ohledem na to, že žádost ve věci mezinárodního

dožádání i odpověď na ni se časově a skutkově týkaly zde řešeného řízení, lhůta pro stanovení daně dle § 148 odst. 4 daňového řádu neběžela po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost. Úloha svědka S. jakožto jednatele subdodavatele žalobce, který měl plnění – u nichž byla sporná právě jejich fakticita – realizovat, je pro posouzení věci velmi významná. Žalovaný k tomu dodává, že svědeckou výpověď nelze zpochybnit na základě racionálně nepodložených polemik o tom, zda svědek svou výpovědí cíleně kryje porušení vlastních povinností. Obsah výpovědi naopak prohloubil již dříve existující pochybnosti správce daně, potažmo žalovaného. Ve vztahu ke svědecké výpovědi Ing. L. H. žalovaný shrnuje, že určitý minimální osobní kontakt Ing. L. H. a P. S. vyplývá i z vyjádření svědka S., který uvedl, že byl panem V. (též zmíněn jako „L.“) informován o podaných nulových finančních výkazech. Není proto překvapením, když pan Ing. L. H. mluvil o tom, že se za ním někdy pan P. S. zastavil „na barák“. Stěžejním však je – a žalobce toto záměrně bagatelizuje – že když měl účetní SHAFAR GOLD popsat vnitřní záležitosti této společnosti, tak vždy uváděl, že fakticky za společnost SHAFAR GOLD jednal pan R. B. Žalovaný odmítá účelové hodnocení svědecké výpovědi a připomíná, že žalobce navrhl provedení výslechu svědka H. dne 31. 8. 2022, správce daně vydal předvolání dne 6. 9. 2022. Správce daně se nicméně později dozvěděl o svědkově úmrtí dne 22. 8. 2022. Rovněž co se týče výtek ke svědeckým výpovědím pana V. D. a MB, žalovaný odkazuje na napadené rozhodnutí. Žalobcovu argumentaci k neprovedení (účastnického) výslechu žalobce nepovažuje žalovaný za kvalifikovanou žalobní námitku. Žalobci byl v průběhu daňového řízení dán dostatek prostoru pro věcnou argumentaci či návrh a předkládání důkazních prostředků. Žalobce (průběžně seznamovaný s hodnocením důkazních prostředků) svých práv také využíval, když např. své odvolání pětkrát doplnil. Informace z místního šetření v sídle společnosti SHAFAR GOLD byly využity jen pro dokreslení všech skutečností a v předmětném řízení se nejedná o stěžejní informace, o něž se opírá výsledek kontrolního zjištění. Žalovaný rovněž trvá na svém názoru stran navrhovaného místního šetření u žalobce za účelem observace funkce systému a mezinárodního dožádání. Místní šetření v průběhu daňové kontroly (daňového řízení), jehož primárním účelem je zřejmě observace a objasnění chodu systému, není s to prokázat poskytnutí služeb v minulosti. Předmětem sporu není, zda systém monitoringu byl aktivní, ale zda jej fakticky využíval dodavatel žalobce k tvrzené činnosti (tj. k realizaci doprovodných jízd), a to tak, jak tvrdí žalobce. Žalovaný k tomu na závěr doplňuje, že ze spisového materiálu nevyplývá, že by společnost *MAN Truck & Bus Deutschland GmbH* měla evidovat, kdo se konkrétně do její aplikace „pro sledování kamionů“ přihlašuje. Ostatně samotný pan MB během své svědecké výpovědi zmínil, že měl dostat od žalobce pouze přístupové heslo (nehovořil o zaregistrování do systému pod určitým přihlašovacím jménem). Žalobcem požadované výsledky dalších svědků považoval žalovaný za nadbytečné. Vyjádření, zda se pan S. ve společnosti SHAFAR GOLD angažoval – jehož získání mělo být účelem provedení výsledků jmenovaných jednatelů (ať již jednatelů předchozích či jednatele současného) – totiž bylo získáno už prostřednictvím svědeckých výpovědí Ing. H. a pana D. v rámci jiného daňového řízení.

Žalovaný připouští, že nebylo povinností žalobce prokazovat subdodavatele MB. Na žalobci však bylo, aby unesl své důkazní břemeno a prokázal faktické uskutečnění předmětných zdanitelných plnění, tedy jízd doprovodných vozidel, a vyvrátil pochybnosti správce daně. To se žalobci nezdařilo. Argumentace rozsudky SDEU ve věci C-610/19 *Vikingo* a ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 *Mahagében a Dávid* je pak zcela nepřiléhavá. Tyto

Shodu s prvopisem potvrzuje: X

rozsudky totiž řeší případy, kdy se plnění fakticky uskutečnilo, avšak spornou byla osoba deklarovaného dodavatele, resp. byla řešena účast daňového subjektu na podvodu na DPH. V případě žalobce je však sporné samotné faktické uskutečnění plnění. S ohledem na nesplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH nebyl v případě žalobce podvod na DPH vůbec zkoumán. Svědecká výpověď svědkyně Š. nebyla označena za nevěrohodnou z toho důvodu, že pracuje pro žalobce, nicméně nemohla potvrdit, jak byla dohledová činnost fakticky prováděna (v jakém rozsahu, prostřednictvím jakých vozidel a řidičů). Co se týče poznámky žalobce k ceně služeb, není zjevné, že třídění přepravních listin bylo začleněno do fakturace („zajištění autodopravy za určité období“), nebyla předložena žádná jasně stanovená kalkulace fakturované ceny. Ohledně sporu o vykázaných kilometrech doprovodných jízd žalovaný i nadále trvá na svých závěrech v napadeném rozhodnutí. Žalovaný má za to, že faktickou existenci předmětných plnění nemohou doložit ani pojistné smlouvy a provedení výsledku Mgr. D. D., která měla být dle žalobce u všech jednání stran pojištění – avšak nikoli při realizaci plnění. K domnělým podpisům pana S. žalovaný dodává, že rozdíly v dotčených podpisech jsou natolik významné, že jsou rozlišitelné i okem laika.

Žalovaný též nesouhlasí s námitkou žalobce, že správce daně neunesl důkazní břemeno. Správce daně vydal v průběhu prvostupňového řízení výzvu k prokázání skutečností, v níž žalobci sdělil vážné a důvodné pochybnosti ohledně faktické realizace služby doprovodných vozidel pro transport hodnotného zboží, přetrvávající pochybnosti správce daně potom byly uvedeny jak v seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, tak ve zprávě o daňové kontrole. Pochybnosti a nesrovnalosti byly opětovně rozebrány i v seznámeních podle § 115 odst. 2 daňového řádu. K naplnění podmínek pro stanovení daně na základě pomůcek v případě žalobce nedošlo, neboť nebylo zpochybněno jeho účetnictví natolik, že by nebylo možné stanovit daň dokazováním. Žalobce nesprávně zaměňuje principy DPH a daně z příjmů. V tomto případě se jedná o otázku, zda byla fakticky realizována předmětná plnění. Na takovou situaci není přílehlavá ani žalobcem zmiňovaná judikatura ve věci *Kemwater ProChemie s.r.o.* (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 334/2017-208 ze dne 23. 3. 2022), v níž není sporu o faktické uskutečnění zdanitelných plnění, ale pouze o prokázání dodavatele daňového subjektu coby osoby povinné k dani.

Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

Žalobce v replice ze dne 29. 3. 2023 nad rámec již uvedeného doplnil, že žalovaný překrucuje jeho argumentaci. Zdanitelné plnění nastane jeho uskutečněním bez ohledu na to, zda je uhrazeno či nikoli, nemění to nic na faktu, že jde o plnění „za úplatu“. Na povinnosti dodavatele v takových případech přiznat a odvést DPH na výstupu se nic nemění, stejně tak je zachován nárok na odpočet DPH na vstupu u odběratele, pokud přijaté plnění použije pro své ekonomické činnosti. Žalovaný i nadále zpochybňoval nárok žalobce na DPH s poukazem na to, že hotovostními platbami nebyla údajně doložena auditní stopa. Dle žalobce je třeba řešit otázku hotovostních plateb s ohledem na konkrétní okolnosti případu. Pokud tři osoby úhradu potvrdily, musí nutně přecházet důkazní břemeno na správce daně, který musí prokázat případnou nevěrohodnost dokumentace a svědků (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2023, č. j. 2 Afs 216/2021-84). Žalobce k námitce ohledně upření práva nahlížet do spisu uvedl, že citací rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2021, č. j. 2 Afs 188/2019-51, napadal nedostatečnou konkretizaci zneprístupněných písemností. Žalobce si je vědom judikatury Nejvyššího správního soudu

Shodu s prvopisem potvrzuje: X

týkající se esenciálních výdajů. Jestliže po přijetí rozsudku *Kemwater* odpadla podmínka, aby plnění uskutečnila osoba uvedená na daňovém dokladu, pak vyvstává otázka, jaké jsou další odlišné principy DPH a daně z příjmů. Dle žalobce jsou podmínky prakticky totožné. Žalobce upozorňuje, že převážná část pochybností žalovaného souvisí s účastí společnosti SHAFAR GOLD ve sporných plněních, což nebyl přímý dodavatel žalobce. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu si správce daně nemůže vybrat libovolnou osobu v řetězci obchodních případů, které se mu jeví jako nejbonitnější, k odvrácení případné daňové ztráty pro stát.

Žalovaný v duplice ze dne 12. 5. 2023 doplnil, že žalobce směšuje pojmy úplata a úhrada. Zdanitelné plnění nastane jeho uskutečněním bez ohledu na to, zda je uhrazeno, stále se jedná o plnění za úplatu. Žalovaný přiznává, že mezi hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně nepatří prokázání úhrady (faktické zaplacení) dodavateli plnění. Ostatně, svědkyně Š. realizaci úplat v hotovosti potvrdila. Forma úplaty je ovšem jednou z mnoha skutečností ovlivňujících celkový pohled na dokazování a hodnocení důkazů, jelikož takové platby indikují rizika, zvláště pokud přesáhnou za předmětná zdaňovací období 8 mil. Kč. Ze spisu vyplývá, že bylo vyhověno limitu pro platbu v hotovosti pouze formálně, když aktéři transakce zpětně dopisovali data předání hotovosti. I dodavatel MB uvedl, že preferoval peníze v hotovosti, a nezmínil nutnost vyplácet řidiče v hotovosti. Pochybnosti vyplývají i z faktu, že MB nevedl evidenci řidičů ani vozidel a ačkoli byl dodavatelem, požadované služby doprovodných vozidel řešil subdodavately. Pochybnosti vztahující se k těmto skutečnostem žalobce nijak nevyvrátil. Žalobcem odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 216/2021-84 řeší neuznání uplatněného nároku na odpočet daně nikoli z důvodu nesplnění hmotněprávních podmínek, jak je tomu v případě žalobce, ale z důvodu, že související – fakticky realizovaná – plnění byla zasažena podvodem na DPH, o kterém daňový subjekt věděl či vědět měl a mohl, přičemž neučinil opatření, která lze rozumně vyžadovat, aby zamezil své účasti na daňovém podvodu. Co se týče výtky žalobce k nedostatečné konkretizaci zneprístupněných písemností, žalovaný uvedl, že žalobce sice v žalobě citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 188/2019-51, nicméně uvedená citace sama o sobě neimplikovala námitku nedostatečné konkretizace označení písemností v soupise. I kdyby ano, tato opožděně namítána výtka by nemohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Žalobci byly zpřístupněny veškeré relevantní listiny pro hodnocení řešeného případu. Nelze tvrdit, že nelze provést místní šetření u dodavatele jen proto, že změnil jednatele. Správce daně během místního šetření primárně zjišťoval, zda se společnost SHAFAR GOLD v sídle fakticky nachází či nikoli. Navrhované místní šetření u žalobce by již postrádalo jakýkoli účel, neboť jím již nebylo možné zjistit relevantní skutečnosti týkající se faktického uskutečnění předmětných plnění. I dle rozsudku ve věci *Kemwater ProChemie* je důležitá osoba dodavatele, tedy má být postaveno na jisto, že dodavatel daného zdanitelného plnění je osoba povinná k dani. Žalobce polemizuje o závěrech Nejvyššího správního soudu ohledně esenciálních nákladů a daně z příjmu, otázku faktické realizace jím deklarovaných plnění však daná polemika ovlivnit nemůže. Orgány finanční správy po žalobci nepožadovaly prokázání dodání plnění MB společnosti SHAFAR GOLD, nýbrž prokázání faktického uskutečnění předmětných plnění. To žalobcem prokázáno nebylo.

