



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **SULKOM s.r.o.**, IČO: 27670309
sídlem Knínice 284, Knínice
zastoupený daňovým poradcem KBDT SE,
sídlem Helfertova 335/17, Černá Pole, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 2. 2023, č. j. 3195/23/5300-21443-702551

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil dne 18. 11. 2015 u žalobkyně daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob a dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období listopad a prosinec 2012, leden až prosinec 2013 a leden až prosinec 2014.

2. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno k prokázání nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Na základě výsledků daňové kontroly vydal pro jednotlivá zdaňovací období dodatečné platební výměry, mezi nimi dodatečný platební výměr ze dne 6. 9. 2017, č. j. 3952628/17/3007-50524-704522, kterým doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2014 ve výši 284 219 Kč a stanovil penále z doměřené daně ve výši 56 843 Kč. Ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období žalobkyně neprokázala provedení pomocných prací (zejm. úklidových prací, zakrytí nábytku a podlah a přesunu hmot) od dodavatele MAFIA CONSULT s.r.o.
3. Žalobkyně napadla tento i ostatní dodatečné platební výměry odvoláním, které žalovaný rozhodnutím ze dne 12. 9. 2018, č. j. 39445/18/5300-21443-702551, zamítl. Toto rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou, kterou Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 30. 11. 2020, čj. 30 Af 105/2018-60, zamítl. Rozsudek ze dne 30. 11. 2020 i rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2018 však zrušil Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) rozsudkem ze dne 25. 5. 2022, čj. 6 Afs 27/2021-37, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
4. Žalobkyně 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.“) domáhá zrušení napadeného rozhodnutí v rozsahu, v němž žalovaný opětovně rozhodl ve věci a potvrdil dodatečný platební výměr ze dne 6. 9. 2017, č. j. 3952628/17/3007-50524-704522, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2014.

Žaloba

5. Žalobkyně namítá, že finanční orgány porušily základní cíl správy daní, tedy správné stanovení daně, jelikož provedly neúplné dokazování, vyselektovaly pouze některé skutečnosti, z nichž nesprávně dovodily neunesení důkazního břemene žalobkyní.
6. Žalovaný po zrušení jeho předchozího rozhodnutí rozsudkem NSS čj. 6 Afs 27/2021-37 překvalifikoval důvod neuznání nároku na odpočet daně z dříve deklarovaného neprokázání konkrétního dodavatele zdanitelného plnění (plátce DPH) na neprokázání faktické uskutečnění plnění. Žalovaný ale i tak stále opírá své závěry o stejné skutečnosti, resp. stejné důkazy využitě k neprokázání konkrétního dodavatele. Za těchto okolností však měl žalovaný povinnost při novém hodnocení věci zopakovat dříve provedené důkazy a provést jejich nové hodnocení. Žalovaný ignoroval zásady dokazování a neunesl důkazní břemeno stran prokázání svých pochybností o oprávnění žalobkyně nárokovat odpočet DPH. Jen doslova opakuje celé pasáže z původního rozhodnutí a dokonce přiznává, že se rozhodl nerespektovat závěry NSS.
7. Žalovaný podle žalobkyně opřel své závěry o dva hlavní prameny důkazů – stavební deník generálního dodavatele zakázky a sdělení ředitelky základní školy Neratovice. Ty jsou však jednostranné a nebylo možné ověřit jejich pravdivost. V případě sdělení ředitelky školy neměla žalobkyně žádnou možnost konfrontace např. při svědecké výpovědi ředitelky. Ředitelka školy ostatně není osobou oprávněnou jednat v jakýchkoli záležitostech týkajících se smlouvy, za objednatele ničeho nepřebírala, o jí tvrzených skutečnostech není žádný záznam ve stavebních denících. Závěr žalovaného o věrohodných poznatcích vyplývajících z tohoto pramene důkazu je nepřezkoumatelný. Správce daně ani žalovaný k prokázání skutečného stavu věci neoslovili zadavatele celé zakázky město Neratovice. Město

Neratovice nic nerozporovalo a na práce poskytnuté žalobkyní vynaložilo částku z veřejných prostředků minimálně ve výši 3 milionů Kč.

8. Žalovaný nepostupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Nesprávně označil jako nedůvěryhodné výpovědi svědků pana M. F., jednatele společnosti MAFIA CONSULT s.r.o. (dále jen „MAFIA“) a pana B. N., zástupce technického dozoru stavby (konečného odběratele), ale současně z jejich výpovědí zahrnul do svých úvah skutečnosti jdoucí k tíži žalobkyně. Nezabýval se otázkou, z jakých důvodů mohlo dojít k zakrývání nábytku a podlah, k demontáži obložení, přesunu hmot, úklidu a mytí oken v období od 10. 5. 2014 do 10. 7. 2014. Finanční orgány nezodpověděly otázku, zda se v předmětných pavilonech prováděly další práce, další vymalování či opravy, zda byla okna již umyta před mytím společností MANE STAVEBNÍ s.r.o. v srpnu 2014. Své závěry nikterak neodůvodňují a neopírají o důkazy. Finanční orgány rovněž nepřihlédly ke specifickým svědecké výpovědi, tj. časovému úseku mezi svědectvím a proběhlou událostí, zapominání apod. Nelze dovozovat neprokázání skutečnosti z toho, že si svědek do detailu nepamatuje průběh události. Žalobkyně má za to, že v rámci řízení na ni nebylo přeneseno důkazní břemeno, tudíž nemůže obstát závěr o jeho neunesení.
9. Žalobkyně má dále za to, že *přezkum dokazování* provedený v bodech 33 až 34 napadeného rozhodnutí je nepřezkoumatelný a porušuje zásadu dvojinstančnosti daňového řízení. Nestačí, aby odvolací orgán převzal shrnutí svědeckých výpovědí tak, jak je provedl správce daně, a vydával je za vlastní názor. Žalovaný měl vysvětlit, proč se při hodnocení důkazů se správcem daně ztotožnil.

Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby a setrval na stanovisku vyjádřeném v napadeném rozhodnutí.
11. Ve znovuotevřeném odvolacím řízení postupoval v souladu se závazným stanoviskem NSS. V dalším řízení se měl žalovaný zaměřit na otázku, zda plnění byla přijata od plátce DPH a zda z okolností jednotlivých případů neplyne, že osoba dodavatele plátcem DPH nutně být musela. V případě zdaňovacího období červenec 2014 a prosinec 2014 (žalovaný se vyjadřoval i k zakázce týkající se sadovnických prací a nároku na odpočet daně za prosinec 2014) by tedy mohlo přicházet v úvahu nejen odstranění pochybností, že osoba uvedená na daňových dokladech žalobkyni dodala předmětné plnění, ale i o situaci, kdy by z dalších důkazů mohlo vyplynout, že práce odpovídající předmětu deklarovaného plnění byly provedeny jinými osobami jakožto plátcí DPH.
12. Správci daně na základě dokazování v rámci daňové kontroly vznikly vážné a důvodné pochybnosti o oprávněnosti žalobkyní uplatněných daňových odpočtů. Žádný z důkazů, a to ani ve vzájemných souvislostech, nepotvrdil, že se obchodní případ odehrál tak, jak tvrdí žalobkyně. Za stavu, kdy žalobkyně formálně disponovala daňovými doklady, ale k faktickému přijetí zdanitelného plnění reálně nedošlo, nelze uplatněné nároky uznat jako oprávněné pro nesplnění hmotněprávních podmínek. Právní kvalifikace věci zůstala stejná, žalobkyní uplatněné nároky jsou z hlediska hmotněprávních podmínek neoprávněné, avšak nikoliv jen z důvodů, ke kterým se vyjadřoval NSS, ale z důvodu skutkových zjištění dokládajících, že přijetí zdanitelného plnění bylo pouze simulováno. Žalovaný popsal obsah provedených důkazů stejnými slovy, jako učinil v předchozím řízení, jelikož se nijak

nezměnily. Zásadně se nezměnilo ani jejich hodnocení, byl pouze zdůrazněn skutkový závěr o faktickém neprovedení plnění.

13. Žalovaný nevycházel pouze ze dvou provedených důkazů – stavebních deníků a sdělení ředitelky ZŠ Neratovice. Skutková zjištění učiněná na základě předmětných důkazů nejsou v rozporu s žádným jiným získaným důkazem či zjištěnou skutečností. Naopak tyto důkazy zasazují poznatky z dalších provedených důkazů do určitého kontextu. Není důvod se domnívat, že stavební deník ke stavebním pracím na ZŠ Neratovice by měl být veden nepravdivě a neprůkazně. Zápisy v něm uvedené odpovídají informacím získaným i z jiných zdrojů (např. zápisy z kontrolních dnů, objednávky, zápisy o předání a převzetí dokončeného díla a kopie faktur vystavených dodavatelem V. Š. ve prospěch společnosti MANE STAVEBNÍ s.r.o.). Stejně tak žalovaný nemá žádný důvod, pro který by měl považovat informace sdělené ZŠ Neratovice prostřednictvím pověřené osoby, ředitelky ZŠ, za nepravdivé.
14. Co se týče nesprávného hodnocení obsahu svědeckých výpovědí pana F. a pana N. žalovaný uvedl, že tyto dvě svědecké výpovědi nelze považovat za důkazy potvrzující faktické uskutečnění prací. Ve svědeckých výpovědích kromě vzájemně si odporujících pasáží nezůstalo nic, co by bylo možno brát za důkaz žalobkyní tvrzené skutkové verze případu. Nevzpomenutí si na detaily určité záležitosti nemusí být a většinou ani není důvodem ke znevěrohodnění svědecké výpovědi. To ovšem neznamená, že okolnosti, na které si svědek nevzpomene, by měly být brány touto svědeckou výpovědí za prokázané.
15. Žalovaný také popírá, že by porušil zásadu dvojinstančnosti, pokud skutková hodnocení provedená správcem daně v odvolacím přezkumu obstojí, odvolací orgán se s nimi ztotožní a na jejich popis pouze odkáže.

Replika žalobkyně

16. Žalobkyně považuje závěr, že škola musela mít sama určitý přehled o pracích realizovaných přímo v prostorách školy, za spekulaci. Sdělení ředitelky ZŠ Neratovice neuvádí, kteří konkrétní zaměstnanci a kdy měli práce, jejichž provedení deklarovala žalobkyně a její subdodavatelé, provést. Jeví se zcela nepravděpodobným, aby práce, za něž žalobkyně dostala zaplacení, prováděli pracovníci generálního objednatele prací. Dále nesouhlasí s tím, že nebylo zapotřebí vyslechnout tehdejší ředitelku ZŠ Neratovice jako svědku. Toto sdělení nahrazuje svědeckou výpověď, a pokud práce, které měla vykonat žalobkyně, skutečně provedli zaměstnanci školy, jedná se o skutečnosti, které měla svými smysly vnímat právě ředitelka ZŠ Neratovice.
17. Žalovaný pominul i ekonomickou realitu stavební zakázky. Společnost MANE STAVEBNÍ s.r.o. měla na zakázku rozpočet a v jeho souvislosti určenou cenu díla. V řízení nevystala zjištění, že by objednatelem zakázky byly práce prováděné společností MANE STAVEBNÍ s.r.o. a jejími subdodavateli rozporované. Stejně tak jako společnost MANE STAVEBNÍ s.r.o. tak i subdodavatelé zhotovitele disponovali smlouvami o dílo, jimiž byla určena cena díla subdodávky a její rozsah. Toto vše, včetně prací žalobkyně a jejích subdodavatelů, bylo zaplacení a nerozporováno. Není smysluplné, aby se dodavatel společnosti MANE STAVEBNÍ s.r.o. – tj. společnost Window Holding a.s. (odběratel žalobkyně) připravila o část ceny díla (tj. tu část, kterou musela vynaložit na cenu služeb žalobkyně), byly-li práce pouze simulované, ba provedené zaměstnanci zadavatele zakázky. V takovém případě by

logicky společnost Window Holding a.s. inkasovala celou cenu díla bez nutnosti část příjmu vynaložit na služby žalobkyně.

Vyjádření žalovaného k replice žalobkyně

18. Žalovaný setrval na tom, že vyjádření ZŠ Neratovice přispělo k vážným a důvodným pochybnostem o tvrzeních žalobkyně a jí uplatněných daňových odpočtů, které nebyla schopna vyvrátit. Žalobkyně měla prokázat fakticitu přijatých plnění v podobě úklidových služeb údajně přijatých od společnosti MAFIA. Zda jí bylo za něco zapláceno jejím odběratelem (společností Window Holding a.s.), nemá v těchto souvislostech žádný význam. Samotný přesun finančních prostředků (i v dalších úrovních řetězce) nic nevypovídá o fakticitě a podobě jakéhokoliv protiplnění. Námitka, že pan V. Š. byl dodavatelem společnosti MANE STAVEBNÍ s.r.o., zatímco žalobkyně byla dodavatelem společnosti Window Holding a.s., nemá v řešené věci žádný význam. I když žalobkyně tvrdí, že se jednalo o jiné, vzájemně nekolidující obchodní vztahy (MANE STAVEBNÍ s.r.o. – V. Š. a Window Holding s.r.o. - žalobkyně), provedení specializovaných úklidových prací panem V. Š. (částečně těch, které měla provést žalobkyně) potvrdila jak ZŠ Neratovice, tak i společnost MANE STAVEBNÍ s.r.o., zatímco faktická účast žalobkyně a společnosti MAFIA CONSULT s.r.o., popř. dalších dodavatelů (WEGE-CZ, s.r.o. a RIMANES Trade s.r.o.) nebyla prokázána a nikdo ze zúčastněných osob a subjektů ji věrohodně nepotvrdil.