Průběh správního řízení a obsah správního spisu

Shodu s prvopisem potvrzuje: X

2. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně zahájil u žalobce dne 12. 7. 2017 daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období leden až květen 2017 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od dodavatele MB. Žalobce při zahájení daňové kontroly uvedl, že jeho hlavní ekonomickou činností je nákladní autodoprava a opravy motorových vozidel. K přijatým plněním od dodavatele MB sdělil, že jejich předmětem byly služby doprovodných vozidel pro transporty hodnotného zboží, jež byly ze strany žalobce uskutečňovány pro společnost UPS.
3. Správce daně žalobce vyzval výzvou ze dne 22. 11. 2017, č. j. 963615/17/2403-60561-401101, k prokázání skutečného přijetí plnění od dodavatele MB, uvedených na čtyřiceti třech dokladech od ledna 2017 do května 2018 (viz tabulka č. 1 ve výzvě). Správce daně ve výzvě uvedl, že osm faktur bylo uhrazeno bezhotovostním převodem, ostatní byly hrazeny hotovostní platbou. Tato skutečnost nenasvědčovala standardnímu dodavatelko-odběratelskému vztahu mezi žalobcem a dodavatelem MB. Deklarované platby v hotovosti řádově ve stovkách tisíc korun vždy do limitu dle § 4 odst. 1 zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, postrádaly dle správce daně opodstatnění a ve svém důsledku zajišťovaly absenci zřetelné auditní stopy spolehlivě dokládající vazby mezi daňovými doklady a souvisejícími plněními. Z výzvy dále vyplynulo, že žalobce předložil „*Rámcovou smlouvu o zajištění služeb v dopravě*“ ze dne 3. 1. 2017 a objednávky, v kterých žalobce objednával dopravu dle předchozí telefonické domluvy v určitém termínu. Správce daně konstatoval postupný významový posun textu předmětu objednávky definovaný výrazem „*doprava*“ k výrazu uvedenému na daňových dokladech „*zajištění autodopravy*“ až k výrazu na přílohách k fakturaci ve znění „*Přehled jízd doprovodných vozidel a nákladů nepřetržitého dispečinku*“. Obecná formulace předmětu rámcové smlouvy společně s uvedenou rozporuplností ve významové podstatě definice předmětu plnění má za následek, že předložené listinné důkazní prostředky neprokazují rozsah, způsob a realizovatelnost plnění, a z tohoto důvodu bylo nutné jednoznačně prokázat, co je na listinných důkazních prostředcích deklarováno. Správce daně dále zjistil, že čtyři doprovodná vozidla nejsou registrovaná v ČR. U vozidel registrovaných v ČR z databáze evidence vozidel zjistil, že provozovateli a vlastníky jsou fyzické osoby a právnická osoba, u kterých nebyla zjištěna jakákoli vazba s MB ani jeho subdodavatelem. Správce daně dále zjistil, že z kapacitních důvodů MB nebyl schopen zajistit služby vlastními silami, a proto došlo k zajištění těchto prací pro odběratelem subdodavatelským způsobem. Vzhledem k velkému objemu vyfakturovaných služeb bez bližší specifikace (jména řidičů a konkretizace vozidel) nebylo možné jednoznačně dovodit, jakými vozy měly být služby prováděny, v jakém rozsahu a kým. Z výše uvedených důvodů správci daně vznikly pochybnosti, zda žalobce deklarované plnění skutečně přijal, resp. zda deklarovaná plnění byla skutečně realizována v deklarovaném rozsahu a deklarovaným způsobem, tedy zda se jedná v případě služeb fakturovaných MB v celkové hodnotě 9 947 997 Kč o přijatá zdanitelná plnění, u kterých žalobci vznikl nárok na odpočet daně.
4. Žalobce ve vyjádření ze dne 10. 12. 2017 uvedl, že uskutečnění plateb prokazují podepsané příjmové pokladní doklady, které byly správci daně předloženy, a předání prostředků mohou dosvědčit svědci (H. Š.). Žalobce vyplácel platby v hotovosti z důvodu dohody s MB, který tímto způsobem vyplácel subdodavatele nebo jejich pracovníky. Žalobce po zjištění, že správce daně prověřuje jisté okolnosti u MB, začal platby provádět pouze bezhotovostně a dále ke dni 31. 8. 2017 vypověděl rámcovou Shodu s prvopisem potvrzuje: X

smlouvu a kde dni 31. 10. 2017 veškerou spolupráci s MB. Dle žalobce konkrétní objednávky a uskutečněná plnění nevybočují z rámcové smlouvy. Pod asistencí při transportu věcí se myslí i zajištění např. doprovodu vozidel, dispečinku nebo vytvoření veškeré potřebné dokumentace pro zajištění transportu. Cenová ustanovení při fakturaci se řídila dohodou smluvních stran o účtování nákladů jako sazba za přípravu veškeré související dokumentace pro vozidla a jejich náklad a doprovod v hodnotě 9,20 Kč na km bez DPH a dále sazba za monitoring provozu vozidel prostřednictvím webových aplikací *MAN TeleMatics* sazbou 1 000 Kč bez DPH za jedno sledované vozidlo. Co se týče jmen osob nebo partnerů dodavatele pana MB, kteří vyhotovovali tuto dokumentaci, žalobce nemá povinnost je zjišťovat. Po žalobci také není možno požadovat, aby zjišťoval v registru vozidel, komu vozidla patří. Žalobce správce daně žádal, nechť u něj provede místní šetření, ve kterém bude objasněn kompletní systém čerpaných externích služeb doprovodných vozidel.

5. Žalobce dne 4. 1. 2018 správci daně předložil záznamy o provozu vozidla bez uvedení evidenčního čísla, kde je jako dopravce označen žalobce, dále jsou v záznamech uvedeny údaje o řidiči, registrační značka vozidla, tovární značka, počáteční a konečný stav v km (včetně vyčíslení ujetých km), datum počátku a konce výkonu, údaje o místu odjezdu a příjezdu včetně uvedení času a dále podpis řidiče a datum.
6. Žalobce byl seznámen s výsledkem kontrolního zjištění během ústního jednání dne 15. 2. 2018 (viz protokol č. j. 108198/18/2403-60561-400509), ve kterém správce daně shrnul své pochybnosti. Žalobce se ke kontrolnímu zjištění vyjádřil dne 28. 3. 2018 tak, že mu není zřejmé, na jakém základě dospěl správce daně k závěru, že je zakázán hotovostní platební styk. Dle žalobce není zřejmé, jakou větší míru obezřetnosti by prokázal, pokud by úhrady provedl bezhotovostně. Správce daně odmítl provést výslech H. Š., která by mohla provedení plateb dosvědčit. Žalobce nespatořoval v textu smlouvy žádné rozpory. Žádal o opětovné zpřístupnění celého spisu a pokračování dokazování, zejména výslechy svědků (hlavně dodavatele MB), provedením místního šetření u žalobce a mezinárodního dožádání u společnosti *MAN Truck&Bus Deutschland GmbH*. Stejně tak měl žalobce za to, že cena služeb je odpovídající.
7. Správce daně předvolal k podání svědecké výpovědi H. Š., O. Š., Ing. R. B. a M. B.. Svědkyně H. Š. (viz protokol ze dne 26. 4. 2018, č. j. 514446/18/2403-60561-401101) uvedla, že spolupráce s dodavatelem MB probíhala na základě dohody s žalobcem, zajišťoval dohledovou činnost, předávání podkladů k fakturaci přepravy. Svědkyně Š. se vidala s dodavatelem při předávání faktur, jejich vyplacení a předávání podkladů k fakturaci, které zpracovával. Žalobce dodavateli předával tzv. záznamy o provozu vozidla a CMR listy, z čehož bylo potřeba připravit podklad k fakturaci rozdělený na jednotlivé dny a jízdy. S nárůstem přepravy žalobce neměl kapacity lidské ani prostorové dokumenty zpracovávat vlastními silami. Dohledová činnost byla prováděna osobními vozidly. Věděla o ní svědkyně a žalobce, řidiči o dohledu nesměli vědět. Svědkyně několikrát kontrolovala, zda je konkrétní osobní auto přítomnost na parkovištích ve Strančičích, kudy jezdila svědkyně za kamarádkou. Žalobce jí po telefonu sdělil, jak by mělo auto vypadat (např. černá Fabie). Úhrada faktur probíhala zpočátku hotovostní platbou (požadavek dodavatele MB), poté převodem. Dodavatel MB měl k faktuře připravené příjmové doklady s kopií, které si podle data úhrady vzájemně potvrdili při předání peněz. Pokud je neměli, svědkyně vytiskla výdajový doklad s kopií, která byla

Shodu s prvopisem potvrzuje: X

potvrzena. U předávání peněz byl někdy přítomen i žalobce. Koho dalšího žalobce pověřil dohledem, svědkyně nevěděla.

8. Svědek MB vypověděl (viz protokol ze dne 26. 4. 2018, č. j. 560387/18/2403-60561-401101), že za jednotlivými kamiony, které určil ke hlídání žalobce, jezdily osobní vozy a ty měly za úkol kontrolu pohybu, že se na trase nic nestane. Řidiči kamionu o sledování nevěděli a ani vědět neměli z důvodu bezpečnosti. Dohled realizoval prostřednictvím subdodavatele, většinou ho domlouval přes telefon (zprávy), že je třeba doprovod, a zbytek byl v kompetenci pana S., jednatele společnosti SHAFAR GOLD. Objednávky byly domluveny cca týden až dva dopředu. Svědek MB si ověřoval doprovodné jízdy ze začátku spolupráce, ověřil si u pana S., jaké auto má kde stát (české i zahraniční SPZ). Žalobci svědek bližší informaci o subdodavateli nesděloval. Pokud chtěl žalobce namátkově ověřit doprovodná vozidla, svědek zjistil informace u subdodavatele a obratem je předal žalobci. Služby nikdy nereklamoval. Za součást dopravy považoval svědek i zpracování dokladů. Vyzvedl si u žalobce krabici se stazkami, pan S. mu poskytl seznam míst, které pak svědek porovnával. K tomu vytiskl své dodací listy a stazky k nim přiložil. Pak to vše odvezl žalobci. Výstup měl mít formu vytištěné excelovské tabulky. Platby byly předávány v hotovosti, svědek vypověděl, že měl rád „peníze v ruce“. K jednotlivým fakturám měl svědek připravené příjmové doklady, ke kterým dopsal přesné datum předání hotovosti. Od žalobce měl svědek přístup ke dvěma aplikacím, po zadání přístupového hesla si lze zobrazit kamion či vozidlo, které žalobce sledoval, aby věděl, kde se jaké vozidlo pohybuje. To, že určitý kamion hlídá určité auto, svědek vědět nechtěl, navíc to bylo v kompetenci subdodavatele. Řidiči doprovodných vozidel měli mít navíc ten samý přístup do aplikací, díky kterým kamiony sledovali. Svědek následně uvedl, že přístupové kódy měl, ale aplikace nevyužíval. Svědek nevěděl, jakými dopravními prostředky byly služby doprovodných vozidel uskutečňovány a ani jména řidičů či registrační značky vozidel. Věděl to jen u té namátkové kontroly. Na otázku správce daně, zda má záznamy o jízdách doprovodných vozidel, vypověděl, že je někde měl a předal je žalobci. Subdodavatelem služeb doprovodných vozidel byl v květnu 2017 pan Ing. L. H. Pan P. S. svědkovi sdělil, že nedostal prodloužení povolení k pobytu a musí se vrátit na Ukrajinu, dokončí duben. Na společnost SHAFAR GOLD získal svědek MB kontakt přes pana V. D. Jednání se společností probíhalo ústně, smlouvu svědek měl již předat správci daně. Od pana S. svědek dostal excelovou tabulku, k tomu zkontroloval stazky od žalobce, zkompletoval a vystavil fakturu. Kapacitní a technické schopnosti měl svědek u subdodavatele namátkově zkontrolovat. Svědek neznal jménem pana O. Š., poznal jej však na základě popisu zástupce žalobce během výslechu. Předmětem jednání mezi žalobcem a svědkem za účasti pana Š. byla doprava, svědek si však nevzpomněl, zda došlo k předání nějakých listin.
 9. Svědek O. Š. (viz protokol ze dne 21. 5. 2018, č. j. 622310/18/2403-60561-401101) vypověděl, že několikrát „jel s nákladními vozy přepravu“. Při komunikaci žalobce s dodavatelem MB přítomen osobně nebyl, byť jeho přítomnost u žalobce potvrdil. Svědek k dodavateli uvedl, že pro žalobce zajišťoval nějaké doprovody. Svědek vypověděl, že byl přítomen kontrole doprovodných vozidel, sám některé zásilky vezl. Dle svědka kontrola probíhala tak, že se doprovodná vozidla připojila v místě nakládky a na trase do místa vykládky se průběžně provádí kontrola doprovodných vozidel, zda jsou přítomná u nákladních vozidel, a musí být na dosah při jakémkoli zastavení. O tom, že jsou vozidla doprovázena, se dozvěděl od žalobce, doprovodná vozidla vždy
- Shodu s prvopisem potvrzuje: X