Další vyjádření žalobkyně a žalovaného

19. Ve vyjádření ze dne 13. 6. 2024 žalobkyně vysvětluje spolupráci mezi společnostmi MANE STAVEBNÍ s.r.o., Window Holding a.s., žalobkyní, MAFIA, WEGO-CZ, s.r.o. a RIMANES Trade s.r.o., na které nespátňuje žádnou nesrovnalost a považuje je za zcela standardní. Není zřejmé, z čeho žalovaný vyvozuje nepravděpodobnost nastavení cen. Dále rozporuje závěr žalovaného, že subdodavatelé žalobkyně neměli zaměstnance, což žalovaný vyvodil ze sídel umístěných na tzv. virtuálních adresách a označení subdodavatelů jako nespolehlivých plátců DPH. Z rozhodnutí nelze seznat, že by žalovaný zaměstnanecké, popř. jiné pracovněprávní poměry opravdu ověřoval.
20. Žalovaný namítl, že námitky týkající se důvodů pochybností jako je tvrzená cena plnění v rámci údajného dodavatelského řetězce a určité aspekty existence a chodu subdodavatelských společností nebyly řádně uplatněny ve lhůtě pro podání správní žaloby, a jsou proto opožděné. Žalobkyně sice v žalobě tvrdila, že žalovaný neunesl důkazní břemeno, avšak neuplatnila k tomuto tématu žádnou konkrétní argumentaci. Žalovaný má tedy za to, že předestření dvou nových argumentů není rozhojněním a rozvedením námitek o neunesení důkazního břemene.
21. Žalobkyně dne 2. 1. 2025 odmítla námitku žalovaného týkající se opožděnosti žalobních námitek. Nejedná se o nepřípustné novum, ale o reakci na podání žalovaného vycházející z obsahu dříve podané žaloby.
22. Žalovaný dne 10. 4. 2025 opět reagoval na předcházející vyjádření žalobkyně s tím, že žalobkyni byly veškeré důvody pochybností známy z daňového řízení. Na tyto mohla žalobkyně reagovat v žalobě, popř. ve lhůtě pro podání žaloby.

Splnění procesních podmínek a vymezení soudního přezkumu

23. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde o žalobu věcně projednatelnou.
24. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
25. Soud rozhodl ve věci samé bez jednání za splnění zákonných podmínek podle § 51 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně se k výzvě soudu, zda trvá na nařízení jednání, nevyjádřila. Soud má proto za to, že s projednáním a rozhodnutím věci bez jednání souhlasí. Žalovaný vyjádřil svůj souhlas s rozhodnutím věci bez jednání ve vyjádřeních ze dne 12. 5. 2023 a 20. 6. 2023.
26. Soud dospěl k názoru, že žaloba není důvodná. Vady, k nimž by měl přihlídnout i bez námítky, soud neshledal. Dokazování soud neprováděl pro nadbytečnost navržených důkazů.

Posouzení věci soudem

27. Zdejší soud v této věci již rozhodoval rozsudkem ze dne 30. 11. 2020, č. j. 30 Af 105/2018-60. NSS však rozsudkem ze dne 25. 5. 2022, č. j. 6 Afs 27/2021-37, rozhodnutí krajského soudu i tehdy napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. NSS popsal, že je třeba vycházet z rozsudků Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, a rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, ve věci *Kemwater ProChemie* (dále jen „rozsudky Kemwater“), ze podle kterých i v případě, že daňový subjekt předložil daňový doklad, na němž je formálně uveden subjekt, který ale předmětné zdanitelné plnění ve skutečnosti nedodal, nemusí být ještě nárok na odpočet daně vyloučen, pokud je z okolností případu zřejmé, že plnění muselo být dodáno plátcem DPH.
28. Soud na tomto místě doplňuje, že rozsudek NSS č. j. 6 Afs 27/2021-37 (potažmo celé předcházející daňové i soudní řízení) se vztahoval na vícero zakázek, u kterých žalobkyně dle správce daně neprokázala, že plnění proběhlo v souladu s dokladovaným stavem. Konkrétně se jednalo o zakázky *Střední škola strojní, stavební a dopravní Liberec, Přijetí zboží (kotev)*, *Zateplení obvodového pláště, rekonstrukce tepelného zdroje Tělocvična Korytná*, u kterých žalobkyně (stěžovatelka) neměla prokázat, že přijatá zdanitelná plnění byla poskytnuta dodavateli deklarovanými na daňových dokladech (MAFIA a WEGO - CZ, s.r.o.). V případě zakázky *Zateplení budov v areálu Technická 2, ZŠ Neratovice*, správce daně prokázal, že plnění bylo poskytnuto jinými dodavateli, než žalobkyně deklarovala (MAFIA CONSULT s.r.o.). U zakázky *Sadovnické práce – výsadba v areálu Sulkom*, žalobkyně neprokázala skutečný rozsah poskytnutých prací.
29. Správce daně a žalovaný (dále také jako „daňové orgány“) tak odepřeli nárok na odpočet daně (kromě zakázky *Sadovnické práce*) s odůvodněním, že mezi hmotněprávní podmínky uznání nároku na odpočet daně patří uskutečnění zdanitelných plnění výhradně dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu. Na tomto předpokladu žalovaný vystavěl své závěry stran neuznání nároku na odpočet DPH. NSS ale zdůraznil, že s ohledem na rozsudky *Kemwater* je třeba zkoumat, zda žalobkyni byla plnění dodána jiným plátcem DPH, pokud nebylo prokázáno, že se jednalo o dodavatele deklarované na daňových dokladech. K této otázce zavázal NSS žalovaného zaměřit dokazování v dalším řízení.

30. Soud dále konstatuje, že žalobní námitky navazují na obdobné námitky uplatněné žalobkyní v předcházejícím soudním řízení (sp. zn. 30 Af 105/2018). Pokud soud v posouzení některých otázek setrval na svých názorech vyjádřených ve zrušeném rozsudku č. j. 30 Af 105/2018-60, popř. odkáže-li v případě shody mezi svým názorem a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí na tato odůvodnění, jde o běžnou a možnou praxi, neboť není smyslem soudního přezkumu opakovat již dříve vyřčené (srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS).
31. Žalovaný namítl, že žalobkyně uplatnila opožděně nový žalobní bod, a to otázku logického opodstatnění ceny plnění deklarované v subdodavatelském řetězci a zda taková cenotvorba může vzbudit pochybnosti o existenci zdanitelného plnění. Soud však se s touto námitkou neztotožňuje.
32. Žalobkyně již v žalobě obecně namítla nedostatečné dokazování. Poukázala přitom mj. na nelogické závěry žalovaného. Ten podle ní ve svých úvahách nelogicky nezohlednil, že došlo ke spolufinancování zakázek městem Neratovice z dotačního programu ve výši cca 45 milionů Kč, přičemž došlo k proplacení služeb žalobkyně (v hodnotě nad 3 miliony Kč) generálním dodavatelem MANE STAVEBNÍ s.r.o. bez toho, že by byly jejich provedení nebo kvalita rozporovány. Nevystal ani požadavek na vrácení plateb (za již provedené a jednou uhrazené práce). Závěry žalovaného proto dle žalobkyně odporují běžné podnikatelské a právní realitě. V dalším vyjádření žalobkyně tuto námitku pouze rozvinula, zejména poukázala na utváření ceny v řetězci subdodavatelů a poukázala na to, že takto nastavené smluvní vztahy jsou standardní.
33. Soud tak má za to, že v daném případě žalobkyně pouze konkretizovala, v jakých ohledech považuje závěry žalovaného za nesprávné a dokazování za nedostatečné, což je jako bližší specifikaci žalobního bodu přípustné. Tato konkretizace nepředstavuje nový žalobní bod, ale rozvinutí a doplnění původní námitky, která byla uplatněna včas.
34. Pokud jde o vlastní žalobní body, žalobkyně v prvé řadě namítá, že se žalovaný neřídil závazným právním názorem vysloveným v rozsudku NSS. K tomu je třeba uvést, že NSS vyšel z úvahy, že důvodem nepřiznání nároku na odpočet v předchozím rozhodnutí žalovaného bylo, že žalobkyně *neprokázala poskytnutí zdanitelných plnění dodavateli deklarovanými na daňových dokladech* (v daném případě MAFIA). S ohledem na závěry vyslovené v rozsudcích *Kemwater* ale platí, že daňovému subjektu musí být v takovém případě dána možnost prokázat, že zdanitelné plnění, od něhož odvozuje nárok na odpočet daně, uskutečnil pro daňový subjekt jakýkoliv (jiný) plátce daně. Právě proto konstatoval NSS, že „*se ovšem klíčovým stává zjištění a prokázání toho, zda stěžovatelce byla plnění dodána plátcem DPH, a to i v případě, kdy nebylo prokázáno, že se jednalo o dodavatele deklarované na daňových dokladech. K této otázce tedy bude namísto zaměřit v dalším řízení dokazování*“.
35. NSS tak zjevně vycházel z předpokladu, že důvodem nepřiznání nároku na odpočet bylo neunesení důkazního břemene ve vztahu k tvrzení, že dotčené zdanitelné plnění v projednávané věci uskutečnila společnost MAFIA. A právě s ohledem na takto zjištěný skutkový stav zavázal NSS svým rozsudkem žalovaného k tomu, aby dokazování zaměřil na otázku, zda dotčená plnění uskutečnil plátce daně, a to i v případě, že jím nebyla MAFIA. Tímto závěrem byl žalovaný za daného skutkového a právního stavu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s. *per analogiam*).

36. I závaznost právního názoru vysloveného ve zrušujícím rozsudku soudu má však své limity. Neuplatní se zejména v případě, že v řízení před správním orgánem dojde k takové změně skutkového stavu, že se soudem vyslovený právní názor stane neaplikovatelným (KÜHN, Z., KOCOUREK, T. a kol. *Soudní řád správní: Komentář*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2026-2-9]. ASPI_ID KO150_2002CZ. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X.). I podle judikatury NSS nepřichází trvání na závazném právním názoru v úvahu, jestliže dojde k natolik podstatné změně skutkového stavu, že závazný právní názor vyslovený v předchozím řízení před soudem již ani nelze aplikovat (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 59/2007-56, č. 1723/2008 Sb. NSS, rozsudek NSS ze dne 18. 6. 2004, čj. 2 Ads 16/2003-56, č. 352/2004 Sb. NSS).
37. A právě v daném případě došlo k takové situaci. Žalovaný v projednávané věci po novém zhodnocení dospěl na rozdíl od předchozího řízení k závěru, že žalobkyně nejenže neprokázala, kdo byl dodavatelem sporného zdanitelného plnění, ale navíc neprokázala ani to, že tvrzené plnění, jak je zachyceno na daňových dokladech, vůbec kdy přijala. K tomuto novému závěru žalovaný sice dospěl na základě podobných argumentů a stejných důkazů jako v přechodném řízení, nicméně tento odlišný závěr řádně a logicky odůvodnil a upozornil na něj i žalobkyni prostřednictvím seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 9. 11. 2022. Žalobkyně tak měla možnost se v průběhu odvolacího řízení k tomuto novému závěru vyjádřit a reagovat na něj novými důkazními návrhy.
38. Na rozdíl od dalších zakázek prověřovaných v rámci posuzované daňové kontroly u zakázky ZŠ Neratovice žalovaný po novém hodnocení provedených důkazů identifikoval reálné poskytovatele předmětného plnění a jejich smluvní vztahy. Dospěl k závěru, že zdanitelné plnění, tak jak deklaruje žalobkyně – pro žalobkyni vůbec neproběhlo. A pokud bylo uskutečněno, pak je provedl jiný dodavatel pro jiného odběratele.
39. Za dané situace tak platí, že nově zjištěný skutkový závěr o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění vylučuje aplikaci závazného právního názoru vysloveného v rozsudku NSS. Pokud totiž žalobkyně podle žalovaného neprokázala přijetí zdanitelného plnění, pak postrádá jakéhokoli smyslu i prokazování skutečnosti, kdo (který plátce DPH) zdanitelné plnění žalobkyni poskytl. Opačný postup by byl nelogický. V důsledku změny rozhodného skutkového stavu tedy žalovaný nepochybil, pokud nepostupoval podle závazného právního názoru vysloveného v rozsudku NSS čj. 6 Afs 27/2021-37. Námitka není důvodná.
40. Před vypořádáním meritorních námitek musí soud zdůraznit, že žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí velice důkladně, srozumitelně a logicky vysvětlil, proč dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala přijetí deklarovaného zdanitelného plnění. Zevrubně se věnoval všem provedeným důkazům a jejich hodnocení, a to jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti. Odůvodnil řádně, proč shledal některé důkazy nevěrohodnými a jaké skutkové závěry z provedených důkazů dovodil. Žalovaný se důkladně vypořádal i se všemi žalobkyní uplatněnými námitkami. Soud proto nemá napadenému rozhodnutí v podstatě co vytknout, a pokud jde o celkové posouzení věci, odkazuje pouze na jeho odůvodnění, s nímž se plně ztotožňuje.
41. Podstatou sporu mezi účastníky řízení je, zda byly v daném případě splněny podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, konkrétně zda žalobkyně prokázala, že přijala deklarovaná zdanitelná plnění.

42. Jak již soud uvedl v rozsudku č. j. 30 Af 105/2018-60 (viz body 21 až 25), daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Tomuto břemenu v první (formální) fázi prokazování dostojí, pokud předloží úplné, věrohodné a průkazné účetní záznamy dokládající, že se obchodní případ stal a bylo o něm účtováno, jak daňový subjekt tvrdí. Formální účetní záznamy však nemohou samy o sobě tvrzení daňového subjektu prokázat, jestliže vzniknou důvodné pochybnosti o tom, že odpovídají skutečnosti. Správce daně přitom 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 (například rozsudek NSS ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Pokud správce daně vážné a důvodné pochyby prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt a nastává druhá fáze, kdy je daňový subjekt povinen doložit pravdivost svých tvrzení (zpravidla) jinými důkazními prostředky.
43. Soud dospěl k závěru, že v projednávané věci správce daně prokázal konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze žalobkyni předložené evidence hodnotit jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. V tomto bodě soud odkazuje na podrobné odůvodnění v bodech 21 až 30, 33, 38 až 40 rozsudku č. j. 30 Af 105/2018-60, přičemž zdůrazňuje, že podle § 72 odst. 1 věty první zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti.
44. Ekonomickou činností žalobkyně bylo v příslušných zdaňovacích obdobích provádění stavebních a montážních prací. Od dodavatele MAFIA žalobkyně deklarovala provedení pomocných úklidových prací u zakázky s názvem „*WINDOW HOLDING – III. ZŠ Neratovice – pomoc. úklid. práce*“ (dále jen „zakázka ZŠ Neratovice“). Zakázka měl zahrnovat zakrývání nábytku a podlah, demontáž obložen, přesun hmot, úklid na čisto, umytí oken v období červenec 2014 (dále jen „úklidové práce“). Žalobkyně v rámci daňové kontroly předložila daňové doklady a příslušné evidence. Tím splnila svou důkazní povinnost plynoucí z § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).
45. Správce daně ovšem vyjádřil důvodné pochybnosti o tom, že se plnění neuskutečnila tak, jak je uvedeno na příslušných daňových dokladech, a v souladu s § 92 odst. 5 daňového řádu je vyjádřil ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 11. 7. 2016, č. j. 3212211/16/3007-60562-705285 (č. l. A 81 správního spisu). V návaznosti na závěry NSS v rozsudku č. j. 6 Afs 27/2021-37 pak vydal prvostupňový správce daně dne 24. 8. 2022 výzvu k prokázání skutečností, č. j. 3914094/22/3007-60562-702429 (č. l. A 204 správního spisu). Žalobkyně v ní byla na straně 5 informována, že u zakázky ZŠ Neratovice správce daně zjistil, že úklidové práce provedly jiné subjekty, tzn. správce daně dospěl k závěru, že předmětná plnění se vůbec neuskutečnila a nikoliv, že rozporovaná plnění daňový subjekt přijal a pouze neprokázal, že je přijal od jím deklarovaných plátců. Na tuto výzvu žalobkyně nereagovala.
46. A konečně žalovaný vyzval žalobkyni písemností ze dne 9. 11. 2022, č. j. 41378/22/5300-21443-702551 (č. l. 23 odvolacího spisu) k seznámení se zjištěnými skutečnostmi a vyjádření se v rámci odvolacího řízení. V této výzvě shrnul dosavadní průběh řízení, vyjádřil důvody pro závěry vedoucí k odepření nároku na odpočet daně v původním řízení, tj. že žalobkyně neprokázala, že společnost MAFIA CONSULT s.r.o. uvedená na příslušných daňových