kopírovala trasu kamionů. Asi měl s žalobcem speciální vztah a díky svému profesnímu zaměření (vyhledávací a detektivní činnost) byl schopen si těchto věcí všimnout. Svědek sdělil, že byl přítomen kontrolám transportu v období od ledna do května 2017, kolikrát a jak kontrola probíhala, nevěděl. K předávání dokumentů o přepravě docházelo, jako řidič dostával k přepravě standardní dokumenty v kabině vozidla. Popsat osobu MB svědek nedokázal, viděl ho jen párkrát.

10. Svědek Ing. R. B. (viz protokol ze dne 21. 5. 2018, č. j. 622311/18/2403-60561-401101) vypověděl, že během roku 2017 začal pomáhat žalobci s dodržováním účetních a daňových předpisů a při té příležitosti narazil i na rámcovou smlouvu uzavřenou s dodavatelem MB. Vzhledem k nutnosti doplnit formální náležitosti na některých dokladech se svědek s dodavatelem setkal několikrát i osobně. Předávání finanční hotovosti nebyl nikdy přítomen. Svědek byl s žalobcem několikrát náhodně osobně zkontrolovat, zda náklad i doprovodná vozidla opustí místo nakládky v pořádku (jel s ním ve vozidle). Jednalo se o osobní vozidla různých typů a značek (Škoda Octavia, Mercedes Benz Vito, Toyota Auris nebo Avensis). Podkladem pro fakturaci je protokol o jízdách vozidel s vyznačením trasy a počtu ujetých kilometrů, neboť fakturace se provádí i na základě sazby za kilometr jízdy. Svědek byl několikrát přítomen tomu, že do kanceláře žalobce přinesl dodavatel MB přepravku s dokumenty. Kontrola zajištění dispečinku probíhala prostřednictvím monitoringu pohybu jízdních souprav. Dle svědka existují tzv. logy v datech těchto aplikací. Žalobce měl uzavřené pojistné smlouvy s německými pojišťovnami. Jelikož žalobce přepravuje zboží vyšší hodnoty, než je limit pojistného plnění, je třeba využít služeb doprovodných vozidel. Doprovodné služby poskytovala společnost SHAFAR GOLD prostřednictvím dodavatele MB, který poskytoval i další služby administrativní povahy (příprava přepravních dokumentů).
11. Ve správním spise jsou založeny objednávky autodopravy mezi žalobcem a dodavatelem MB, faktury dodavatele MB a příjmové doklady, Rámcová smlouva o zajištění služeb v dopravě ze dne 3. 1. 2017 a „*Záznamy o provozu vozidla*“, ve kterých je jako dopravce označen žalobce a jsou zde uvedena jména řidičů, registrační a tovární značka vozidla, počáteční a konečný stav km včetně vyčíslení počtu ujetých km, datum počátku a konce pracovního výkonu a údaje o místě odjezdu a příjezdu včetně uvedení času. Stejně tak žalobce předložil CMR listy vystavené společností UPS, ve kterých jako dopravce figuroval žalobce. Ve spise se nachází i listina s názvem „*Soupis aut, která byla panem Burešem zaznamenána jako doprovodná (období 01-05/2017)*“ s tabulkou osmi registračních a továrních značek vozidel, s poznámkou, že soupis sestavil Ing. R. B. z poznámek žalobce dne 17. 3. 2017, a soupis kontrolovaných jízd v období 03/2017 k faktuře 170200041 od MB s označením trasy, data a registrační značky vozidla a jeho typu (třináct záznamů). Součástí spisu jsou i pojistné smlouvy uzavřené mezi žalobcem a Generali Pojišťovnou a.s.
12. Dále byly přerazeny ze spisu dodavatele MB do veřejné části spisu žalobce listiny – odpověď OSSZ, ze které vyplývá, že ČSSZ neevidovala v období od 1. 1. 2016 do srpna 2017 žádné zaměstnance MB, a vyjádření k výsledku kontrolního zjištění MB, který potvrdil, že poskytoval služby autodopravy (přítomnost doprovodných vozidel při provádění autodopravy) pro odběratele Jana Bureše (žalobce). Ze spisu subdodavatele služeb byl přerazen do veřejné části spisu žalobce úřední záznam o provedeném místním šetření, ze kterého vyplývalo, že na adrese sídla společnosti se nacházel obytný dům. Na

Shodu s prvopisem potvrzuje: X

zvonkách ani schránkách nebyl název subdodavatele uveden. Na dotaz správce daně, zda má povědomí o sídle subdodavatele, náhodně vycházející paní z domu uvedla, že nikoli, stejně jako prodavačka sídlící v prodejně vedle.

13. Správce daně následně vydal dne 17. 10. 2019 zprávu o daňové kontrole č. j. 896848/19/2403-60561-401101 (dále též jen „Zpráva o daňové kontrole“). Správce daně uzavřel, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a věrohodným způsobem neprokázal, že jím uplatněný nárok na odpočet DPH byl uplatněn v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH, neboť nebylo prokázáno, že služby uvedené v daňových dokladech byly přijaty tak, jak je deklarováno v dokladech, a od osoby uvedené jako dodavatel. Dle správce daně žalobce nepředložil žádné prostředky, které by měly patřičnou vypovídající schopnost, že skutečně došlo k uskutečnění plnění a v jakém rozsahu. Následně správce daně vydal dne 24. 10. 2019 čtyři dodatečné platební výměry, proti kterým podal žalobce odvolání. Odvolání bylo zamítnuto napadeným rozhodnutím žalovaného. Odvolací řízení ve věci dodatečného platebního výměru za zdaňovací období květen 2017 bylo ukončeno vydáním (zrušujícího) rozhodnutí o odvolání ze dne 12. 7. 2021, č. j. 26791/21/5300-21444-711275.
14. V rámci odvolacího řízení byla žalovanému doručena odpověď na mezinárodní žádost o výměnu informací č. j. 729569/18/2403-60561-401101 ve věci provedení výsledku pana P. S. Z odpovědi vyplynulo, že se vyjadřuje k žádosti č. 69417/18/7100-20120-050347 zaslané dne 27. 8. 2018 týkající se vztahu daňového subjektu J. F. a ukrajinské osoby P. S. Svědek S. vypověděl, že mu nejsou M. B., V. D. ani J. B. známi, stejně tak nic nevěděl o činnosti společnosti SHAFAR GOLD. Ve skutečnosti byl řidičem a řídil mezi Ukrajinou a Českou republikou a český občan V. (L.) se zabýval registrací dokumentů. Věděl, že je zakladatelem společnosti SHAFAR GOLD, ale nevěděl, že společnost vykonává ekonomickou činnost, zatímco ho V. informoval o jím podaném nulovém podání finančních výkazů.
15. Žalovaný úředním záznamem převedl výpověď V. D. ze dne 23. 4. 2018, č. j. 514443/18/2403-60561-401101, a pana Ing. L. H. ze dne 22. 4. 2022, č. j. 162597/22/2403-60561-404938, do řízení žalobce. Svědek D. uvedl, že seznámil pana MB s panem S. Vypověděl, že se práce týkaly sekání trávy, čištění stojanu, dlažby, opravy fasád, části střechy na benzinkách. Svědek H. vypověděl, že za SHAFAR GOLD jednal pan B., dával mu účetnictví a ten jej zpracoval. Vztah s panem MB byl pouze obchodní. Svědek pouze zpracovával účetní podklady podání v daném období ve společnosti SHAFAR. Nevěděl, jaká byla obchodní spolupráce mezi žalobcem, MB a společností SHAFAR GOLD. Pana V. D. znal, byl to známý pana MB. Nic bližšího pak ke spolupráci nevedl.
16. V rámci odvolacího řízení byl následně předvolán k výsledku svědek V. D. (viz protokol ze dne 23. 9. 2022, č. j. 797690/22/2403-60561-405082), který vypověděl, že s panem S. byl známý a kontroloval mu nějaké věci, když dělal s MB. Svědek potvrdil, že seznámil pana MB s panem S. Znal také Ing. H.. Co se týče prací, jednalo se např. o sekání trávy, nekoordinoval však pro MB služby doprovodných vozidel pro transporty hodnotného zboží. Opět byl vyslechnut i svědek MB (protokol ze dne 22. 9. 2022, č. j. 797659/22/2403-60561-404938), který vypovídal ke spolupráci se společností SHAFAR GOLD. Svědek vypověděl, že vždy jednal pouze s panem S., nevěděl však, jaká byla jeho úloha ve společnosti. Nevzpomněl si, za jakých okolností a s kým konkrétně podepsal

Shodu s prvopisem potvrzuje: X

smlouvu týkající se doprovodných služeb v období leden až duben 2017. Úplaty probíhaly hotovostně panu S. (předal svědkovi doklad o zaplacení, fakturu i dodací list), svědek si ale nevzpomněl, zda byl při předávání hotovosti někdo přítomen. Existovaly však příjmové doklady, které vždy přivcákl k faktuře. Za služby platil hotovostně, neboť to tak vyžadoval pan S., „*dával tím lepší cenu*“. Pana B. svědek neznal. Svědek MB také nevěděl, zda osobně jezdil doprovodné jízdy. Na dotaz správce daně, jak byl fakturovaný počet kilometrů v rámci poskytovaných služeb doprovodných vozidel, svědek MB uvedl, že mu nahlásili počet km, který odjeli, jednou za čas dostal dodací list, kde byl uveden počet km, jednotlivé jízdy, které se jely. Dodací listy přišly e-mailem od pana S. Informace o kilometrech odpovídající jízdám od místa pobytu řidiče doprovodného vozidla do místa převzetí tohoto vozidla byla předána dodavatelem a tyto informace svědek nikdy nerozporoval. Správce daně svědkovi předložil tabulku „*Přehled jízd doprovodných vozidel*“, ve které poukázal na chyby (překrývající se období, ve kterém mělo docházet k zajištění autodopravy, období, kdy měla probíhat autodoprava, neodpovídaly období, ve kterém měly probíhat doprovodné jízdy, a nebyly dodrženy termíny doprovodných jízd). Svědek k tomu uvedl, že „*neví, nejspíš nějaká chyba*“. K Rámcové smlouvě uzavřené mezi svědkem a společností SHAFAR GOLD si nevzpomněl, zda byl přítomen u podpisu smlouvy. Svědek znal pana V. D., který jej seznámil s panem S. K výslechu byl též předvolán Ing. L. H., který však v mezidobí zemřel.