dokladech jako dodavatel pomocných a úklidových prací na zakázce ZŠ Neratovice skutečně fakticky tyto práce provedla. Naopak prvostupňovým správcem daně bylo prokázáno, že čištění oken a rámu prováděla firma V. Š., vyklízení prostor, zakrytí nábytku a podlah, nastěhování prostor a úklid načisto prováděli zaměstnanci školy, demontáž obložení prováděla společnost MANE STAVEBNÍ s.r.o. a konečnou kontrolu seřízení oken prováděly společnosti MANE STAVEBNÍ s.r.o. a Window Holding a.s. Žalovaný zároveň v této výzvě posoudil skutkový stav optikou rozsudků *Kemwater* a konstatoval, že na situaci, kdy byly dostatečně identifikovány subjekty, které plnění provedly, nelze závěry těchto rozsudků doslova aplikovat a není nezbytné pokračovat v dalším zkoumání skutkového stavu.

47. Soud tak má za to, že správce daně, potažmo žalovaný dostal povinností, které jsou na něj kladeny zákonem a judikaturou správních soudů ohledně prokázání pochybností o oprávněnosti nároku na odpočet DPH. Správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřil dostatečně podložené vážné a důvodné pochyby o souladu se skutečností, které žalobkyní předložené doklady činily nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Se žalobkyní proto nelze souhlasit v tom, že žalovaný neunesl důkazní břemeno týkající se pochybností o oprávnění žalobkyně nárokovat odpočet DPH.
48. Žalobkyně současně namítá, že žalovaný vyšel pouze ze dvou pramenů důkazů – tedy stavebních deníků generálního dodavatele zakázky a ze sdělení ředitelky základní školy Neratovice ze dne 8. 4. 2015.
49. To však není pravda. Správce daně a žalovaný v napadeném rozhodnutí hodnotili celou řadu důkazů, včetně dokladů předložených žalobkyní v rámci daňové kontroly (mimo jiné cenovou nabídku společnosti MAFIA, smlouvu o provedení prací uzavřenou mezi žalobkyní a MAFIA, cenovou nabídku žalobkyně pro Window Holding a.s., smlouvu o provedení prací uzavřenou mezi Window Holding a.s. a žalobkyní, faktury a předávací protokol), jednak další listiny vyžádané od Finančního úřadu pro Olomoucký kraj týkající se společnosti WEGO-CZ, s.r.o. a RIMANES Trade s.r.o. (cenové nabídky, smlouvy o provedení prací, faktury, příjmové pokladní doklady), smlouvu o dílo uzavřenou mezi MANE STAVEBNÍ s.r.o. a Window Holding a.s., poskytnutí údajů ZŠ Neratovice ze dne 8. 4. 2015, dle kterého vyklízení prostor, zakrytí nábytku a podlah, hrubý úklid i úklid načisto, čištění oken a rámu prováděly jiné subjekty, než uváděla žalobkyně.
50. Dále finanční orgány hodnotili výpověď jednatele MAFIA pana M. F., který při výslechu dne 23. 5. 2016 uvedl, že na provádění úklidových a pomocných prací založil společnost MAFIA, aby mohl provádět dodávky pro žalobkyni. Jednalo se o přivýdělek, pan F. byl zaměstnancem žalobkyně. Společnost MAFIA má sídlo v jeho bydlišti, nemá žádné zaměstnance a úklidové práce na stavbě fakticky prováděly společnosti WEGO-CZ, s.r.o. a RIMANES Trade s.r.o. Z jeho svědecké vyplynulo, že jako jednatel MAFIA o provedení zakázky neměl bližší povědomí, ačkoliv se jedná o zakázku v hodnotě cca 3 milionů Kč. Zakázka byla žalobkyní zprostředkována, práce mu byly zadány firmou Window Holding, a.s. Objem a požadavky zakázky ovšem nebyl schopen splnit, proto žalobkyně vstoupila přímo do obchodního vztahu s Window Holding a.s. a společnost MAFIA byla jejím subdodavatelem. Poté již pan F. komunikoval se zástupcem společnosti Window Holding a.s. panem D. Práce pro MAFIA prováděly subdodavatelé WEGO-CZ, s.r.o. a RIMANES Trade s.r.o., avšak pan F. nedokázal uvést, které práce prováděly, kolik osob je provádělo,

jaké hmoty byly přesunuty a v jakém objemu, v jakém stavu bylo obložení radiátorů určených k odmontování. Dle jeho sdělení MAFIA nezajišťovala úklidové prostředky, plachty apod. (mělo být v režii subdodavatelů), nemá seznam osob provádějících práce ani počet odpracovaných hodin. Na stavbě v průběhu prací nebyl, nebyl schopen vymezit časové období, ve kterém práce probíhaly, předání prací proběhlo v sídle žalobkyně. Subdodavatelé WEGO-CZ, s.r.o. a RIMANES Trade s.r.o. měly komunikovat přímo s technikem společnosti Window Holding a.s., příp. s panem D. Za subdodavatele předal práce předávacími protokoly pan Z., nebylo sděleno místo předání. Pan F. nevěděl, zda byly pracovníci subdodavatelů proškoleni k zajištění bezpečnosti a ochrany zdraví při práci, požární ochrany.

51. Skutečnosti tvrzené žalobkyní nepotvrdila ani výpověď pana L., jednatele žalobkyně. Podle pana L. sice prováděla úklidové práce společnost MAFIA, ale předala je přímo na stavbě společnosti Window Holding a.s. Pan L. nevěděl nic konkrétního o dalších subdodavatelích. Provádění zakázky nekontroloval, na stavbě nebyl, nebyl mu znám počet osob provádějících práce, nevedl stavební deník, neví o proškolení zaměstnanců. Společnost MAFIA měla domlouvat práce přímo se společností Window Holding a.s.
52. Dalším důvodem vzbuzujícím pochybnosti byla skutečnost, že WEGO-CZ, s.r.o. sídlí na virtuální adrese, je nekontaktní, s místně příslušným správcem daně nespolupracuje, od roku 2010 nepodala vyúčtování k dani ze závislé činnosti. Od 30. 6. 2015 je vedena jako nespolehlivý plátc. Stejně tak i firma RIMANES Trade s.r.o. sídlí na virtuální adrese, nespolupracuje s místně příslušným správcem daně, od 12. 2. 2015 je nespolehlivým plátcem.
53. Závěry o tom, že v daňových dokladech uvedená zdanitelná plnění neměla oporu ve skutečném stavu věci osvědčuje i rozsudek Okresního soudu v Blansku č. j. 1T 156/2019-6859 a usnesení č. j. 3 To 423/2020-6899, dle kterých jsou žalobkyně i její jednatel Pavel L. vinni z trestného činu kráčení daně, když s vědomím, že nedošlo ke zdanitelným plněním uvedeným na fakturách, neoprávněně uplatňovali nárok na odpočet daně (viz 5/ str. 2 rozsudku č. j. 1T 156/2019-6859).
54. Z odůvodnění výzvy ze dne 11. 7. 2016, ze dne 24. 8. 2022 a ze dne 9. 11. 2022 je tak i podle soudu zřejmé, na základě jakých důvodů pochybnosti správci daně vznikly a k jakým závěrům dospěl. Správce daně a žalovaný velmi obsáhle a konkrétně snesly k předmětnému plnění (zakázce) dostatek zjištění a okolností, které vyvolaly důvodné pochybnosti o reálném uskutečnění deklarovaného plnění. Soud nemá pochyb o tom, že výzvy byly dostatečně určité a umožnily žalobkyni odstranit pochybnosti správce daně, potažmo žalovaného nebo vyvrátit jejich závěry, neboť z nich bylo zřejmé, jaké skutečnosti má žalobkyně v daném řízení prokazovat, popř. na jaká zjištění a závěry daňového orgánu reagovat. Správce daně a žalovaný jednoznačně prokázali, že o souladu deklarovaného stavu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby, a to včetně samotné existence provedení úklidových prací a jejich provedení pro žalobkyni, čímž přešlo důkazní břemeno ze správce daně na žalobkyni.
55. Soud tak má za to, že správce daně, potažmo žalovaný dostal povinností, které jsou na něj kladeny zákonem a judikaturou správních soudů ohledně prokázání pochybností o oprávněnosti nároku na odpočet DPH. Správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřil ve výzvě k prokázání skutečností dostatečně podložené vážné a důvodné pochyby o souladu se skutečností, které žalobkyní předložené doklady činily nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Se žalobkyní proto nelze

souhlasit v tom, že žalovaný neunesl důkazní břemeno týkající se pochybností o oprávnění žalobkyně nárokovat odpočet DPH. Námitka týkající se neprokázání důvodných pochybností a nesprávného rozložení důkazního břemene proto není důvodná.

56. Žalobkyně v žalobě dále namítá, že správce daně provedl nedostatečné a chybné dokazování a neunesl důkazní břemeno tak, aby prokázal, že skutečnosti tvrzené žalobkyní nenastaly. Napadá závěry správce daně, potažmo žalovaného učiněné z jednotlivých důkazů i posuzování v jejich vzájemnosti.
57. K prokázání oprávněnosti požadavku na odpočet DPH, a tedy průběhu plnění, tak jak deklaruje, je však povinná žalobkyně. Správce daně není povinen prokazovat skutečný průběh událostí a jejich odraz v účetnictví daňového subjektu (92 odst. 3 daňového řádu).
58. Pokud daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení daňového řádu stanovící důkazní povinnost správce daně (§ 92 odst. 5 daňového řádu) dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt (viz výše uvedený rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63). K tomu také i rozsudek Kemwater uvádí: „[...] Osoba povinná k dani je tedy povinná předložit objektivní důkazy, že jí byly pro účely jejích plnění podléhajících DPH skutečně dodány nebo poskytnuty na vstupu osobami povinnými k dani zboží nebo služby, z nichž skutečně zaplatila DPH. Těmito důkazy mohou být zejména doklady v držení dodavatelů nebo poskytovatelů, od nichž osoba povinná k dani pořídila zboží nebo služby, z nichž zaplatila DPH [...] je na osobě povinné k dani, aby na základě objektivních důkazů prokázala, že dodavatel má postavení osoby povinné k dani, ledaže údaje potřebné k ověření, zda je tato hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně.“
59. Soud se zabýval otázkou, zda žalobkyně odstranila přdestřené pochybnosti a dalšími důkazy prokázala, zda k uskutečnění deklarovaného plnění opravdu došlo, a pokud ano, zda je uskutečnila osoba v postavení plátce DPH.
60. U zakázky ZŠ Neratovice žalobkyně uvedla, že služby nakoupené od dodavatele MAFIA přeprodávala společnosti Windows Holding a. s. Navrhla proto vyslechnout R. T. a Z. N., techniky společnosti, kteří měli provádění služeb osobně vidět. Správce daně výslech R. T. neprovedl, neboť podle společnosti Windows Holding a.s. se tento svědek na realizaci stavby fakticky nepodílel, pouze zaměřoval okna pro jejich zadání (viz odpověď Windows Holding a.s. ze dne 6. 12. 2016).
61. Pan Z. N. dne 20. 3. 2017 vypověděl, že na stavbě pracoval jako technik. Provádění úklidových prací viděl, ale neví, ke komu pracovníci patřili. Nezná pracovníky, nezná subdodavatele WEGO-CZ, s.r.o. a RIMANES Trade s.r.o., nezná ani pana M. F. a O. Z., jednatele společností WEGO-CZ, s.r.o. a RIMANES Trade s.r.o. Na pomocných a úklidových pracích se podíleli zaměstnanci školy, zaznamenal, jak zametají a vytírají chodby [viz protokol o výsledku č. j. 1130843/17/3007-60562-705285 (č. l. A 119)]. Žalobkyní navržený svědek Z. N. tedy nepotvrdil, že by na stavbě ZŠ Neratovice prováděli úklid pracovníci deklarovaného dodavatele, nebo jeho subdodavatelů.
62. Daný závěr nelze dovodit ani z výsledku Ing. B. N. (technický dozor investora stavby), který se uskutečnil dne 16. 2. 2017 [viz protokol č. j. 655951/17/3007-60562-705285 (č. l. A 109)], neboť jím uváděné skutečnosti se rozcházejí v mnohých ohledech s výpovědí M. F. (např. že byl na stavbě s panem F., který tam hlídal a řídil pracovníky ze společnosti MAFIA, přičemž pan F. vypověděl, že na stavbě vůbec nebyl; dále pak že pracovníci MAFIA dělali

pomocné práce, úklidy, čištění, demontáže dřevěného obložení apod., přičemž MAFIA neměla žádné zaměstnance) i pana N. (na rozdíl od pana N. Ing. N. neviděl pracovat zaměstnance školy, vše prováděly firmy jako součást díla, příslušnost pracovníků k jednotlivým subdodavatelům předpokládal, subdodavatelů bylo hodně, názvy si nepamatuje). Stejně závěry plynou i z jeho výsledku jakožto svědka v trestní věci KRPL-59979-3/ČJ-2017-181181– zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby ze dne 26. 6. 2017.