17. V rámci odvolacího řízení byly předloženy přehledy jízd doprovodných vozidel, fakturace od subdodavatele společnosti SHAFAR GOLD vůči dodavateli MB, rámcová smlouva ze dne 1. 1. 2017 mezi dodavatelem MB a subdodavatelem SHAFAR GOLD, jejímž předmětem je „*provádění směnných obchodů, tedy nákup či, nákupů či prodejů materiálu dle objednávky údržbářských prací a zprostředkování autodopravy*“, faktury vystavené subdodavatelem na zajištění dopravy vždy v určitém období, příjmový daňový doklad a přehled jízd doprovodných vozidel a nákladů nepřetržitého dispečinku od subdodavatele.
18. Žalobce dále v rámci odvolacího řízení doložil dokumenty k jednání s UPS Germany a navrhl výslech svědka Mgr. D. D., která mohla dosvědčit jednání ohledně pojištění. Dále předložil rámcovou smlouvu mezi žalobcem a UPS.

Průběh jednání před soudem

19. Při jednání dne 28. 8. 2025 účastníci setrvali na již dříve písemně vyjádřené argumentaci. Soud podrobně konstatoval obsah soudního a správního spisu.
20. Soud neprováděl dokazování rozhodnutími správních orgánů ani dalšími listinami, které byly součástí správního spisu, neboť obsahem správního spisu se dokazování neprovádí (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117).

Posouzení věci soudem

21. Soud nejprve ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků a že obsahuje všechny formální náležitosti na ni kladené, přičemž shledal, že se jedná o žalobu věcně projednatelnou.

22. V dalším kroku soud přistoupil k přezkumu napadeného rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Po přezkumu napadeného rozhodnutí dospěl k závěru, že žaloba je **nedůvodná**.
23. Jádrem sporu se stala otázka, zda žalobce unesl důkazní břemeno a prokázal naplnění podmínek pro vznik a uplatnění nároku na odpočet DPH za zdaňovací období od února do dubna 2017 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od dodavatele MB.
24. Soud úvodem připomíná, že podle ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu i SDEU týkající se vzniku a uplatňování nároku na odpočet DPH je nutné nejprve ověřit, zda vůbec tento nárok vznikl (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2021, č. j. 5 Afs 388/2019-31, či ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, a judikaturu SDEU tam citovanou). SDEU v řadě svých rozhodnutí vymezuje podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, které dělí na podmínky formální a podmínky hmotněprávní (věcné). Tyto podmínky v sobě zahrnují to, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo uskutečněno tak, jak vyplývá z příslušné faktury, a dále to, že příslušná faktura obsahuje veškeré údaje požadované směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“; viz např. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében a Dávid*, spojené věci C-80/11 a C-142/11, a další judikatura citovaná v usnesení Nejvyšší správní soud ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017-35).
25. Hmotněprávní podmínky jsou stanoveny v čl. 168 písm. a) směrnice o DPH následovně: a) daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet musí být osobou povinnou k dani; b) použil zboží nebo služby, s jejichž pořízením je spojován nárok na odpočet, pro účely zdanitelných plnění na výstupu; c) daň je splatná nebo je odvedena za služby nebo zboží, které byly nebo budou dodány; d) plnění bylo na vstupu poskytnuto jinou osobou povinnou k dani. Pro uplatnění nároku na odpočet je třeba podle čl. 178 písm. a) směrnice o DPH předložit fakturu, jejíž obsah je definován v čl. 226 téže směrnice (formální podmínka).
26. Podle vnitrostátní úpravy je plátce dle § 72 odst. 1 zákona o DPH oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.
27. Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je plátce povinen pro uplatnění nároku na odpočet daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.
28. Podle § 41 odst. 1 daňového řádu, má-li osoba, které je písemnost doručována, zástupce, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci, a to v rozsahu jeho oprávnění k zastupování.
29. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.
30. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

Shodu s prvopisem potvrzuje: X

31. Podle § 96 odst. 5 daňového řádu daňový subjekt má právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností. O provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení.

Ukončení daňové kontroly

32. Dle § 88 odst. 4 daňového řádu, v rozhodném znění, zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola. Podle odst. 5 tohoto ustanovení daňového řádu, odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly. Dle § 88 odst. 6 daňového řádu odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.
33. Z judikatury Nejvyššího správního soudu k výkladu § 88 odst. 5 daňového řádu vyplývá, že snaze vyhnout se projednání zprávy o daňové kontrole nasvědčují obvykle skutečnosti jako opakované omluvy daňového subjektu či jeho zmocněnce, neustálé odkládání dojednání termínu ústního jednání ze strany daňového subjektu, nevyužití lékařem povolených vycházek k návštěvě správce daně apod. (srov. rozsudek ze dne 21. 5. 2013, č. j. 2 Afs 17/2012-26). Na takové skutečnosti přitom nelze nahlížet izolovaně, ale je třeba je vnímat ve vzájemné souvislosti (srov. rozsudek ze dne 31. 10. 2013, č. j. 7 Afs 97/2013-34).
34. Soud ze spisu ověřil, že zástupcem žalobce v době ukončení daňové kontroly byl Ing. R. B. (viz plná moc ze dne 18. 3. 2019). Dle plné moci byl Ing. B. žalobcem zmocněn k tomu, „aby veškeré dokumenty v jednání před orgány Finanční správy přebíral, podepisoval“. Dle úředního záznamu ze dne 14. 10. 2019 správce daně telefonicky kontaktoval zástupce žalobce Ing. B. za účelem dohodnutí termínu a místa jednání ve věci seznámení se se stanoviskem správce daně k vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění a projednání zprávy o daňové kontrole z DPH za zdaňovací období leden až květen 2017. Ing. B. požádal o zaslání předmětné zprávy o daňové kontrole do datové schránky uvedené v plné moci ze dne 18. 3. 2019, přičemž správce daně zástupce žalobce informoval, že je nutné, aby tento požadavek vznesl písemně, a zároveň jej upozornil na § 88 odst. 5 daňového řádu a že se doručením zprávy považuje daňová kontrola za ukončenou. Zástupce žalobce Ing. B. požádal zprávou doručenou do datové schránky správce daně ze dne 16. 10. 2019 o zaslání zprávy o daňové kontrole do datové schránky. Správce daně vyhodnotil odpověď zástupce žalobce jako žádost o zaslání zprávy o kontrole a dne 17. 10. 2019 ji zaslal zástupci žalobce prostřednictvím datové schránky.
35. Soud s žalobcem souhlasí v tom, že v projednávané věci nebylo zcela zřejmé, zda jsou splněny podmínky pro postup správce daně dle § 88 odst. 5 daňového řádu. V souladu s výše uvedeným totiž nelze hodnotit žádost zástupce žalobce jako jednání s úmyslem

jednoznačně odmítnout seznámení se se zprávou či vyhnout se jejímu projednání, přestože z komunikace mezi zástupcem žalobce a správcem daně lze spíše dovodit, že zástupce žalobce i přes výzvu správce daně k dohodě o místě a termínu projednání zprávy o daňové kontrole trval pouze na jejím zaslání. Pro posouzení nyní projednávané věci je však rozhodné, že žalobce byl před samotným zasláním zprávy o daňové kontrole seznámen s výsledky kontrolního zjištění během ústního jednání dne 15. 2. 2018, na které reagoval a zaslal správci daně své vyjádření dne 28. 3. 2018. Správce daně se s vyjádřením žalobce vypořádal v rámci Zprávy o daňové kontrole, přičemž vyjádření žalobce nezměnilo výsledek kontrolního zjištění. Za této situace je pak projednání zprávy o daňové kontrole pouze formálním ukončením kontroly, žalobce tedy nemohl být jejím neprojednáním zkrácen na svých právech [srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2024, č. j. 9 Afs 104/2023-34, ze dne 21. 2. 2024, č. j. 6 Afs 30/2023-73, odst. (56), nebo ze dne 17. 6. 2021, č. j. 7 Afs 333/2019-35, odst. (12)]. Soud proto dospěl k závěru, že i kdyby se správce daně dopustil pochybení, pokud Zprávu o daňové kontrole pouze zaslal zástupci žalobce do datové schránky, tato vada by neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť správce daně nezkrátil žalobce na jeho právech (viz již citovaný rozsudek č. j. 6 Afs 30/2023-73). Tato žalobní námitka proto není důvodná.

Unesení důkazního břemene žalobcem

36. Žalobce dále nesouhlasil se závěrem orgánů finanční správy, že neunesl důkazní břemeno stran prokázání nároku na odpočet daně podle § 72 a 73 zákona o DPH, resp. konkrétně neprokázal faktickou existenci přijatých zdanitelných plnění od dodavatele MB za předmětná zdaňovací období.
37. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Svá tvrzení prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-65).
38. Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, je to daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek Nejvyššího správního

soudu ze dne 31. 8. 2020, č. j. 9 Afs 171/2020-35 nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124).

39. Z uvedeného vyplývá, že povinností správce daně nebylo prokázat, že se deklarované služby neuskutečnily tak, jak to tvrdil žalobce, či prokázat namísto něj, jak se uskutečnily. Aby správce daně unesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, byl povinen toliko prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí předložené doklady žalobce nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými (viz 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 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61, či ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30).
40. Správce daně kvalifikovaně vyjádřil své pochybnosti ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 22. 11. 2017, č. j. 963615/17/2403-60561-401101. Soud z níže uvedených důvodů dospěl k závěru, že správce daně (a žalovaný) své důkazní břemeno unesli.
41. První pochybností, na které správní orgány svůj závěr založily, je odlišnost v předmětu plnění na jednotlivých dokumentech. Soud především konstatuje, že obsah předložené rámcové smlouvy je značně obecný – viz čl. I 1. „*Poskytovatel se zavazuje zajišťovat na své náklady pro Společnost služby v dopravě spočívající zejména, nikoli však výlučně v přepravě, zajištění manipulace s přepravovanými věcmi, jejich nakládání a vykládku, upevnění a rovněž asistenci při transportu těchto věcí*“ 2. „*Poskytovatel se zavazuje Společnosti poskytnout i služby řidiče nákladní soupravy nebo vozidla s přepravovanými věcmi*“. Tento text nasvědčuje spíše tomu, že by předmětem plnění měla být samotná přeprava zboží, nikoli „bezpečnostní dozor“ – ten lze sice s jistou mírou představivosti zařadit pod „asistenci při transportu“, nicméně soud souhlasí se žalovaným, že tyto rozdíly v popisu plnění vzbuzují pochybnosti, které další předložené dokumenty spíše posilují, jelikož pojem „autodoprava“ (který rovněž není přiléhavým popisem bezpečnostních jízd doprovodných vozidel) použitý na fakturách se rovněž odlišuje od popisu v přílohách k fakturaci („*přehled jízd doprovodných vozidel a nákladů nepřetržitého dispečinku*“), který jediný koresponduje s tím, jak žalobce poskytnuté plnění popisuje. Rovněž soud pokládá ve shodě se správcem daně za minimálně nestandardní, že pokud bylo cílem zabezpečit cenný náklad, předložená rámcová smlouva neobsahovala ujednání o odpovědnosti za škodu.
42. Další pochybností, která vyplývala z předložených dokladů, byla otázka, v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto. Přílohy k fakturaci totiž vykazovaly řadu nesrovnalostí, na něž správní orgány upozornily. Prvním z nich je skutečnost, že fakturované jízdy se v několika případech nacházely mimo období, v němž byly objednány (viz tabulka žalovaného na str. 38 napadeného rozhodnutí). Rovněž pak kilometráž uváděná u jednotlivých cest těmto cestám v řadě případů neodpovídala. Správní orgány v této souvislosti rovněž poukázaly na to, že dodavatel MB a ani jeho subdodavatel neměli dostatek zaměstnanců, kterými by mohli dané plnění realizovat.
43. Pochybnosti rovněž vyvolávala skutečnost, že velká část plateb měla být realizována v hotovosti a byla podložena pouze pokladními doklady, které nedosahují důvěryhodností úrovně ověření dané transakce bankou (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). V tomto ohledu představují hotovostní platby podezřelý faktor posuzovaných obchodních transakcí.

Shodu s prvopisem potvrzuje: X

44. Výše uvedené pochybnosti pokládá soud za dostatečné a žalovaný jimi dostatečně zpochybnil daňové tvrzení žalobce. Bylo tedy dále na žalobci, aby pochybnosti správce daně vyvrátil, tedy aby prokázal, že se deklarované plnění uskutečnilo tak, jak tvrdil. Soud dospěl k závěru, že žalobci se vyvrátit pochybnosti správních orgánů nepodařilo.
45. Především soud konstatuje, že v projednávané věci není zcela zřejmé, že by fakturované jízdy byly skutečně realizovány a zcela jistě nebylo prokázáno, že byly realizovány v rozsahu, v jakém byly fakturovány. Již z žalobních tvrzení je zřejmé, že žalobce sám na tuto otázku odpověď nezná, jelikož dle vlastního tvrzení kontroly prováděl namátkově, přičemž svědci, kteří se těchto kontrol účastnili či je sami prováděli (B., Š.), vycházeli vždy z informací od žalobce a jejich výpovědi tedy prokazují v zásadě jen to, že viděli vozidlo, které jim žalobce ukázal či popsal. Ilustrovat to lze na příkladu výpovědi svědkyně Š., jíž žalobce po telefonu sdělil, jak by mělo auto vypadat (např. černá Fabie) – v takovém případě její výpověď nijak neprokazuje, že doprovodné jízdy vozidel byly skutečně realizovány, ale pouze to, že na daném místě viděla automobil, jež jí žalobce (vcelku obecně) popsal. Rovněž mechanismus provádění namátkových kontrol, jak jej zástupce žalobce popsal v řízení před soudem, příliš důvěry nevzbuzuje, jelikož pokud chtěl žalobce kontrolovat, zda jeho dodavatel plní své povinnosti, pak mechanismus, při kterém mu nejprve zavolá a dodavatel mu následně řekne, kam má namátkovou kontrolu jet realizovat (cca 50. minuta záznamu z jednání), se nejeví příliš efektivní – žalobce se při takovém postupu v zásadě díval pouze tam, kam mu jeho dodavatel řekl, že se má dívat.
46. Dále soud zdůrazňuje, že z výsledku dodavatele MB vyplynulo, že odpověď na otázku, zda byly všechny fakturované jízdy skutečně realizovány, neznal ani on, jelikož službu měl zajišťovat subdodavatelsky – že určitý kamion hlídá určité auto, svědek MB vědět dle vlastních slov ani nechtěl.
47. Rovněž je podstatné, že v projednávané věci nebyl nikdy předložen ani úplný seznam použitých vozidel, ani seznam řidičů. Částečný seznam SPZ vozidel předložený žalobcem obsahoval vozidla, u jejichž provozovatelů nebyla zjištěna žádná vazba ani na žalobce, ani na dodavatele MB. Jelikož se podrobnější informace nepodařilo získat ani od osob, které byly v rozhodné době spojeny se společností SHAFAR GOLD (S., D., H.), nebylo ani možné ověřit argumentaci žalobce (kterou se snažil vysvětlit výtky správce daně), že rozdíly v kilometrůž cest jsou dány tím, že se trasa počítala od bydliště řidičů. K tomu lze nadto doplnit, že ani společnost SHAFAR GOLD neměla v rozhodném období dostatek zaměstnanců a vozidel, aby mohla fakturovanou činnost sama realizovat.
48. Konečně je třeba poukázat na to, že ti, kteří vypovídali o průběhu sledování doprovodnými vozidly, se neshodli ani v otázce, jak toto sledování probíhalo. Zatímco svědek Š. uvedl, že doprovodná vozidla vždy kopírovala trasu kamionů, žalobce uvedl, že trasy doprovodných vozidel nebyly vždy stejné, musely být pouze na dosah. Jelikož v celém průběhu řízení nebyl identifikován a vyslechnut žádný řidič, který by tyto doprovodné jízdy realizoval (případně dispečer, který by doprovodné jízdy organizoval), ani tento rozpor se nepodařilo odstranit.
49. Shora uvedené lze shrnout do závěru, že i po provedeném dokazování přetrvávají pochybnosti, zda vůbec bylo fakturované plnění uskutečněno (svědci Š., Š. i B. se o

sledování dozvěděli od žalobce a jimi popisovaná účast na kontrolách pochybnosti o jejich skutečné realizaci příliš nerozptyluje – viz bod 64 rozsudku). I kdyby však soud přisvědčil žalobci v tom, že určité jízdy doprovodných vozidel byly realizovány, nebylo prokázáno, že by doprovodné jízdy vozidel byly uskutečněny v takovém rozsahu, v jakém byly dodavatelem MB fakturovány (soud zde připomíná, že předmětem fakturace, a tedy i dokazování nebyla např. obecně dohledová činnost nad vozidly za dané období, ale konkrétní jízdy doprovodných vozidel, jež byly v přílohách k fakturaci identifikovány datem a trasou). K tomu soud doplňuje, že žalobce má jistě pravdu, že není povinen prokazovat dodavatele svého dodavatele. Takový požadavek na něj však správní orgány ani soud nekladou a soud zde proto žádný rozpor se závěry SDEU vyslovenými ve věci C-610/19, C-80/11 a C-142/11 nevidí. Žalobce je nicméně povinen prokázat, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak je uvedeno na příslušných dokladech, a je na něm, jaké důkazní prostředky si k tomu opatří. Je ovšem zřejmé, že pokud žalobce zadá zakázku subjektu, u něhož je mu zřejmé, že ji sám bude muset realizovat pomocí dalšího subjektu, dostává se se do potenciálně riskantní pozice, neboť čím více je vzdálen od samotné realizace předmětu plnění (v projednávané věci nejméně 3 stupně, jelikož ani dodavatel jeho dodavatele potřebné kapacity neměl), tím obezřetnější musí být se zajišťováním dostatečných dokladů již během samotné realizace plnění, protože při následném přezkumu (konaném zpravidla s několikaletým odstupem) je pochopitelně riziko, že potřebné doklady nezbytné k prokázání plnění bude velmi obtížné obstarat, ztateně větší, jelikož jimi zpravidla bude disponovat subjekt, o němž žalobce bude mít jen minimální (pokud vůbec nějaké) informace.

K dalším otázkám vzneseným žalobcem v podané žalobě uvádí soud následující.

50. Žalobce měl za to, že je na daňovém subjektu, zda zvolí platbu v hotovosti či bezhotovostně. Správce daně ovšem nezpochybňoval, že by snad v podnikatelském styku nebylo možné platit hotovostí, poukázal však na to, že platbami v hotovosti lze dosáhnout spolehlivé auditní stopy pouze v omezeném rozsahu. Žalovaný doplnil, že žalobce hradil úplaty za přijatá zdanitelná plnění (za leden 2017 až duben 2017) v řádu milionů korun v situaci, kdy případné mzdové náklady na řidiče (doprovodných vozidel) takové výše mohly dosáhnout jen stěží. Soud se s takovými závěry ztotožňuje. S ohledem na okolnosti případu je totiž třeba souhlasit s tím, že platby v hotovosti v takovém rozsahu a v takové formě spolupráce mohou působit podezřele – v této souvislosti je třeba vnímat poukaz žalovaného na nepoměr mezi tvrzenými částkami a mzdovými náklady na řidiče doprovodných vozidel, který žalobce nevysvětlil a ostatně ani sám poukaz žalovaného na nepoměr mezi tvrzenými částkami a mzdovými náklady nijak nezpochybnil. Svědkyně Š. sice potvrdila, že platby v hotovosti probíhaly, nemohla však potvrdit jejich výši. Kromě svědkyně Š. žádný jiný svědek u předávání hotovosti mezi žalobcem a dodavatelem nebyl nikdy přítomen, a to i za situace, kdy byly předávány doklady k fakturaci služeb od dodavatele MB (např. Ing. B. pomáhal žalobci s dodržováním účetních a daňových předpisů, avšak nikdy při předávání hotovosti přítomen nebyl). Byť tak žalobce předložil pokladní doklady, soud s ním nesouhlasí v tom, že by dosahovaly důvěryhodností úrovně ověření dané transakce bankou. Jak již judikoval Nejvyšší správní soud, hotovostní placení lze na rozdíl například od bankovního převodu, který za sebou zanechává „papírovou stopu“ vytvořenou nezávislou třetí osobou (bankou), velmi snadno fingovat, dohodnou-li se na tom aktéři transakce

Shodu s prvopisem potvrzuje: X

(viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). V tomto ohledu představují hotovostní platby podezřelý faktor posuzovaných obchodních transakcí. Placení faktur v hotovosti navíc nebylo jediným a stěžejním důvodem, na základě kterého správce daně odůvodňoval své pochybnosti ohledně deklarovaného plnění, avšak s ohledem na ostatní pochybnosti správce daně se jednalo o další podezřelou objektivní okolnost, kterou žalobce nedokázal příliš přesvědčivě vysvětlit. Vysvětlení, že platbu v hotovosti požadoval dodavatel MB, poněkud oslabuje skutečnost, že žalobce v průběhu obchodní spolupráce metodu platby změnil, aniž by se tím spolupráce narušila a ani dodavatel MB neuvedl, že by mu změna platební metody činila jakékoli obtíže. Navíc soud žalobci nevytýká, že platby realizoval v hotovosti, pouze podotýká, že se díky tomu nachází ve slabší pozici, než kdyby úhrady probíhaly bezhotovostně (a byly tedy ověřeny bankou). Prokázat faktické uskutečnění plnění od dodavatele MB dle názoru soudu žalobce nemohl ani argumentací ohledně rozložení cen služeb, jak ostatně vysvětlil i žalovaný (viz str. 57 napadeného rozhodnutí). Jelikož byl rozporován celý nárok na odpočet DPH z plnění od dodavatele MB, nebylo rozložení fakturované ceny ani relevantní. Nicméně, jak bylo vysvětleno výše, otázka formy platby není pro závěry soudu stěžejní, jelikož zásadní pochybnosti se týkají především samotného poskytnutí plnění a jeho rozsahu.

51. Soud dále uvádí, že není pravdou, že by svědkové potvrdili faktickou realizaci deklarovaných služeb od dodavatele MB, resp. subdodavatele SHAFAR GOLD. Svědkyně Š. byla žalobcem navržena jako osoba, která se měla účastnit kontroly prováděných dohledů, přebírání dokumentů a kontroly zajištění dispečinku. Z výslechu svědkyně lze ale dovodit pouze to, že se vídala s dodavatelem MB při předávání podkladů k fakturaci a vyplácení faktur a že se kontrol účastnila jen namátkově, a to při svých soukromých cestách přes Strančice, kde měla zkontrolovat, zda určité vozidlo stojí na parkovišti. Její výpověď tedy neosvědčovala faktické uskutečnění jízd doprovodných vozidel, ale pouze to, že viděla vozidla, která jí žalobce (často poměrně obecně – např. „černá Fabia“) popsal. Pochybnosti nebyly vyvráceny ani výslechem svědka MB, který odpovídal v obecné rovině, tedy uvedl, že zajišťoval subdodavatele a bezpečnost při kamionové dopravě, kontroly prováděl zpočátku spolupráce pouze namátkově, nevěděl ale, jakými dopravními prostředky byly služby doprovodných vozidel uskutečňovány a neznal ani jména řidičů či registrační značky vozidel. Svědek také popisoval systém aplikací, přes které lze zjistit polohu nákladních vozidel, zároveň ale vypověděl, že přístupové kódy od žalobce měl, ale aplikace nevyužíval. Stejně tak svědek MB neuměl vysvětlit chyby v tabulce „*Přehled jízd doprovodných vozidel*“, na které správce daně poukázal. Pochybnosti vyplývaly i ze svědecké výpovědi svědka O. Š., který byl žalobcem k výslechu navržen jako osoba, která se opakovaně účastnila kontroly transportu a předávání dokumentů o přepravě. Jednalo se o řidiče nákladních vozidel žalobce, který sice vypověděl, že byl přítomen kontrole doprovodných vozidel, jeho výpověď o průběhu kontroly doprovodných vozidel se ovšem lišila od popisu fungování systému doprovodných vozidel žalobcem (viz bod 64 rozsudku). Co se týče výslechu svědka Ing. R. B., původně odběratele žalobce, posléze dodavatele účetních a daňových služeb, ten vypověděl, že byl přítomen předávání dopravních a přepravních dokumentů dodavateli MB a někdy byl i přítomen kontrole, zda náklad i doprovodná vozidla opustí místo nakládky v pořádku, to ale pouze v případě, že jel zrovna s žalobcem v jeho vozidle a žalobce dělal namátkovou kontrolu doprovodných vozidel. Svědek Ing. B. sice

poskytl ze všech svědků nejdetailnější informace, když popsal alespoň typově doprovodná vozidla různých továrních a registračních značek (z ČR, ukrajinské, moldavské; Škoda Octavia, Toyota Auris apod.), avšak i on se zúčastnil kontrol pouze namátkově, vycházel při nich výlučně z informací od žalobce, jenž mu označil vozidla, která měla být doprovodná, a proto ani jeho výpověď nelze považovat za důkaz o přijetí služeb doprovodných vozidel v deklarovaném rozsahu. Svědek V. D. potvrdil pouze to, že seznámil pana MB s panem S., dále však vypovídal o pracích, které se netýkaly autodopravy (sekání trávy).

52. Námitky žalobce týkající se nesprávného hodnocení svědeckých výpovědí jsou tak nedůvodné. Bylo pouze na žalobci, jaké zvolí důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení. Správní orgány dostatečně zdůvodnily, proč jim připadají svědecké výpovědi nedostatečné, nevěrohodné nebo rozporné (viz str. 69 až 77 napadeného rozhodnutí). Žalobci nic nebránilo zvolit jiné důkazní prostředky, kterými by svou důkazní situaci zlepšil. Ze svědeckých výpovědí podle názoru soudu nelze dovodit konkrétní rozsah přijatého plnění (více viz body 61 a následující).
53. Pokud žalobce v této souvislosti odkazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2013, č. j. 7 Afs 2/2013-26, pak jej dle názoru soudu nelze aplikovat na projednávaný případ. V odkazované věci dospěl kasační soud k závěru, že nelze dovozovat neprokázání okolnosti, komu byly finanční prostředky vyplaceny, jen z okolnosti, že si ten který svědek přesně nevybavuje, které konkrétní osobě byla hotovost vyplacena nebo nedokáže ztotožnit a identifikovat tohoto příjemce hotovosti podle jeho podpisu. V odkazované věci ovšem bylo prokázáno vynaložení nákladů dle sporných faktur. To je odlišná situace, než nastala v projednávaném případě – žalobce neprokázal, že se doprovodné jízdy fakticky uskutečnily. V projednávaném případě bylo ve výpovědích svědků rozporné už jen to, zda a jak probíhala kontrola doprovodnými vozidly. Žalobce sice předložil přehled jízd doprovodných vozidel, záznamy o provozu vozidel a CMR listy, ty však dokládaly buď pouze jízdy nákladních vozidel žalobce pro společnost UPS nebo se v nich objevovaly značné nesrovnalosti (např. se překrývalo období, ve kterém mělo docházet k zajištění dopravy – viz tabulka žalovaného na str. 38 napadeného rozhodnutí). Počet jízd doprovodných vozidel se tak nedal zjistit ani porovnáním údajů ze svědeckých výpovědí a předložených dokladů.
54. K neprovedeným výsledkům svědků soud uvádí, že správce daně není povinen provést každý navržený důkaz. V takovém případě však musí řádně zdůvodnit svůj postup (viz např. bod 30 rozsudku Nejvyšší správní soud ze dne 24. 1. 2024, č. j. 9 Afs 43/2022-60). Správce daně přitom není povinen vyhovět důkaznímu návrhu daňového subjektu, jestliže 1) tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení; 2) důkaz není s to ani ověřit, ani vyvrátit tvrzenou skutečnost; nebo jestliže 3) tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností ověřeno nebo vyvráceno (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014-49). Jakkoliv tedy není na libovůli správce daně, jakým způsobem naloží s návrhy daňového subjektu na provedení důkazů, není povinen mechanicky provést všechny v průběhu řízení navržené důkazy, a může uvážit, které z navrhovaných důkazů je s ohledem na konkrétní okolnosti věci potřebné a nezbytné provést. To platí i pro návrh na výsledk svědků (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2021,

č. j. 5 Afs 362/2020-49, body 35 a 36, a ze dne 16. 8. 2019, č. j. 4 Afs 262/2017-37, body 21 až 23, a ze dne 4. 4. 2019, č. j. 9 Afs 431/2017-39, body 21 až 23).

55. Pokud žalobce v této souvislosti namítal, že orgány finanční správy žalobce nepřizvaly k výslechu svědka Ing. H., a opakovaného výslechu se již nemohl zúčastnit, neboť svědek v mezidobí zemřel, soud předně odkazuje na § 93 daňového řádu, dle kterého lze jako důkazní prostředky použít [...] i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů (odst. 2), přičemž je-li podkladem předaným podle odstavce 2 protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti (odst. 3).
56. V tomto směru lze také obecně vycházet z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, podle kterého *„listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků z jiných řízení, mohou ovšem být za splnění určitých podmínek také podkladem pro rozhodnutí: V první řadě musí být pořízeny nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení pořízeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky). Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly pořízeny v souladu se zákonem (tuto předběžnou otázku správce daně vyřeší podle § 28 d. ř.) a aby se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem (nelze tedy například jako důkazu užít listiny, jež byla součástí spisu, k jehož obsahu správce daně z těch či oněch důvodů neměl podle zákona přístup). Konečně musí být uvedené listiny daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotyčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily. V případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, je třeba tyto rozpory odstranit, přičemž – je-li možno příslušného svědka předvolat – nejvhodnější cestou zpravidla bude jeho výslech, při němž mu budou nejasnosti předestřeny. Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (např. požadavek na výslech svědka, který se zdržuje v cizině, zjevně se nehodlá do ČR k výslechu dostavit, takže jeho předvolávání k výslechu bude neúčelné, a jeho výpověď není možno pořádit ani jiným způsobem, zejm. cestou mezinárodní spolupráce v daňových věcech).“*
57. Soud ze spisu zjistil, že výše citované podmínky převzetí obsahu výpovědí svědků z jiného řízení, jsou v projednávaném případě splněny. Svědecké výpovědi Ing. L. H. a pana V. D. byly převzaty z jiného řízení, ale ze shodného zdaňovacího období (konkrétně z řízení u dodavatele MB). S těmito důkazy byl žalobce seznámen dne 29. 7. 2022. Správce daně dne 22. 9. 2022 provedl opakovanou svědeckou výpověď pana MB (viz protokol o svědecké výpovědi č. j. 797659/22/2403-60561-404938) a dne 23. 9. 2022 svědeckou výpověď pana V. D. (viz protokol o svědecké výpovědi č. j. 797690/22/2403-60561-405082), a svědeckou výpověď pana Ing. L. H. správce daně neprovedl pouze proto, že tato osoba v mezidobí zemřela. Správce daně uznal, že je třeba výslech provést i v tomto řízení, aby měl žalobce možnost klást svědkům doplňující otázky. Dle názoru soudu tak nebylo porušeno právo žalobce vyplývající z § 93 odst. 3 daňového řádu, neboť výslechy, které byly převzaty z řízení pana MB, byly na návrh provedeny v tomto řízení znovu. Pokud však svědek Ing. H. zemřel ještě před provedením výslechu dne 20. 9. 2022, pak to nelze klást k tíži orgánům finanční správy. Jak vyplývá z § 93 odst. 3 daňového

řádu, správce daně provede svědeckou výpověď **na návrh** daňového subjektu (pozn. soudu – zvýrazněno soudem). Žalobce navrhl provést výslech Ing. H. až v srpnu 2022 a výslech svědka byl naplánován na září 2022. Rozhodně tak nelze souhlasit s žalobcem v tom, že výslech mohl být proveden dříve a že orgány finanční správy jednaly úmyslně v dlouhých časových intervalech, jak naznačoval. Pokud žalobce namítal, že mu nebylo umožněno zúčastnit se výslechu svědka Ing. H. již v dubnu toho roku, dle daňového řádu má daňový subjekt právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností, a proto v postupu správce daně, který nezajistil přítomnost žalobce ve zcela jiném řízení, nelze shledat pochybení. Ani tato námitka proto není důvodná. Soud zde doplňuje, že žalovaný provedl výslech svědka H. v odlišném daňovém řízení 22. 4. 2022 a seznámil s ním žalobce 29. 7. 2022 – ani zde soud nevidí na straně žalovaného žádné nepřiměřené prodlení. K tomu lze poznamenat, že poměrně dlouhá doba (na níž zástupce žalobce upozornil i při jednání před soudem) uběhla mezi zahájením daňové kontroly u dodavatele MB a výslechem svědka H. v tomto řízení – nicméně postup správních orgánů v odlišném daňovém řízení soudu v projednávané věci nepřísluší posuzovat. Podstatné je, že mezi provedením výslechu svědka H. a seznámením žalobce s ním nebyla žádná nepřiměřená prodleva.

58. Žalobce též nesouhlasil s tím, že správce daně odmítl provést místní šetření v jeho provozovně, stejně jako provést dožádání od společnosti *MAN Truck & Bus Deutschland GmbH*, která by správci daně mohla poskytnout tzv. logy a časy a přístupy užívání aplikací *MAN Telematics* a *WebDispečink* o vozidlech. V tomto bodě se ovšem soud ztotožňuje s argumentací správce daně i žalovaného, že místní šetření v průběhu daňové kontroly nemohla prokázat poskytnutí předmětných služeb od dodavatele MB za předmětná zdaňovací období, jež se měla uskutečnit v minulosti. Stejně tak bylo nadbytečné provádět navržené mezinárodní dožádání u společnosti *MAN Truck & Bus Deutschland GmbH*, jelikož tento systém monitoringu, jak vysvětlil i sám žalobce, sleduje nákladní vozidla (nikoliv doprovodná vozidla), a provedení tohoto důkazu by nemohlo prokázat faktické uskutečnění doprovodných jízd, jelikož za situace, že nebylo vůbec známo, kdo doprovodná vozidla řídil, ani kdo vykonával dispečerskou činnost, by ani případný seznam jmen přihlášených, pakliže by měl vůbec každý z nich individualizovaný nesdílený přístup (což v projednávané věci nebylo ani tvrzeno, přičemž případný sdílený přístup, tj. přes jedno uživatelské jméno a heslo, by měl nulovou vypovídací hodnotu), by žalobci nijak nepomohl. Jak již bylo uvedeno výše v souvislosti s výslechy navržených svědků, správce daně není povinen provést každý navržený důkaz, musí však svůj postup řádně odůvodnit, což se v tomto případě také stalo (viz str. 55 a 57 napadeného rozhodnutí). Soud rovněž nepokládá za důvodnou námitku, že měl žalovaný vyslechnout ostatní jednatele společnosti SHAFAR GOLD. Soud poznamenává, že žalobce navrhoval jejich výslech za účelem prokázání nepravdivosti výpovědi P. S., že se v chodu společnosti neangažoval. Nicméně i kdyby soud vzal za prokázané tvrzení žalobce, že výpověď P. S. učiněná před příslušnými ukrajinskými orgány byla nepravdivá, žalobci by to v unesení jeho důkazního břemena nijak nepomohlo, jelikož v takovém případě by mohl být učiněn pouze ten závěr, že výpověď P. S. nelze brát v potaz. Konečně má soud za to, že účastnický výslech žalobce by byl nadbytečný, jelikož žalobce se ke všem skutečnostem měl dostatek možnosti vyjádřit v rámci řady svých vyjádření k věci (s nimiž správní orgány pracovaly) a není tak zřejmé, co by jeho účastnická výpověď měla přinést.

Shodu s prvopisem potvrzuje: X

59. Soud dále nemůže souhlasit s námitkou žalobce, že v průběhu kontroly nebyl vyslechnut jednatel společnosti SHAFAR GOLD s.r.o., pan P. S., neboť sám žalobce vzápětí brojí proti nesprávnému hodnocení odpovědi na mezinárodní dožádání o provedení svědecké výpovědi pana S. Je tedy zřejmé, že jeho výslech proběhl, byť nikoli na území České republiky. Navíc sám žalobce k tomuto svědkovi uvedl, že P. S. vypršelo ke konci dubna 2017 vízum, a proto musel opustit ČR (což si ověřil i správce daně u Ředitelství služby cizinecké policie). Nebylo tak možné provést jeho výslech jinak než prostřednictvím mezinárodního dožádání. Přesto měl žalobce možnost svědkovi položit otázky alespoň písemně. Správce daně ve Zprávě o daňové kontrole vysvětlil, že prostřednictvím mezinárodní žádosti o výměnu informací (č. j. 69263/18/7100-20120-050347), která byla odeslána dne 27. 8. 2018, požádal správce daně na Ukrajině o provedení svědecké výpovědi pana P. S. S ohledem na to, že nebylo zřejmé, zda dožádaný správce daně na Ukrajině umožní žalobci být při svědecké výpovědi přítomen, žalobci umožnil předložit otázky, které měl v úmyslu svědkovi položit (žalobce tak učinil dne 22. 6. 2018). Správce daně též vysvětlil, že přestože požádal dožádaného správce daně na Ukrajině o provedení požadovaného úkonu v co nejkratším možném termínu, přesto v požadovaném termínu správce daně neobdržel odpověď, a proto daňovou kontrolu ukončil. Odpověď na mezinárodní dožádání obdržel až žalovaný v rámci odvolacího řízení. Z odpovědi P. S. přitom vyplynulo, že nezná pana MB, o činnosti společnosti SHAFAR GOLD s.r.o. nic neví, byl pouze řidičem mezi Ukrajinou a Českou republikou. Sice věděl o tom, že je zakladatelem společnosti SHAFAR GOLD s.r.o., nicméně už nevěděl, že společnost vykonávala ekonomickou činnost. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uznal, že odpověď na mezinárodní dožádání nemá takovou důkazní sílu jako případná svědecká výpověď pana S., při které by mohl být přítomen žalobce. Uvedl také, že závěry dokazování nestály a nepadaly v reakci na to, co řekl pan P. S., neboť panovaly pochybnosti ohledně toho, jak měly být tvrzené služby fakticky prováděny, kdo měl tvrzené služby fakticky realizovat a jaký měl být postup při nenadále situaci během přepravy nákladu (viz str. 65 napadeného rozhodnutí). Odpověď ovšem prohloubila pochybnosti žalovaného. Žalovaný dodal, že správce daně dožádaného státu se při své činnosti řídí vlastními pravidly, a proto po něm nelze požadovat, aby prováděl výslech svědka za účasti českého daňového subjektu. Žádosti jsou totiž podány a odpovědi zprostředkovávány zahraničními daňovými správami, a právo účastnit se výslechu má český daňový subjekt jen za podmínky, že mu to umožní procesní právo dožádaného státu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011-167). Neumožnil-li tak ukrajinský daňový orgán přítomnost žalobce (mlčky tím, že zaslal českému správci daně odpověď na dožádání), splnil žalovaný svoji povinnost. Odpověď na mezinárodní dožádání pak dle názoru soudu hodnotil řádně, jako jeden ze získaných důkazních prostředků s ohledem na jeho sníženou vypovídající hodnotu.
60. Pokud žalobce v této souvislosti namítal, že se mezinárodní dožádání týkalo věci pana F., který mu není znám, pak dle názoru soudu žalovaný dostatečně vysvětlil, že se jednalo o písarskou chybu, což si ověřil i v originálu žádosti o mezinárodní výměnu informací ze dne 27. 8. 2018, č. j. 69263/18/7100-20120-050347, která byla psaná v anglickém jazyce a ze které vyplývá, že se žádost týká osoby J. B. - viz úřední záznam č. j. 46544/22/5300-21444-711275 (viz str. 64 a 65 napadeného rozhodnutí). Soud ze spisu ověřil, že jediným místem, na kterém se nachází „*neznámé jméno*“ J. F., je v překladu odpovědi na mezinárodní dožádání, v ostatních souvisejících listinách se takové jméno nenachází.

Vzhledem k výše uvedenému nemůže být důvodná ani žalobcem uplatněná námitka prekluze, jelikož žalobce při ní vychází z mylného předpokladu, že se shora uvedené mezinárodní dožádání projednávané věci netýkalo.

61. Žalobci se pochybnosti orgánů finanční správy ohledně faktického přijetí služeb ve věci zajištění doprovodných vozidel pro transporty hodnotného zboží od dodavatele MB nepodařilo odstranit ani podklady dokládajícími komunikaci s pojišťovnami. Soud má shodně s žalovaným za to, že ani předložené pojistné smlouvy neprokazují, že se sporná plnění fakticky uskutečnila. Nedokládají ani to, jak se žalobce snažil prokázat, že společnost UPS souhlasila se snížením svých požadavků na bezpečnost deklarovaním doprovodných vozidel (viz str. 47 a 48 napadeného rozhodnutí). Ostatně, žalobce sám v žalobě uznává, že ve smlouvě uzavřené s UPS není požadavek na doprovodná vozidla ani explicitně uveden. Žalovaný též dostatečně odůvodnil, proč v této souvislosti neprovedl výslech Mgr. D. D., která měla dosvědčit jednání s pojišťovnami (viz str. 48 napadeného rozhodnutí). Žalovaný nijak nezpochybňoval potřebu žalobce snížit přepravní rizika, pokud mu tuzemské pojišťovny nabízely pojistnou ochranu v nedostatečné výši, a navržená svědkyně tedy byla navržena k prokázání skutečnosti, která není (a ani nebyla) spornou.
62. Z výše uvedeného vyplývá, že orgány finanční správy zjistily řadu nesrovnalostí, které ve svém souhrnu vedly ke vzniku pochybností ohledně faktického provedení deklarovaných služeb od deklarovaného dodavatele. Dle názoru soudu správce daně nepostupoval v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů, když každý důkaz posuzoval jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemných souvislostech. I žalovaný se ve svém rozhodnutí hodnocením jednotlivých důkazů detailně zabýval. Žalovaný se při doplnění dokazování nedopustil selektivního hodnocení důkazů, jak naznačoval žalobce. Porušení základních zásad hodnocení důkazů nelze dovodit pouze z toho, že žalovaný neprovedl veškeré žalobcem navrhované důkazy, ani z toho, že žalobci nevyhovují závěry provedeného dokazování. Správce daně se zabýval všemi důkazy jednotlivě a v jejich vzájemné souvislosti ve smyslu zásady volného hodnocení důkazů dle § 8 daňového řádu. Ani ve svém souhrnu provedené důkazy neprokázaly, že se deklarovaná plnění uskutečnila tak, jak tvrdil žalobce. Pochybnosti nebyly odstraněny provedenými svědeckými výslechy ani jinými důkazy. Žalobce v žalobě sice poukázal na řadu svědeckých výpovědí a některé listinné důkazy, z nichž dovozuje, že se deklarované plnění muselo uskutečnit. Žalovaný však vysvětlil, že sporné bylo faktické uskutečnění jízd doprovodných vozidel. To přitom ze svědeckých výpovědí ani z dalších předložených důkazů dovodit nelze. Jak již bylo výše uvedeno, svědci vypovídali ohledně doprovodných vozidel obecně a odlišně a neuvedli žádné bližší informace o průběhu spolupráce. Ani další předložené důkazy (např. rámcová smlouva, faktury, pojistné smlouvy) zcela neobjasnily deklarované plnění dodavatele MB. Je přitom třeba připomenout, že jde o rozhodnutí žalobce, jakými důkazními prostředky bude svá tvrzení prokazovat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2022, č. j. 1 Afs 88/2022-54). Judikatura totiž vyžaduje, aby si podnikatelé v obchodních vztazích počínali obezřetně. Volba formy a kvalita těchto důkazních prostředků je nicméně plně v dispozici daňového subjektu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 2. 2021, č. j. 1 Afs 180/2020-41). Bylo tak na žalobci, aby si již v okamžiku uskutečnění plnění zajistil dostatek podkladů, kterými by následně prokázal správci daně jeho daňovou účinnost. Pokud si tedy žalobce nezajistil dostatečné listinné důkazy a musí

Shodu s prvopisem potvrzuje: X

se spoléhat na svědecké výpovědi, jde na jeho vrub, že svědkové vypovídali obecně nebo rozporuplně.

Žalobce se dále bránil tím, že není zodpovědný za to, jak dodavatel plnil své povinnosti. Dle názoru soudu ovšem správce daně ani žalovaný nepostavili své závěry na tom, že by deklarovaný dodavatel neplnil své povinnosti. Nicméně je nutno uvést, že je čistě na správcích daně, jakými skutečnostmi „*nabourá*“ věrohodnost předložených dokladů v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Daňový řád (ani žádný jiný zákon) nezakazuje, aby se jednalo o skutečnosti, na které žalobce nemá žádný vliv (nehledě na to, že žalobce minimálně plně ovlivňuje to, s kým vstoupí do obchodního vztahu). Soud považuje za liché námitky žalobce, že celé řízení je nestandardní, když jsou mu vytýkány skutečnosti týkající se jiných subjektů. Důkazní břemeno nebylo pojmáno extenzivním způsobem, když správce daně nejprve dle § 92 odst. 5 daňového řádu prokázal skutečnosti zpochybňující dosavadní daňové tvrzení žalobce a tyto pochybnosti směřoval zejména k dodavateli MB, který sice poskytované služby poskytoval prostřednictvím subdodavatele SHAFAR GOLD, předmět plnění a rozsah služeb včetně fakturované ceny se však týkaly žalobce. Správce daně po žalobci nežádal prokázat žádné skutečnosti, které by měl prokazovat jeho dodavatel, nýbrž skutečnosti, ke kterým měl žalobce důkazní břemeno a které navíc měl evidovat i pro své vlastní potřeby (a také mohl). Ani skutečnost, že dodavatele či subdodavatel nebyl v době plnění označen za nespolehlivé plátce, nemá žádnou relevanci. To je totiž standardní stav. Naopak, pokud by některý byl takto označen, jen by to prohloubilo pochybnosti správce daně.

63. Soud má ve světle výše uvedeného za to, že plně obстоjí závěr žalovaného ohledně pochybností, zda se deklarované plnění uskutečnilo tak, jak tvrdí žalobce. Žalobce svá tvrzení opíral čistě o údaje v předložených fakturách a smlouvách, popř. navržených svědeckých výpovědích, aniž by však byl schopen přesvědčivě prokázat, že se taková plnění fakticky uskutečnila. Správce daně naopak nashromáždil dostatečné důkazy pro zpochybnění věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Žalobce sice předložil formálně perfektní (účetní) doklady, to ale správce daně ani žalovaný nijak nezpochybovali. Správce daně (potažmo žalovaný) své důkazní břemeno unesl, naopak žalobce nikoli, neboť žádné další podstatné důkazy, které by prokazovaly fakticitu plnění, nepředložil. V daňovém řízení tak nadále zůstaly pochybnosti o tom, zda se deklarovaná plnění fakticky uskutečnila.

Odepření nahlédnutí do spisu

Žalobce rovněž brojil proti vedení spisu správcem daně a nahlížení do jeho vyhledávací i kontrolní části.

Podle § 66 odst. 1 daňového řádu je daňový subjekt oprávněn u správce daně nahlédnout do částí spisu týkajících se jeho práv a povinností, které označí, s výjimkou části vyhledávací; za stejných podmínek je daňový subjekt oprávněn nahlédnout do osobních daňových účtů vedených v rámci evidence daní o jeho daňových povinnostech. Dle odst. 2 tohoto ustanovení daňového řádu je daňový subjekt oprávněn nahlédnout do soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu. Z takto poskytnutého soupisu nesmí být patrný obsah jednotlivých písemností. Podle § 66 odst. 3 daňového řádu může v odůvodněných případech správce daně umožnit nahlédnutí do vyhledávací části spisu. Nesmí tím však být ohrožen

zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní anebo cíl správy daní.

Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2021, č. j. 2 Afs 188/2019-51, na který odkazoval i žalobce, má daňový subjekt právo nahlížet do úplného soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu a právo obdržet opis či kopii takového soupisu nebo výpis z něho. Z položek soupisu týkajících se vyhledávací části musí být v každém jednotlivém případě patrné, o jakou konkrétní písemnost jde, v té míře, aby si z toho mohl daňový subjekt učinit aspoň rámcovou představu, zda konkrétní písemnosti mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek, jak s tím počítají § 65 odst. 1 písm. a) a odst. 2 daňového řádu, včetně s tím spojeného povinného přesunu písemnosti z vyhledávací do „nevyhledávací“ části spisu v okamžik stanovený zákonem. Soupis písemností obsažených ve vyhledávací části spisu musí být veden jako seznam konkrétních písemností. O tom, zda budou písemnosti přesunuty do „nevyhledávací“ části spisu (§ 65 odst. 2 věta druhá zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu), či zda bude umožněno do nich výjimečně nahlédnout (§ 66 odst. 3 daňového řádu), si správce daně musí činit úsudek a svůj závěr sdělit daňovému subjektu tak, že vždy bude patrné, jaké konkrétní písemnosti (či více konkrétních písemností) jsou předmětem jeho postupu (viz první a druhá právní věta citovaného rozsudku).

64. Ze spisu vyplývá, že zástupce žalobce (BD Consult s.r.o) požádal o nahlédnutí do spisu dne 23. 2. 2018. Dle protokolu ze dne 1. 3. 2018, č. j. 169866/18/2403-60561-401101, bylo zástupci žalobce umožněno nahlédnout do kontrolní i vyhledávací části spisu, u které byl k nahlédnutí předložen pouze soupis písemností (písemnosti uložené v této části spisu obsahovaly údaje jiných daňových subjektů). V některých písemnostech zařazených do vyhledávací části spisu byly údaje jiných daňových subjektů anonymizovány, a zástupce žalobce namítal, že takový postup je možný i ve zbylých nepřístupných částech spisu. Zároveň zástupce žalobce vznesl stížnosti dle § 261 daňového řádu – jednak nesouhlasil s rozsahem nahlížení do spisu, ale také s tím, jakým způsobem byly anonymizovány přílohy úředního záznamu ze dne 21. 11. 2017, č. j. 961616/17/2403-60561-401101. Rovněž namítal, že v kontrolní části spisu se nachází anonymizovaná verze odpovědi na výzvu k poskytnutí informací ze strany pana MB, přičemž v tomtéž spise se nenachází výzva samotná. Dále upozornil i na úřední záznam o provedeném místním šetření ze dne 15. 6. 2017, u kterého se domníval, že se jednalo o místní šetření na adrese sídla společnosti SHAFAR GOLD, přičemž uvedl, že v té době již nepokračovala obchodní spolupráce MB se společností SHAFAR GOLD, jelikož došlo na konci dubna 2017 ke změně v osobě jednatele u společnosti SHAFAR GOLD. Dle žalobce tak skutečnosti z tohoto místního šetření nebyly natolik relevantní a dodal, že ve spisovém materiálu se opět nenachází výzva adresovaná společnosti SHAFAR GOLD.
65. Správce daně shledal stížnost žalobce částečně důvodnou (viz vyrozumění o vyřízení stížnosti ze dne 24. 4. 2018, č. j. 532504/18/2403-60050-403095). Porušení neshledal v postupu neumožnění nahlédnutí do veškerých písemností založených ve vyhledávací části spisu, neboť správce daně postupoval v souladu s § 66 daňového řádu, nicméně jako důvodnou shledal námitku absence výzvy k poskytnutí informací ze strany MB. Výzva, na jejímž základě se vyjádřil dodavatel MB, nebyla součástí spisu, přestože správce daně tuto výzvu využil jako podklad pro vyhotovení výsledku kontrolního zjištění u žalobce.

Shodu s prvopisem potvrzuje: X

Správce daně proto provedl opatření a upravenou kopii výzvy zařadil do kontrolní části spisu. Dále také konstatoval nesprávně provedený rozsah anonymizace odpovědi pana MB na výzvu, tuto písemnost tedy náležitě upravil a vložil do kontrolní části spisu. Žalovaný na žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti reagoval písemností ze dne 2. 7. 2018, č. j. 29997/18/5100-41455-709004, přičemž dospěl k závěru, že žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti byla nedůvodná. Žalovaný se s touto námitkou dále vypořádal i v rámci odvolacího řízení (viz bod 53-55 napadeného rozhodnutí).

66. Soud ověřil, že veškeré důkazy, které byly provedeny, jsou zdokumentovány ve Zprávě o daňové kontrole, popř. byly provedeny později v rámci odvolacího řízení, a jediné z nich žalovaný vycházel. Soud se seznámil s obsahem vyhledávacího spisu a zjistil, že obsahují úkony ve vyhledávání informací, které se netýkají subjektů, jejichž poměry byly předmětem dokazování v daňovém řízení, ani nebyly zmíněny v rozhodnutích správních orgánů obou stupňů a nestaly se předmětem hodnocení skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti žalobce (nároku na odpočet). Výjimku tvoří informace o dodavateli MB a místním šetření u společnosti SHAFAR GOLD, které se staly součástí veřejné části daňového spisu, z něhož rozhodnutí vycházejí a s nimiž byl žalobce k rozsahu předmětného plnění seznámen ve Zprávě o daňové kontrole při jejím projednání a mohl je také zjistit z úředních záznamů. Všechny listinné důkazní prostředky, které byly použity, jsou tedy zařazeny ve veřejné části spisu. Nic také nenásvědčuje tomu, že by správce daně postupoval v rozporu se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2021, č. j. 2 Afs 188/2019-51, neboť po zhojení prvotního pochybení bylo zřejmé, jaké konkrétní písemnosti jsou předmětem dokazování a které nikoli.
67. Žalobce v této souvislosti dále tvrdil, že jsou ve spise žalobce evidovány dva úřední záznamy s téměř totožným číslem jednacím, a to č. j. 961616/17/2403-60561-401101 a č. j. 961615/17/2403-60561-401101. Každý je ovšem součástí jiné části spisu a jejich přílohy se liší v anonymizaci (č. j. 961615/17/2403-60561-401101 je součástí vyhledávací části spisu a jeho přílohy nejsou anonymizovány, č. j. 961616/17/2403-60561-401101 je součástí kontrolní části spisu a jeho přílohy jsou anonymizovány – pozn. soudu – zvláště soudem).
68. Žalovaný na shodnou odvolací námitku vysvětlil, že správce daně ve spisovém materiálu skutečně evidoval dva úřední záznamy, a to úřední záznam č. j. 961616/17/2403-60561-401101 v kontrolní části spisu (jehož přílohy tvoří výpisy z evidence vozidel registračních značek XA, XB, XC a XD a sdělení MB zaevidované pod č. j. 733976/17 v anonymizované verzi z důvodu ochrany třetích osob) a úřední záznam č. j. 961615/17/2403-60561-401101 ve vyhledávací části spisu (jehož přílohy tvoří výpisy z evidence vozidel registračních značek XA, XB, XC a XD a sdělení MB zaevidované pod č. j. 733976/17 v neanonymizované verzi). Výše uvedené skutečnosti byly správcem daně uvedeny i na str. 18 Zprávy o daňové kontrole. Soud souhlasí s žalovaným, že v takovém případě nelze nabýt dojmu, že by se jednalo o shodné písemnosti, které správce daně zařadil pod jiným číslem jednacím do vyhledávací a kontrolní části spisu a mohlo by tak dojít k „záměně“ písemností. Soud proto uzavírá, že správce daně neporušil práva žalobce při nahlížení do spisu.

Možnost stanovit daň dle pomůcek

Žalobce dále tvrdil, že pokud byly předložené podklady natolik neprůkazné, pak měl správce daně možnost stanovit daň podle pomůcek. V této souvislosti žalobce odkázal na judikaturu k tzv. „*esenciálním výdajům*“ (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2012, č. j. 5 Afs 76/2011-14, ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016-38) a judikaturu SDEU ve věci *Kemwater ProChemie*, i např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021 ve věci *VYMĚTALÍK*. Dle žalobce z judikatury vyplývá, že již neplatí striktní požadavek na to, aby bylo pro účely DPH pro uznání nároku na odpočet DPH nutné, aby přijaté plnění uskutečnila pouze osoba, která je uvedena na daňovém dokladu.

69. Co se týče tzv. *esenciálních nákladů*, jak popsal rozšířený senát v usnesení ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133 ve věci *ARNOŠT*, koncepce *esenciálních nákladů* vznikla jako reakce Nejvyššího správního soudu na určitý opakující se postup správců daně, kteří i v situaci, kdy zakázka, z níž plynuly daňovému subjektu příjmy, byla prokazatelně realizována (typicky stavební práce), odmítali uznat jakékoli náklady na tuto zakázku pouze s odůvodněním, že provedené práce nebyly uskutečněny dodavatelem uvedeným na účetním dokladu. Jde proto o institut využitelný v situacích, kdy daňový subjekt bez vážných pochybností prokáže, že deklarovaný výdaj splňující podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů skutečně nastal (musel být fakticky vynaložen), byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu. Pak je možné jej uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jak však zdůraznil v citovaném usnesení rozšířený senát, jde o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí i vynaložení *esenciálního* výdaje prokázat. Výše uvedené usnesení se však týká daně z příjmů právnických osob, nikoli nyní posuzované DPH.
70. Jak dále uvedl Nejvyšší správní soud například v bodě 54 rozsudku ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 159/2015-49, „*předpoklady pro uplatnění výdajů pro účely daně z příjmů a pro odpočet daně z přidané hodnoty nejsou shodné. (...) Možnost odečíst daňově uznatelné výdaje na daň z příjmů fyzických osob (§ 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů) má daňový subjekt tehdy, prokáže-li faktické provedení dané platby (výdaje), její oprávněnost a souvislost s dosaženými příjmy. V případě uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty (§ 72 a § 73 zákona o dani přidané hodnoty) je daňový subjekt povinen tvrdit a prokázat, že od jiného plátce této daně přijal zdanitelné plnění (v daném případě poskytnutí služby či dodání materiálu), že je použil při uskutečnění své ekonomické činnosti a že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je deklarováno v dokladech.*“
71. Rozšířený senát ve věci, na niž žalobce poukazuje, již rozhodl usnesením ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133, a s názorem předkládajícího senátu, s nímž žalobce souhlasil, se neztotožnil. V bodě 39 konkrétně uvedl: „*Závěr, že správce daně je povinen při neunesení důkazního břemene daňového subjektu ohledně uplatněného výdaje (včetně jeho výše) za existující zboží či služby bez dalšího přejít na stanovení daně podle pomůcek, a že je to právě správce daně, kdo je povinen tzv. esenciální výdaje zohlednit, tj. zejména stanovit relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na pořízení služby nebo zboží, není udržitelný.*“ Viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 4. 2024, č. j. 9 Afs 206/2023-57.
72. Aby tedy mohly být v nyní projednávané věci posuzované náklady uznány jako daňově účinné, musel by žalobce prokázat, že deklarovaná plnění obdržel buďto od Shodu s prvopisem potvrzuje: X

deklarovaného dodavatele v deklarovaném rozsahu, nebo od jiného dodavatele a v jiném konkrétním rozsahu. To se však v posuzovaném případě nestalo, neboť žalobce primárně neunesl své důkazní břemeno ohledně prokázání faktického uskutečnění plnění jízd doprovodných vozidel. Neunesení důkazního břemene přitom nemůže být samo o sobě důvodem pro stanovení daně podle pomůcek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2024, č. j. 8 Afs 333/2019-103). Ani tato žalobní námitka proto není důvodná.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

Soud tedy shledal námitky žalobce neopodstatněnými. Žalobu proto zamítl jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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). Připadne-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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 28. srpna 2025

Mgr. Lenka Oulíková v.r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: X