63. Provedení služeb deklarovaným dodavatelem nepotvrzují ani stavební deníky, ani je nepotvrdila ředitelka ZŠ Neratovice, která uvedla, že rekonstrukci obvodového a střešního pláště III. ZŠ Neratovice prováděla společnost MANE STAVEBNÍ s.r.o., vyklízení prostor, zakrytí nábytku a podlah, nastěhování prostor, úklid načisto prováděli zaměstnanci školy a také společnost ASTON, s.r.o., čištění oken a rámu V. Š., koberce H. J., demontáž obložení MANE STAVEBNÍ s.r.o.(viz její odpověď na výzvu k poskytnutí údajů ze dne 8. 4. 2015, č. l. A 49/34).
64. Správce daně, potažmo žalovaný neprovedl výsledek Ing. R. D. ze společnosti Window Holding a.s. ani opakovaný výsledek pana M. F. K tomu soud odkazuje na body 80 až 83 napadeného rozhodnutí, v nichž žalovaný řádně a logicky odůvodnil, že Ing. R. D. se podle zápisů z kontrolních dnů na stavbě nevyskytoval. Jeho jméno není uvedeno ve stavebních denících. Jeho přítomnost neosvědčil ani svědek Z. N., zaměstnanec Window Holding a.s. Z výsledku Ing. D. jakožto svědka ze dne 10. 7. 2017 provedeného Policií ČR plyne, že na stavbě v Neratovicích byl asi 5x, na úklidové práce byla najata společnost MAFIA, Ing. D. ale nevěděl, kdo práce konkrétně vykonával. S ohledem na tyto okolnosti, má také soud za to, že i v případě, že by se Ing. D. na stavbě (dle své výpovědi, která nekoresponduje s dalšími provedenými důkazy) vyskytoval, nemohla by jeho výpověď nic podstatného změnit na skutkových zjištěních plynoucích z ostatních důkazů. Soud se proto ztotožnil se žalovaným, že by jeho výsledek byl nadbytečný.
65. Co se týče původního návrhu na opakování svědecké výpovědi M. F., soud má ve shodě s žalovaným za to, že ani ta by nemohla přinést zásadně nové skutečnosti. Svědek při své první výpovědi dne 23. 5. 2016 odpovídal neurčitě, své odpovědi neupřesnil, ani nepodložil relevantními listinami. Na výzvu správce daně nereagoval. Jeho svědecké výpovědi se zúčastnila i žalobkyně, avšak nevyužila svého práva klást svědkovi otázky. Lze tak souhlasit se žalovaným, že i opakovaný výsledek tohoto svědka by byl v dané věci nadbytečný (viz také str. 45 zprávy o daňové kontrole).
66. Správce daně, potažmo žalovaný neprovedl žalobkyní navrhovaný výsledek O. Z., nicméně pro své rozhodnutí využil jako důkaz protokol o jeho svědecké výpovědi provedené v rámci trestního řízení vedeného Policií ČR č. j. KRPT-137996-8/ČJ-2017-070281 ze dne 2. 8. 2017. Výpověď byla provedena v souladu s trestním řádem, nebyla učiněna jako výsledek obviněného, ale jako svědecká výpověď, a byla řádně zaznamenána v protokolu. Správní orgán posoudil její obsah jako relevantní pro zjištění skutkového stavu ve věci. Z této svědecké výpovědi vyplynulo, že za působení pana Z. ve společnostech WEGO-CZ, s.r.o. a RIMANES Trade s.r.o. neměly tyto společnosti žádné zaměstnance, svědek nebyl schopen blíže popsat obchodní spolupráci zmíněných společností se společností MAFIA v letech 2013 a 2014. Uvedl, že veškeré pracovníky – dělníky ve stavební sféře, zajišťoval vždy výhradně pan F. Pan Z. se na zakázce ZŠ Neratovice osobně nepodílel, nemá žádné pracovní smlouvy, žádné dohody o provedení práce, žádné podklady k pracovníkům. Pan F. měl

vyplácet pracovníky a směrem k panu Z. hradit náklady na chod firmy. Pan Z. uvedl, že předpokládá, že práce byly společnosti MAFIA fakturovány, ale nebyly zaplacený.

67. Ze svědecké výpovědi pana Z. tudíž v žádném případě nevyplývá potvrzení skutečného provedení úklidových prací pro společnost MAFIA, potažmo žalobkyni společnostmi WEGO-CZ, s.r.o. a RIMANES Trade s.r.o. Právě naopak, jeho odpovědi svědčí o tom, že společnosti WEGO-CZ, s.r.o. a RIMANES Trade s.r.o. neměly žádné zaměstnance, ani brigádníky, kteří by byli úklidové práce schopni vykonat a mezi zúčastněnými společnostmi pouze docházelo k přefakturaci v rámci přátelské dohody. K posuzované věci pan Z. podal svědeckou výpověď v rámci trestního řízení a její faktické opakování i vzhledem k charakteru jeho odpovědí (nepamatoval si konkrétní průběh spolupráce a popsal, že úklidové práce jeho společnosti nevykonaly) soud stejně jako žalovaný shledal nadbytečným a nepřinášejícím žádné nové poznatky.
68. Správce daně i žalovaný podrobně neprovedení výsledků navrhovaných osob zdůvodnili, čímž dostali povinností kladeným na ně judikaturou NSS (viz rozsudek ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014-49) i Ústavního soudu (viz nález Ústavního soudu ze dne 21. 3. 2002, sp. zn. I. ÚS 55/01, N 36/25 SbNU 279).
69. Žalobkyně v této souvislosti také namítá, že žalovaný opřel své závěry o písemné sdělení ředitelky základní školy ze dne 8. 4. 2015, ačkoliv tato organizace nebyla ve smluvním vztahu k žádné z osob podílejících se na plnění v souvislosti s rekonstrukcí školy. To je sice pravda, ale ředitelka školy i přes uvedené byla zjevně osobou, která musí mít velmi dobré povědomí o průběhu rekonstrukce a činnostech, které v areálu proběhly. Nelze tedy její vyjádření přehlížet jen z toho důvodu, že neuzavřela žádnou ze smluv na plnění zakázky. Má-li žalobkyně za to, že žalovaný měl provést výsledek ředitelky základní školy Neratovice, a nespolehat se pouze na její písemné sdělení, pak je třeba zdůraznit, že výsledek ředitelky základní školy žalobkyně v daňovém řízení nenavrhla. Nemůže se tedy dovolávat toho, že byla jakkoliv zkrácena na svých právech.
70. Správce daně i žalovaný podrobně na základě provedených důkazů popsali průběh provádění úklidových prací, identifikovali subjekty, které tyto práce provedly (mytí oken provedl neplátce DPH pan V. Š., demontáž obložení a průběžný úklid v rámci stavební činnosti prováděla MANE STAVEBNÍ s.r.o., vyklízení prostor, zakrytí nábytku a podlah, nastěhování, úklid načisto provedli zaměstnanci školy) a smluvní vztahy, v rámci kterých bylo plnění poskytnuto (viz str. 49-64 zprávy o daňové kontrole). Soud nemá důvod pochybovat o pravdivosti a pravosti stavebních deníků, jejichž věrohodnost navíc žalobkyně napadá pouze obecně jejich nepřesností a nesprávností.
71. Soud nemá důvod pochybovat ani o sdělení ředitelky SŽ Neratovice, které navíc osvědčují svědecké výpovědi, stavební deníky a doklady V. Š. i společnosti MANE STAVEBNÍ s.r.o. Sdělení ředitelky SŽ Neratovice není stěžejním důkazem, na kterém stojí prokázání skutkového stavu věci a bez kterého by nebylo možné o odepření nároku na odpočet DPH uvažovat. Ve spojitosti s ostatními provedenými důkazy podává ucelený obraz o průběhu provádění úklidových prací i osobách, které tyto práce vykonávaly a pro jaké subjekty. Odkaz na rozsudek Krajského soudu v Brně sp. zn. 29 Af 8/2020 není v předmětné věci přílehlavý.
72. Na závěr o tom, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, nemá žádný vliv ani nesporná skutečnost, že došlo k úhradě faktur mezi smluvními subjekty MANE STAVEBNÍ s.r.o.,

Window Holding a.s. žalobkyně a MAFIA. Provedení plateb totiž neosvědčuje faktické provedení plnění. Nadto soud doplňuje, že dle sdělení pana Z. žádná úhrada na základě vystavených faktur společností WEGO-CZ, s.r.o. a RIMANES Trade s.r.o. provedena nebyla.

73. Nelze přisvědčit názoru žalobkyně, že daňové orgány porušily postup při provádění a hodnocení důkazů, že závěry daňových orgánů o průběhu prací na stavbě jsou nepodložené a nepřezkoumatelné. Správce daně i žalovaný podrobně popsali průběh prací v jednotlivých pavilonech stavby dle stavebních deníků i záznamů z kontrolních dnů a jejich hodnocením ve vzájemných a logických souvislostech a porovnáním s doklady předloženými žalobkyní, výslechy svědků, protokoly o svědeckých výpovědích, dospěli k závěru, kterým zpochybnili průběh a poskytnutí úklidových prací deklarovaných žalobkyní (viz bod 44 napadeného rozhodnutí, str. 49 až 65 zprávy o daňové kontrole). Soud přezkoumal způsob hodnocení důkazních prostředků a má za to, že daňové orgány nepoužily jen sdělené skutečnosti svědčící v neprospěch žalobkyně. Svědecké výpovědi si v mnohém odporují, o mnohém svědci nebyli schopni vypovídat, popř. popisovali průběh úklidových prací jinak, než deklarovala žalobkyně. Nelze z nich vyvodit žalobkyní tvrzenou verzi skutkového stavu věci.
74. Skutečnost, že subdodavatelé WEGO-CZ, s.r.o. a RIMANES Trade s.r.o. vůbec úklidové práce pro žalobkyni (potažmo společnost MAFIA) nevykonaly, potvrzují rovněž závěry vyplývající z rozsudku Okresního soudu v Blansku ze dne 19. 5. 2021, č. j. 1T 156/2019-6859, dle kterých bylo prokázáno, že u správce daně byla podána daňová přiznání, která v sobě zahrnula reálně neuskutečnitelná plnění, která měla být poskytnuta žalobkyni, čímž došlo ke snížení základu daně z příjmů a tím ke zkrácení daně z příjmů a dále došlo k neoprávněnému uplatnění nároku na odpočet DPH. Svědek O. Z. v předmětném trestním řízení vypověděl, že nikdy nenasmlouval žádné pracovníky, kteří by vykonávali jakoukoli fyzickou práci, při zakázce ZŠ Neratovice na stavbě nikdy nebyl, původně myslel, že pracovníky sežene, ale posléze toho nebyl schopen, což sdělil panu F. Ten to dále nějak zařídil (str. 26 až 29 rozsudku č. j. 1T 156/2019-6859).
75. Žalobkyně tak sice podává obsáhlý popis nesprávných zjištění a vyhodnocení skutkového stavu daňovými orgány, ale sama zásadním způsobem neprokázala deklarovaný skutkový děj. Žalovaný neměl povinnost provádět další dokazování a prokazovat žalobkyní tvrzený průběh plnění, tj. např. provádět kontrolu použití veřejných prostředků v rámci dotačního programu dopadajícího na úhradu zakázky ZŠ Neratovice, zjišťovat eventuální důvody pro zakrývání podlah, demontáž obložení, zjišťovat a prokazovat další provádění prací na stavbě, jak žalobkyně požaduje.
76. Námitky žalobkyně týkající se nedostatečného dokazování, správného zjišťování a stanovování daní proto nejsou důvodné.
77. Důvodná není ani námitka porušení dvojinstančnosti řízení. Tato zásada se v daňovém řízení projevuje pouze omezeně. Daňové řízení vedené správcem a žalovaným tvoří jeden celek. Žalovaný přitom není vázán skutkovým ani právním posouzením prvostupňového orgánu a jeho přezkumná činnost není vázána rozsahem vymezeným v odvolání. Shledá-li žalovaný, že v řízení před správcem daně došlo k pochybení, sám toto pochybení v odvolacím řízení napraví a prvostupňové rozhodnutí změní; tím přispívá k hospodárnosti řízení. Smyslem souvisejícího § 115 odst. 2 daňového řádu je předcházení vzniku překvapivých rozhodnutí. Odvolací orgán je podle něj povinen seznámit daňový

subjekt s odlišným hodnocením skutkového a právního stavu zjištěného v prvním stupni a dát mu prostor k vyjádření před vydáním konečného rozhodnutí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2020, č.j. 10 Afs 173/2017-58). Důležité tedy je, aby měl daňový subjekt prostor zareagovat před vydáním rozhodnutí na nové skutečnosti či skutkové závěry, případně na změnu právního názoru odvolacího orgánu. Z daňového spisu plyne, že žalobkyni bylo doručeno seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 9. 11. 2022. Měla tedy možnost na nově formulované závěry žalovaného reagovat, vyjádřit se k nim případně navrhnout další důkazy, což také učinila, byť bezúspěšně.

78. Soud neshledal způsob vypořádání svědeckých výpovědí a ostatních důkazů nezákonným. Žalobkyně nenamítla a z předložených protokolů o výpovědích svědků ani nevyplývá nezákonný způsob jejich provedení, proto soud neshledává důvod, který by bránil z takto zachycených výpovědí a důkazů vyjít.
79. Na základě výše uvedeného je soud přesvědčen, že žalobkyně v rámci daňového řízení nepředložila takové důkazní prostředky, které by odstranily pochybnosti žalovaného o tom, že žalobkyní deklarované plnění bylo vůbec uskutečněno (deklarovaným dodavatelem MAFIA nebo jakýmkoliv jiným plátcem DPH). Námitka není důvodná.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

80. Soud na základě výše uvedených zjištění a úvah dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
81. Soud neprovedl dokazování žalobkyní navrženými důkazy pro nadbytečnost. Předložené rozhodnutí ze dne 9. 11. 2022 tvoří součást správního (daňového) spisu, z něhož soud při rozhodování vychází a jehož obsahem se dokazování neprovádí. Doručenka datové zprávy pak má sloužit k prokázání dne doručení napadeného rozhodnutí žalobkyni. O této skutečnosti ovšem není sporu a navíc jsou údaje o doručení rovněž součástí daňového spisu.
82. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ustanovení § 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. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu