



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Hájka, Ph.D., a soudkyň Mgr. Heleny Nutilové a JUDr. Terezy Kučerové ve věci

žalobce: **R. Š.**, narozený dne
se sídlem
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
se sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 12. 2023, čj. 40288/23/5300-22443-712892,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 12. 2023, čj. 40288/23/5300-22443-712892, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku **15 342 Kč** do 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

Shoda s prvopisem se potvrzuje: J. M.

III. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Krajský soud se v nynější věci zabýval tím, zda správce daně a žalobce unesli svá důkazní břemena v rámci daňové kontroly. Dospěl přitom k závěru, že žalovaný se nesprávně odmítl zabývat tím, že policejní orgán odložil trestní oznámení vůči žalobci ve věci zkrácení daně, které na něj podal Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“).
2. Správce daně zahájil u žalobce dne 16. 4. 2019 daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 2016. Žalobce dle správce daně neprokázal, že přijal zdanitelná plnění (dřevní hmota) od dodavatelů uvedených na daňových dokladech – společností Rispeto Finance, s. r. o., Smart Professional, s. r. o., BONZAJ, s. r. o., a BEZZY GROUP, s. r. o. Dále neprokázal předmět a rozsah přijatých plnění (lesní práce) od společnosti BEZZY GROUP.
3. Dodatečnými platebními výměry ze dne 23. 2. 2022 správce daně doměřil žalobci DPH za uvedená zdaňovací období ve výši 759 585 Kč, 585 059 Kč, 322 526 Kč a 401 306 Kč a stanovil žalobci penále ve výši 151 917 Kč, 117 011 Kč, 64 505 Kč a 80 261 Kč.
4. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl žalobcovo odvolání a dodatečné platební výměry správce daně potvrdil.

II. Shrnutí žaloby

5. Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce dne 2. 2. 2024 žalobu u Krajského soudu v Českých Budějovicích.

II.A Námitky týkající se splnění hmotněprávních podmínek odpočtu DPH

6. Žalobce uvedl, že předmětem sporu je otázka, zda žalobce prokázal naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Žalobce tvrdí, že doložil rozsáhlé množství důkazních prostředků, které potvrzují uskutečnění zdanitelných plnění. Přesto správce daně dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno, a nárok na odpočet DPH mu byl odejmut. Odvolací orgán tento závěr potvrdil, ačkoliv některé důkazy byly v odvolacím řízení doplněny. Správce daně i žalovaný se v průběhu dosavadního řízení dopustili opakovaného porušení ustanovení § 92 odst. 2 a odst. 5 písm. c) daňového řádu i zásady daňového řízení vyplývajících zejména z ustanovení § 5 odst. 1 a 3, § 7 a § 8 odst. 1 daňového řádu.
7. Žalobce dále namítá, že jeho dodavatelé nebyli fiktivními subjekty, jak naznačuje žalovaný v napadeném rozhodnutí (odst. [108]), ale řádně vykazovali plnění v kontrolních hlášeních.
8. Žalobce navrhl jako důkazní prostředky: přijaté daňové doklady vystavené jednotlivými dodavateli; doklady prokazující úhradu daňových dokladů (bankovní výpisy, výdajové

Shoda s prvopisem se potvrzuje: J. M.

pokladní lístky); doklady prokazující dodání zboží jednotlivými dodavateli (tzv. dodací výkupní lístky); e-mailovou komunikaci se společností BEZZY GROUP, v rámci které byla žalobci z firemního e-mailu společnosti BEZZY GROUP zaslána faktura a dodací výkupní lístek; svědecké výpovědi, prohlášení a plné moci zástupců dodavatelů, se kterými jednal v rámci předmětných transakcí a svědecké výpovědi prokazující provedení lesních prací osobami jinými než žalobcem.

9. V rámci dokazování byly provedeny výpovědi svědků, kteří potvrdili uskutečnění transakcí, včetně konkrétních dodávek dřevní hmoty a lesních prací. Výpovědi svědků jako M. Š., H. K., R. K. a R. K. potvrzují jak existenci obchodních vztahů, tak i konkrétní plnění. Svědkyně M. Č. bohužel před správcem daně nevypovídala, jelikož se nepodařilo jí doručit předvolání. Žalobce má za to, že správce daně a žalovaný nevyčerpali veškeré možnosti jejího nalezení. Svědecké výpovědi dodavatelů se uskutečnily v roce 2021, tedy pět let po proběhlých transakcích. Z tohoto důvodu si svědci již nepamatovali některé správcem daně požadované informace.
10. Svědek R.H. dosvědčil, že na jeho pozemcích došlo k těžbě dřeva, kdy tuto těžbu prováděly dvě pro něj neznámé osoby zajištěné panem Š.. tento důkazní prostředek je jedním ze střípků mozaiky, který sice sám o sobě neprokazuje, kdo dodal předmětná plnění žalobci, ale je důkazem toho, že předmětná plnění u žalobce byla objednána, byla jeho odběrateli dodána (existence plnění), a to v rozsahu potvrzeném odběratelem (rozsah plnění) a osobou odlišnou od žalobce (jiný plátec).
11. Žalobce rovněž poukazuje na to, že některé důkazy, které by mohly potvrdit tzv. auditní stopu transakcí, správce daně odmítl jako irelevantní, přestože právě tyto důkazy dokreslují celkový obraz obchodních vztahů a plnění. Jedná se o doklady prokazující dodání plnění odběratelům, včetně přepravních dokladů (tzv. stazky a kolečka), prohlášení odběratelů a svědeckou výpověď R.H..
12. Žalobce dále tvrdí, že jednal v dobré víře, neboť dodavatelé byli spolehlivými plátcí DPH a plnění byla řádně dodána. V takové situaci neměl žalobce důvod o svých dodavatelích pochybovat a zjišťovat si například, jaké konkrétní osoby vykonaly lesní práce jménem dodavatelů.
13. Žalovaný v této souvislosti nesprávně odmítl navrhovaný výslech paní D. K. a pana P.K. potvrzující, že společnosti Rispeto Finance a Smart Professional byly jejich dodavatelem a jedná se o subjekty podnikající na daném trhu a schopné dostát svým závazkům. Žalovaný při odmítání svědeckých výpovědí nepřipustně předjímá jejich obsah.
14. Žalobce nebyl povinen prokázat průběh obchodních transakcí s absolutní jistotou, jelikož to s ohledem na časový odstup není možné, ale stačí, pokud v jím předestřené vysvětlení nejsou zásadní nejasnosti či trhliny, což žalobce nade vší pochybnost učinil. Přitom zatímco na žalobce jsou žalovaným kladeny nepřiměřené důkazní nároky, sám na sebe žalovaný důkazní nároky neklade prakticky žádné. Své závěry opírá pouze o domněnky a účelový výklad doložených důkazů.
15. Žalobce k podpoře své argumentace poukázal na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 1. 12. 2022, *Aquila Part Prod Com SA*, C-512/21, ECLI:EU:C:2022:950, náleze Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13, a rozsudky Nejvyššího Shoda s prvopisem se potvrzuje: J. M.

správního soudu ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, a ze dne 14. 3. 2018, čj. 1 Afs 328/2017-66.

16. Rozsudek Soudního dvora ve věci *Aquila Part Prod Com SA* je aplikovatelný. Rozhodovací praxe soudů, byť související s podvody na DPH, je plně použitelná i v případě posuzování naplnění hmotněprávních podmínek odpočtu. To proto, že jasně zakotvuje požadavky, které je nutné klást na správce daně při plnění jeho důkazního břemene.
17. Jedním z argumentů žalovaného byly **nesrovnalosti v podpisech** na výkupních lístcích ve srovnání s podpisem jednatele společnosti BEZZY GROUP, pana K., uvedeným v obchodním rejstříku. Žalobce namítá, že podpisy byly svědecky potvrzeny panem Š., který je identifikoval jako své nebo jako podpis pana K.. Pokud měl správce daně pochybnosti, měl zopakovat výsledek pana Š. či provést výsledek pana K., především však měl svou pochybnost podpořit znaleckým posudkem z oboru písmoznalectví, což však neučinil.
18. Další výtkou žalovaného bylo, že **na dodacích výkupních lístcích chybí údaj o místě těžby dřeva**. Žalobce však tvrdí, že žádný právní předpis nestanoví povinnost uvádět tento údaj a že žalovaný neprokázal, že by taková praxe byla běžná u jiných daňových subjektů. Odmítnutí důkazního prostředku z důvodu neexistující formální náležitosti považuje žalobce za projev formalismu, který je v rozporu se zásadami dokazování.
19. Žalovaný dále poukazoval na **rozpory v datumech mezi jednotlivými daňovými doklady**. Žalobce však vysvětluje, že fakturace na výstupu probíhá průběžně podle dokončení plnění pro jednotlivé odběratele, zatímco na vstupu může být faktura vystavena například až po celkovém odvozu dřeva. Na tomto postupu žalobce v rozporu s daňovými orgány nic nelogického nespatřuje. Dodávku i odběr dřevní hmoty potvrdili jak dodavatelé, tak odběratelé. Žalovaný se na tyto rozpory měl zeptat zástupců dodavatele v rámci prováděných svědeckých výpovědích. Žalobce nemůže předvídat, jaké otázky při studiu důkazních prostředků správci daně vyvstanou, proto ani nemohl tyto otázky pokládat předvolaným svědkům sám.
20. K námitce týkající se čtyřdenní prodlevy mezi platbou společnosti Smart Professional a vystavením pokladních dokladů žalobce uvádí, že se jedná o marginální rozdíl, který mohl vzniknout běžným provozním zpožděním. Klíčové je, že k plnění i úhradě skutečně došlo, což nebylo zpochybněno.
21. Poslední výtkou žalovaného byl údajný **nedostatek hotovosti v pokladně žalobce** v době hotovostních plateb. Žalobce je podnikající fyzickou osobou. Tedy veškeré úhrady obdržené od odběratelů představují jeho příjem, který dále využívá jak pro úhradu svých podnikatelských výdajů, tak pro úhradu svých soukromých výdajů. Stejně tak žalobce není povinen případné hotovostní úhrady dodavatelům platit pouze z finančních prostředků evidovaných v pokladně. Má-li žalobce uhradit daňový doklad v hotovosti, není vázán tím, jaká výše hotovosti je v daný okamžik účetně evidována v pokladně. Jednoduše využije buď hotovost, kterou má v daný moment fyzicky k dispozici, anebo si tuto hotovost vybere z účtu. Navíc je kvartálním plátcem DPH, a tedy i evidence pokladny je vedena kvartálně. Tuto skutečnost potvrdila i účetní žalobce v rámci

Shoda s prvopisem se potvrzuje: J. M.

trestního řízení, které bylo odloženo, a jehož usnesení bylo správci daně známo. Zpochybňování plateb v hotovosti pouze proto, že k datu hotovostní úhrady není v pokladně po formální stránce evidován dostatek finančních prostředků, je tak nejen nepodložené, ale nadto zcela nesmyslné.

22. Žalovaný zpochybňuje věrohodnost svědeckých výpovědí zástupců dodavatelů s odkazem na jejich neschopnost vybavit si detailní informace o předmětných plněních, jako je místo těžby dřeva či jména subdodavatelů. Žalobce však namítá, že klíčové informace o obchodní spolupráci byly svědky potvrzeny a že schopnost vybavit si detaily po několika letech je subjektivní a nelze ji objektivně hodnotit. K podpoře své argumentace žalobce citoval rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006-142, ze dne 14. 2. 2013, čj. 7 Afs 2/2013-26, ze dne 14. 3. 2018, čj. 1 Afs 328/2017-66, a ze dne 27. 7. 2022, čj. 2 Afs 20/2019-46.
23. Žalobce dále poukazuje na nedostatečnou aktivitu správce daně při výslechu svědků, jelikož nekladal otázky k některým klíčovým aspektům (např. podpisy na dokladech). Navíc správce daně nevyužil dostupná kontrolní hlášení, která obsahovala jména subdodavatelů. Tato si vyžádal až žalovaný v odvolacím řízení. Pokud by tak však správce daně učinil hned na počátku, mohl se na subdodavatele svědků zeptat, a tím z nich vytěžit více informací. Jedná se o směr dotazování, ve kterém žalobce nemohl správce daně zastoupit, jelikož pro něj sám neměl k dispozici informace. Žalobce rovněž upozorňuje, že nelze očekávat, že svědek bude mít možnost či motivaci si paměť před výpovědí osvěžit, zejména pokud již s dodavatelem nespolupracuje.
24. Dle plné moci, kterou má k dispozici žalovaný, měl být pan Michal Ševčík zmocněn k zastupování společnosti BEZZY GROUP pouze v období od 30. 6. 2016 do 23. 12. 2016. Jako absurdní však žalobce označil argument žalovaného, že pan M.Š. nebyl oprávněn zastupovat společnost BEZZY GROUP mimo toto období. Daňové doklady zjevně byly vydány jednatelem společnosti BEZZY GROUP, nikoli panem Š.. Jednání za společnost BEZZY GROUP po celý rok 2016 bylo potvrzeno jak panem Š., tak v rámci svědecké výpovědi paní K.. Nadto společnost BEZZY GROUP na základě jednání pana Š. vystavovala daňové doklady a tyto zasílala žalobci firemním e-mailem této společnosti.
25. Pokud snad i přesto správce měl v tomto směru jakékoli pochybnosti, měl možnost se na chybějící zmocnění pana Š. dotázat v rámci jeho svědecké výpovědi. Lze předpokládat, že by pan Š. například chybějící plnou moc správci daně dodal, jelikož se ze svědecké výpovědi poddává, že jich bylo vystaveno více. V tomto směru přitom opět jde o situaci, kdy nebylo možné od žalobce očekávat, že bude v rámci svědecké výpovědi předjímat pochybnosti správce daně.

II.B Námitka neunesení důkazního břemene správce daně

26. Žalobce dále namítá, že správce daně neunesl své prvotní důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Pochybnosti, které vedly k vydání výzvy k prokázání skutečností, nebyly podle žalobce vážné ani prokazatelné. Jedině u společnosti BONZAJ byl dán dostatečný důvod pro vydání výzvy k prokázání

skutečností, a tím byla skutečnost, že společnost BONZAJ nepodala daňové přiznání. Následný postup správce daně je dle žalobce nezákonný.

27. Správce daně poukázal na exekuce vedené proti paní Č. (Rispeto Finance) a panu K. (BEZZY GROUP). Žalobce však uvádí, že šlo o bagatelní částky, exekuce vůči paní Č. byly ukončeny během jednoho roku od vydání příkazů a byly veřejně dohledatelné v obchodním rejstříku. Tyto skutečnosti nemohly vzbudit vážné pochybnosti o transakcích.
28. Správce daně zpochybnil věrohodnost dodavatelů kvůli virtuálním sídlům a absenci provozoven. Žalobce namítá, že v oboru obchodu se dřevem je běžné podnikat bez provozovny – dřevo se skladuje v přírodě a obchod probíhá osobně. Virtuální sídlo je běžnou praxí. K podpoře své argumentace žalobce poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, čj. 9 Afs 216/2018-47, a ze dne 10. 9. 2020, čj. 7 Afs 18/2020-29.
29. Správce daně dále poukazoval na to, že dodavatelé nemají webové stránky, zaměstnance ani registrovaná vozidla. Žalobce argumentuje, že tyto skutečnosti nejsou v jeho oboru neobvyklé a nelze je považovat za podezřelé. Webové stránky nejsou nutné, pokud obchod neprobíhá online. Práci mohli vykonávat OSVČ nebo brigádníci, dopravní prostředky si mohli dodavatelé pronajmout.
30. Uvedené argumenty správce daně jsou přitom vzorovým příkladem situace, kdy správce daně pro odmítnutí nároku na odpočet DPH zneužívá plošně určitého argumentu (virtuální sídlo, chybějící provozovna či skladovací prostory, chybějící webové stránky, žádní zaměstnanci atd.) bez toho, aby nejdříve zohlednil charakter ekonomické činnosti žalobce. Povinnost prokázat existenci vážných pochybností o údajích uvedených v daňovém dokladu nelze obcházet tím, že správce daně uvede seznam obvyklých pochybností bez toho, aby zvážil jejich závažnost v kontextu daného případu.
31. Další výtkou byla absence účetních závěrek v obchodním rejstříku. Žalobce uvádí, že více než polovina společností v České republice účetní závěrky nezveřejňuje ve snaze o ochranu citlivých údajů, což není důkazem podvodného jednání. Tuto praxi judikatura rovněž neoznačuje za podezřelou. V nynější věci bylo jedinou další podezřelou okolností, vedle které by bylo možné postavit neuveřejnění účetní závěrky, nepodání daňového přiznání společností BONZAJ, přičemž v tomto případě šlo o podvodné jednání neznámé osoby vydávající se za jednatele této společnosti.
32. Správce daně zpochybnil platby na účet prokuristky BEZZY GROUP a hotovostní úhrady. Žalobce namítá, že pokud by správce daně ověřil kontrolní hlášení dodavatelů, zjistil by, že transakce byly řádně přiznány. Hotovostní platby jsou u fyzické osoby (žalobce) přípustné a pravidla pro vedení pokladny se liší od právnických osob.
33. Žalobce upozorňuje, že správce daně staví své závěry na nepodložených domněnkách, a to zejména v otázce rozporů v podpisech na daňových dokladech, aniž by tyto skutečnosti řádně prošetřil.

II.C Námitky neprovedení navrhaných důkazů

34. Žalobce namítá, že správce daně (a následně žalovaný) nevyvinul dostatečné úsilí k nalezení svědkyně paní Č., čímž došlo k porušení zásady vyhledávací dle § 92 odst. 2 daňového řádu. Správce daně odmítl prověřit adresy, které žalobce navrhl (včetně adresy v obchodním rejstříku a sídla společnosti Rispeto Finance), a odmítl využít svého oprávnění dle § 57 odst. 1 písm. d) daňového řádu k získání informací od pana K., který měl o pobytu paní Č. povědomí. Tímto postupem podle žalobce došlo k neodůvodněnému odmítnutí důležitého důkazního prostředku.
35. Žalobce se opírá o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2019, čj. 9 Afs 71/2019-32, podle něhož má správce daně povinnost prověřit i další známé adresy svědka a využít informace poskytnuté daňovým subjektem k jeho kontaktování.
36. Žalobce se dále ohrazuje proti odmítnutí svědeckých výpovědí pana P.K. a paní D.K., které měly potvrdit důvěryhodnost a obchodní činnost společností Rispeto Finance a Smart Professional. Tyto výpovědi měly rozptýlit pochybnosti správce daně o dodavatelích uvedených na daňových dokladech.
37. Další námitka směřuje proti odmítnutí využití důkazních prostředků z trestních spisů vedených Policií České republiky, a to jak ve věci podvodného jednání osoby vydávající se za pana B., tak ve věci trestního oznámení podaného správcem daně na žalobce. Žalobce upozorňuje, že neměl procesní postavení k nahlížení do těchto spisů, zatímco správce daně měl dle § 57 odst. 1 písm. d) daňového řádu možnost si tyto informace vyžádat, což však neučinil.

II.D Žalobní petit

38. Žalobce navrhl, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

39. Žalovaný ve svém vyjádření nejprve stručně shrnul dosavadní průběh řízení. Dále žalovaný obsáhle shrnul obsah relevantní právní úpravy a k ní se vztahující judikatury.
40. Žalovaný uznává, že předložením daňových dokladů žalobce unesl primární důkazní břemeno, avšak upozorňuje, že podle § 73 odst. 1 zákona o DPH musí daňový doklad věrně zobrazovat faktický stav. Nestačí tedy pouze formální předložení dokladů – je třeba prokázat, že plnění bylo skutečně přijato od plátce DPH v deklarovaném rozsahu.
41. Správce daně provedl svědecké výpovědi dle § 92 odst. 6 a § 96 daňového řádu, jejichž hodnocení žalobce zpochybňuje. Výpovědi svědků (např. pana K., pana K., paní K.) však podle žalovaného spíše zvýšily pochybnosti o reálném průběhu obchodních transakcí. Svědci často nevěděli, kdo konkrétně plnění realizoval, nebo si nepamatovali podrobnosti, což oslabuje jejich důkazní hodnotu. Žalovaný nezpochybňuje, že delší časový odstup mezi uskutečněním zdanitelného plnění a provedením výsledku může způsobit jisté nepřesnosti ve výpovědích, nicméně základní fakta či rámcové informace by svědkovi ulpět mohly, navíc bylo na žalobci, aby konkrétní průběh a okolnosti dané transakce dokázal prokázat.

Shoda s prvopisem se potvrzuje: J. M.

42. K otázce auditní stopy žalovaný odkazuje na § 34 zákona o DPH a informaci Generálního finančního ředitelství ze dne 27. 3. 2013, čj. 10148/13/7001-21000-506729. Auditní stopa má být věrohodným propojením mezi daňovým dokladem a skutečným plněním. V tomto případě však žalobce předložil pouze soubor dokladů, jejichž věrohodnost byla zpochybněna – chybí uvedení místa těžby, vymezení přesného předmětu a rozsahu plnění, údaj o osobě, která doklad vystavila. Jsou zde dále odlišnosti v podpisech. Svědecké výpovědi nejsou s to s ohledem na jejich obsah vyvrátit pochybnosti správce nebo naopak tyto zintenzivnily. Žalovaný tak uzavírá, že žalobce neprokázal, že přijal plnění od plátců DPH v deklarovaném rozsahu, a že předložené důkazy nelze považovat za auditní stopu v pravém slova smyslu.
43. Dobrá víra žalobce je podle žalovaného irelevantní, neboť nebylo prokázáno, že plnění bylo skutečně dodáno deklarovanými plátců DPH. Dobrá víra by mohla být relevantní pouze v případě podvodu na DPH, což však nebylo v tomto případě konstatováno.
44. Žalovaný dále odmítá námitky týkající se odlišností v podpisech, údajů o místě těžby, rozporů v datech a finančních prostředcích. Podle § 92 odst. 5 daňového řádu bylo důkazní břemeno přeneseno na žalobce, který měl tyto nesrovnalosti objasnit. Žalovaný odmítl návrh na znalecký posudek z oboru písmoznalectví a odkázal na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 8. 2018, čj. 29 Af 112/2016-59, podle něhož je správce daně oprávněn učinit si úsudek o pravosti podpisu.
45. V otázce místa plnění žalovaný konstatoval, že na dokladech chybí údaj o místě těžby, což snižuje věrohodnost svědeckých výpovědí. Svědci si místo těžby nepamatovali nebo uváděli, že bylo uvedeno na dokladech, kde však ve skutečnosti chybělo.
46. Žalobce dále poukazuje na časový nesoulad mezi vystavenými a přijatými fakturami, který vysvětluje průběžným fakturováním. Žalovaný však tento způsob označuje za nelogický, neboť faktury na výstupu byly vystaveny dříve než faktury na vstupu, což ztěžuje posouzení návaznosti mezi nákupem a prodejem dřevní hmoty. Navíc byly zjištěny nesoulady mezi doklady o přijetí vstupů (viz bod [49] napadeného rozhodnutí).
47. Konečně žalobce zpochybňuje závěry ohledně stavu pokladny a schopnosti hradit závazky v hotovosti. Žalovaný však setrvává na svém stanovisku (bod [100] rozhodnutí), že žalobce bagatelizuje nesrovnalosti. Odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2015, čj. 9 Afs 233/2014-26, podle něhož musí daňový subjekt prokázat konkrétní okolnosti obchodního případu a vyvrátit všechny vzniklé pochybnosti. Nestačí, že popis obchodního případu je pouze možný nebo pravděpodobný – musí být bez podezřelých nejasností.
48. K otázce postavení pana Š. žalovaný uvedl, že své závěry staví nikoli na formální platnosti plné moci, ale na obsahu svědecké výpovědi pana Š., který si nepamatoval, kdo konkrétně prováděl lesnické práce, odkud byly služby nakoupeny, ani kde se práce realizovaly. Pouze uvedl, že dřevní hmotu předával žalobci osobně. Tato výpověď je v rozporu s prohlášením pana Ševčíka (bez data podpisu), v němž tvrdí, že byl v roce 2016 zmocněn jednat za společnost BEZZY GROUP a že jednal s panem R. Š. ohledně prodeje dřevní hmoty v konkrétních lokalitách (Kolmý, Velechvín, Lišov, Veselí nad Lužnicí), přičemž zajišťoval i lesnické práce. Tento rozpor mezi výpovědí a písemným

Shoda s prvopisem se potvrzuje: J. M.

prohlášením dále prohloubil pochybnosti správce daně ohledně identity dodavatele, jakož i ohledně předmětu a rozsahu plnění.

49. K namítaným pochybením při dokazování žalovaný odkázal na body [29]-[32] a [59], [87]-[89] napadeného rozhodnutí, kde konstatuje, že pochybnosti správce daně (např. virtuální sídla, absence zaměstnanců, vozidel, provozoven) byly důvodné ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu.
50. Dále byly tyto pochybnosti prohloubeny výpověďmi osob, které nedokázaly uvést základní informace o původu dřevní hmoty. Žalobce tak měl povinnost konkrétně prokázat, že přijal plnění od deklarovaných plátců DPH, a to v deklarované podobě a rozsahu. Tento požadavek vyplývá např. rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2015, čj. 9 Afs 233/2014-26, a dalších rozhodnutí.
51. K neuskutečnění výpovědi paní Č., jednatelky společnosti Rispeto Finance, žalovaný uvádí, že byly učiněny opakované pokusy o její předvolání i předvedení policií, které byly neúspěšné. Paní Č. neměla známý kontakt ani adresu mimo úřad. Žalovaný odmítl další pátrání s odkazem na to, že sídlo společnosti bylo virtuální a společnost zanikla. Odpovědnost za zajištění kontaktu na svědka nese dle § 92 odst. 6 daňového řádu žalobce. Žalovaný se opírá o rozsudek Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 20. 4. 2021, čj. 65 A 37/2020-60, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2023, čj. 10 Afs 218/2022-41.
52. Žalobce dále namítá neprovedení výslechů svědků K. a K.. Žalovaný však uvádí, že jejich výpovědi se mýjely s předmětem dokazování, neboť se týkaly odběratelů, zatímco dokazování se týká přijatých plnění.
53. K otázce využití poznatků z trestního řízení žalobce přiložil usnesení Policie České republiky ze dne 6. 11. 2023, čj. KRPC-66338-42/TČ-2023-020181, kterým bylo odloženo trestní stíhání pro podezření ze zkrácení daně. Policie konstatovala, že nebylo prokázáno, že žalobce prováděl fiktivní transakce. Žalovaný však zdůrazňuje, že daňové a trestní řízení jsou oddělená, jak věcně, tak procesně, a že závěry činnosti orgánů činných v trestním řízení nelze bez dalšího mechanicky vtahovat do daňové sféry, byť se v základu může jednat o stejnou nebo související obchodní operaci (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2023, čj. 6 Afs 125/2021-56, č. 4469/2023 Sb. NSS, a další).
54. Žalobce v daňovém řízení poukázal na konkrétní protokol z trestního řízení, který si správce daně vyžádal. Z protokolu vyplývá, že pan K. u policie vypovídal o tom, že se domnívá, že nejednal s osobou, která byla jednatelem společnosti BONZAJ, tedy panem B., ale v době transakcí si myslel, že s ním jedná. Žalovaný nerozporuje, že se pan K. mohl stát obětí podvodu (byť skutečnost, že dané vypověděl na policii neznamená, že uváděl pravdu), dané ale neprokazuje, že žalobce přijal plnění od jím uváděných společností, respektive od plátce DPH.
55. K přiloženému usnesení žalovaný uvádí, že z něj toliko vyplývá, že byla odložena trestní věc podezření ze spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, kterého se měl dopustit žalobce. Policejní orgán uvedl, že neprokázal, že by žalobce prováděl fiktivní obchodní transakce. Předložený důkazní prostředek však není s to v Shoda s prvopisem se potvrzuje: J. M.

kontextu s ostatními důkazy zvrátit názor žalovaného, že žalobce neprokázal, že nárok na odpočet daně z předmětných přijatých plnění uplatnil v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH.

56. Žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl.

IV. Shrnutí dalších podání účastníků řízení

57. **Žalobce ve vyjádření ze dne 30. 5. 2024** zopakoval, že žalovaný a správce daně neunesli důkazní břemeno, které na ně přešlo poté, co žalobce předložil důkazní prostředky prokazující naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Tyto důkazní prostředky dle žalobce tvoří auditní stopu, která komplexně mapuje obchodní transakce, a nelze je jednotlivě označit za nedostatečné, pokud ve svém souhrnu tvoří ucelený obraz.
58. Žalovaný se při obhajobě svého postupu opírá pouze o část judikatury, která stanoví mantinely pro rozsah dokazování, avšak opomíjí, že nelze vycházet pouze z nepodložených tvrzení úředních osob bez objektivních důkazů [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Pokud přetrvávají pochybnosti, musí být konkrétní a podložené, nikoli založené na domněnkách o možném podvodu na DPH. K podpoře své argumentace žalobce citoval rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 18. 6. 2009, *Stadeco BV*, C-566/07, ECLI:EU:C:2009:380, a ze dne 1. 12. 2022, *Aquila Part Prod Com SA*, C-512/21, ECLI:EU:C:2022:950, a Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, čj. 4 Afs 58/2017-78, a ze dne 15. 10. 2021, čj. 3 Afs 328/2019-70.
59. Správce daně podal na žalobce trestní oznámení, v němž dovozuje spáchání trestného činu zkrácení daně. Neunesení důkazního břemene stran prokázání hmotněprávních podmínek zjevně nepředstavuje zkrácení daně. Tím bude spáchání podvodu na DPH, jehož prokazování a souvisejícímu důkaznímu břemenu se však správce daně a žalovaný svým postupem vyhýbají.
60. Pokud jde o doložené důkazní prostředky, žalobce opětovně namítá, že tyto ve svém souhrnu představují auditní stopu kompletně mapující proběhlé transakce od dodání plnění dodavatelem až po jeho následné využití v rámci ekonomické činnosti žalobce. Ani označení každého důkazního prostředku zvlášť za nedostatečný či nerelevantní nemůže popřít, že tyto ve svém souhrnu představují dostatečný důkaz o průběhu předmětných obchodní transakcí a naplnění hmotněprávních podmínek odpočtu. K tomu žalobce rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2017, čj. 4 Afs 93/2017-38, a ze dne 16. 4. 2020, čj. 1 Afs 376/2019-38.
61. Žalobce rovněž poukazuje na rozpornost postupu správce daně, který na jedné straně uznal plnění u dodavatele (PROMITECH) a doměřil mu daň, zatímco u žalobce tatáž plnění označil za neprokázaná. Takový postup je v rozporu s principy rovnosti, právní jistoty (§ 6 a § 8 daňového řádu) a neutrality DPH (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2022, čj. 2 Afs 401/2020-74).
62. Žalobce navrhuje provedení dalších důkazních prostředků, konkrétně druhého usnesení o odložení věci vydaného v trestním řízení vedeném pod čj. KRPC-66338/TČ-2023-020181, a důkazních prostředků, na nichž je toto usnesení založeno. Žalobce uvádí, že

Shoda s prvopisem se potvrzuje: J. M.

trestní oznámení podané správcem daně bylo po prověření orgány činnými v trestním řízení opakovaně odloženo, a to i po doplnění dokazování, které zahrnovalo mimo jiné místní šetření. Výsledky tohoto doplněného prověřování byly žalobci sděleny až po podání žaloby, a proto nemohly být bez jeho zavinění uplatněny dříve. Žalobce dále konstatuje, že ačkoli se nikdy nestal obviněným, a tedy nemá přístup k trestnímu spisu, soud tuto možnost má.

63. Žalobce si je vědom, že rozhodnutí v trestním řízení není rozhodnutím o předběžné otázce ve smyslu § 99 odst. 1 daňového řádu, nicméně podle judikatury Nejvyššího správního soudu nelze závěry jiného orgánu veřejné moci zcela ignorovat, pokud se týkají totožné skutkové otázky (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2023, čj. 6 Afs 125/2021-56, č. 4469/2023 Sb. NSS).
64. Žalobce rovněž poukazuje na to, že dokazování provedené orgány činnými v trestním řízení bylo rozsáhlejší než dokazování provedené správcem daně a žalovaným v daňovém řízení. Vzhledem k tomu, že šetření v trestním řízení se týkalo totožných skutkových okolností jako řízení daňové, bylo povinností žalovaného tyto důkazní prostředky obstarat a provést. Neučinil-li tak, měl by být k jejich provedení zavázán v rámci rozhodnutí soudu, který rozhodnutí žalovaného ruší.
65. **Žalovaný ve vyjádření ze dne 4. 7. 2024** setrvává na stanovisku, že přdestřená judikatura reflektuje konkrétní případy a její závěry nejsou v rozporu s postupem v nynějším případě.
66. K návrhu žalobce na provedení důkazních prostředků z trestního řízení žalovaný uvádí, že trestní a daňové řízení jsou odlišná co do předmětu, účastníků i procesních pravidel. Výsledky trestního řízení proto nelze bez dalšího přenášet do řízení daňového. V daňovém řízení tíží důkazní břemeno primárně daňový subjekt, zatímco v trestním řízení leží na orgánech v něm činných. K tomu žalovaný poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2009, čj. 8 Afs 86/2008-95, ze dne 25. 4. 2012, čj. 2 Afs 33/2011-78, ze dne 2. 5. 2018, čj. 1 Afs 220/2017-28, ze dne 5. 8. 2020, čj. 10 Afs 43/2020-35, a ze dne 28. 2. 2023, čj. 6 Afs 125/2021-56, č. 4469/2023 Sb. NSS.
67. Žalovaný dále argumentuje, že žalobce neoznačil konkrétní důkazní prostředek z trestního spisu, který by byl způsobilý prokázat naplnění hmotněprávních podmínek. Pouhé obecné označení trestního spisu jako důkazního prostředku považuje žalovaný za nedostatečné, neboť z odložení trestního řízení nelze dovozovat splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně.
68. Zároveň žalovaný zpochybňuje tvrzení žalobce o rozsahu dokazování v trestním řízení, když žalobce zároveň uvádí, že mu nebylo umožněno do trestního spisu nahlédnout. Podle žalovaného tak žalobce nemůže věrohodně tvrdit, že v trestním řízení bylo provedeno širší dokazování.
69. Závěrem žalovaný konstatuje, že skutečnost, že se správce daně proti druhému usnesení o odložení věci nebránil, nemá pro daňové řízení význam. Podání trestního oznámení bylo dle žalovaného naplněním zákonné povinnosti správce daně při důvodném podezření na spáchání trestného činu, přičemž výsledek trestního řízení je plně v kompetenci orgánů činných v trestním řízení. Správa daní zůstává výlučnou

Shoda s prvopisem se potvrzuje: J. M.

kompetencí správce daně, a není jeho úkolem prokazovat vinu daňového subjektu v trestním řízení.

70. **Žalobce k vyjádření ze dne 18. 8. 2024** doplnil druhé usnesení o odložení věci a úřední záznam o místním šetření provedeném policejním orgánem. Tyto důkazy žalobce nemohl předložit dříve, neboť vznikly až po podání žaloby.
71. Žalobce opětovně poukazuje na to, že i v případě, kdy primární důkazní břemeno nese daňový subjekt, správce daně má podle § 92 odst. 2 a odst. 5 písm. c) daňového řádu povinnost zjistit rozhodné skutečnosti co nejúplněji a prokazovat tvrzení, která zpochybňují věrohodnost důkazních prostředků předložených daňovým subjektem. Pokud se správce daně hodnověrným způsobem dozví o existenci relevantních důkazních prostředků, je jeho povinností je obstarat, i když daňový subjekt není schopen přesně označit konkrétní listiny z trestního spisu. Tento přístup odpovídá i judikatuře Nejvyššího správního soudu, který zdůraznil, že smyslem důkazního řízení není „nachytat“ daňový subjekt, ale odstranit nejasnosti a zjistit skutečný stav věci (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, čj. 5 Afs 15/2010-71).
72. Žalobce dále uvádí, že přiložené důkazní prostředky potvrzují, že od jeho dodavatelů nakupovaly i jiné společnosti, že v označených lokalitách skutečně probíhala těžba a svoz dřeva, a že výpovědi osob uvedených v usnesení o odložení věci potvrzují skutková tvrzení žalobce. Tyto důkazy podle žalobce prokazují faktické uskutečnění plnění, jejich rozsah i osobu dodavatele, a tím i naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH.
73. Žalobce rovněž vysvětluje, že nemohl dříve označit konkrétní listiny z trestního spisu, neboť mu nebyl umožněn přístup do spisu, jelikož proti němu nebylo vedeno trestní stíhání. Přesto se mu podařilo získat alespoň některé dokumenty díky přivolení státního zástupce. Tvrzení žalovaného o irelevantnosti těchto důkazů žalobce odmítá s tím, že informace z trestního řízení mají přímý význam pro posouzení skutkového stavu v daňovém řízení, neboť dokazování v trestním řízení bylo rozsáhlejší a vedlo k závěru, že plnění nebyla fiktivní.
74. Závěrem žalobce konstatuje, že odebrání nároku na odpočet DPH je protiprávní, neboť nebylo prokázáno, že by se žalobce účastnil podvodu na DPH, nebo že by o něm věděl či měl vědět. Naopak, důkazní prostředky získané z trestního řízení potvrzují, že plnění proběhla tak, jak byla deklarována.
75. **Žalovaný ve vyjádření ze dne 24. 9. 2024** opětovně zdůrazňuje rozdílný charakter daňového a trestního řízení.
76. Žalovaný dále konstatuje, že žalobcem nově předložené důkazní prostředky (usnesení Policie České republiky o odložení trestní věci a úřední záznam o místním šetření) neprokazují, že žalobce přijal zdanitelná plnění od deklarovaných dodavatelů, kteří by byli plátcí DPH. Podle žalovaného z těchto dokumentů pouze vyplývá, že obchodní styk mezi žalobcem a dalšími subjekty skutečně probíhal, nikoli však to, že plnění byla uskutečněna právě těmi subjekty, které žalobce uvádí na daňových dokladech.

77. Žalovaný připomíná, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního daňový doklad sám o sobě nezakládá nárok na odpočet daně, pokud správce daně má důvodné pochybnosti o faktickém přijetí plnění od deklarovaného dodavatele. Daňový subjekt je povinen prokázat nejen samotné přijetí plnění, ale i to, že jej přijal od plátce daně, a že plnění odpovídá deklarovanému rozsahu a předmětu. K tomu žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2015, čj. 9 Afs 152/2013-49, ze dne 2. 5. 2018, čj. 1 Afs 220/2017-28, ze dne 22. 6. 2022, čj. 5 Afs 215/2019-56, a ze dne 23. 8. 2022, čj. 5 Afs 47/2021-47.
78. Závěrem žalovaný uvádí, že nezpochybňuje samotný prodej dřevní hmoty realizovaný žalobcem, avšak předložené důkazní prostředky podle něj neprokazují, že dřevní hmota byla zakoupena od deklarovaných dodavatelů – plátců DPH – ani že byly řádně prokázány rozsah a předmět služeb deklarovaných od společnosti BEZZY GROUP.
79. Z usnesení Policie České republiky čj. KRPC-66338-97/TČ-2023-020181 vyplývá, že v případě obchodních transakcí mezi žalobcem a společností Smart Professional byly doloženy daňové doklady, které však postrádají klíčové údaje, zejména místo těžby či nakládky dřevní hmoty. Výpověď prokuristy společnosti, pana R. K., nebyla dostatečně konkrétní a byla v rozporu s předloženými doklady. Podobně ani další důkazní prostředky, jako výpověď paní D. K. či doklady od společnosti Pila Füllsack, s. r. o., neprokazují obchodní vztah mezi žalobcem a společností Smart Professional, ale spíše vztahy s jinými subjekty. Skutečnost, že zaúčtované faktury za rok 2016 souhlasí s fakturami vydanými, nelze bez dalšího usoudit, že obchodní transakce proběhly v souladu s doklady (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012-61, odst. 44).
80. Ve vztahu k plněním od společnosti BEZZY GROUP žalobce předložil daňové doklady, které však rovněž postrádají přesné vymezení předmětu a rozsahu plnění, místo těžby a obsahují pochybnosti ohledně podpisu. Ani čestná prohlášení a výpovědi osob spojených se společností BEZZY GROUP (např. R. a M. H., M. Š., H. K.) nepřinesly dostatečné objasnění. Naopak některé výpovědi zintenzivnily pochybnosti ohledně faktického průběhu obchodních transakcí. Z pohledu trestního řízení tyto skutečnosti nemusí být dostačující k prokázání trestného činu, avšak z hlediska daňového řízení představují důvodné pochybnosti o tom, zda žalobce přijal plnění v deklarovaném rozsahu a od deklarovaného plátce DPH.
81. Ve vztahu k plněním od společnosti Rispeto Finance žalobce předložil daňové doklady, které však postrádají zásadní údaje, jako je místo těžby či nakládky dřevní hmoty, a obsahují podpisy vzbuzující pochybnosti. Výpověď pana R. K., zmocněnce jednatelky společnosti, tyto pochybnosti dále prohloubila, neboť svědek nebyl schopen popsat průběh obchodní spolupráce. Ačkoli policejní orgán konstatoval, že platby provedené žalobcem odpovídají vydaným fakturám a že odběratelé žalobce poskytl příslušné doklady, tyto skutečnosti podle žalovaného neprokazují, že žalobce přijal plnění od deklarovaného dodavatele – plátce DPH. Doklady se totiž týkají vztahu žalobce a jeho odběratelů, nikoli vztahu s dodavatelem.
82. V případě společnosti BONZAJ žalobce předložil daňové doklady a pokladní doklady, které však rovněž neprokazují přijetí plnění od této společnosti. Dodací listy postrádají Shoda s prvopisem se potvrzuje: J. M.

místo nakládky a podpisy na dokladech neodpovídají podpisu jednatele společnosti, pana M.B.. Ten ve své výpovědi uvedl, že o svém postavení jednatele nevěděl, se společností neměl nic společného a nezná její činnost. Žalobce navíc uvedl, že osobu na fotografii nepoznává jako osobu, se kterou jednal. Tato situace podle žalovaného zakládá důvodné pochybnosti o tom, že plnění bylo dodáno osobou v postavení plátce DPH. Ačkoli policejní orgán uvedl, že tzv. „bílý kuň“ neznamená automaticky, že plnění nebylo dodáno, v daňovém řízení tato skutečnost představuje relevantní pochybnost, kterou žalobce neodstranil.

83. Dne 26. 3. 2024 proběhlo šetření policejního orgánu za účasti žalobce na místech, kde měla v roce 2016 probíhat těžba dřeva a následný odvoz dřevní hmoty odběrateli žalobce. Výsledkem tohoto šetření byl úřední záznam obsahující popis jednotlivých lokalit, fotografie a mapové výřezy z aplikace mapy.cz, které dokumentují místa těžby jednotlivých dodavatelů. Žalovaný však považuje tento důkazní prostředek za irrelevantní, neboť podle jeho názoru úřední záznam pouze popisuje místa, kde měla těžba probíhat, aniž by prokazoval, jak konkrétně obchodní transakce žalobce proběhly, kdo těžbu provedl a zda žalobce přijal plnění právě od deklarovaných dodavatelů – plátců DPH.
84. Žalovaný dále uvádí, že není povinností správce daně vyhledávat důkazní prostředky ve prospěch daňového subjektu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005-72, a ze dne 18. 8. 2022, čj. 1 Afs 79/2022-28). Podle žalovaného bylo na žalobci, aby si zajistil takové důkazní prostředky, které by jeho nárok na odpočet daně prokázaly. Pokud tedy žalobce naslepo označil trestní spis, nebylo povinností správce daně, potažmo žalovaného tento si obstarat a vyhledávat případné relevantní informace.
85. **Žalobce ve vyjádření ze dne 14. 10. 2024** upozornil na to, že žalovaný zpochybňuje i důkazní prostředky doplněné orgány činnými v trestním řízení, a to navzdory tomu, že tyto důkazy byly dostatečné k opakovanému odložení věci a potvrzují skutkovou verzi událostí prezentovanou žalobcem. Podle žalobce tak žalovaný klade nepřiměřené a nerealistické požadavky na rozsah a kvalitu důkazů, které má daňový subjekt předložit k prokázání naplnění hmotněprávních podmínek odpočtu DPH.
86. Žalobce dále zdůrazňuje, že pokud by existovala (byť jen minimální) pochybnost o průběhu obchodních transakcí, orgány činné v trestním řízení by zahájily trestní stíhání. To se však nestalo, a to i přes opakované podněty správce daně. Z toho žalobce dovozuje, že skutkový stav byl dostatečně objasněn a že jeho daňová tvrzení jsou podložena relevantními důkazy.
87. Ačkoli žalobce uznává, že daňové a trestní řízení jsou samostatná a jejich výsledky nejsou formálně provázány, považuje závěry orgánů činných v trestním řízení za významný podpůrný důkaz, který by měl být při hodnocení skutkového stavu zohledněn. V tomto kontextu žalobce kritizuje proměnlivý přístup žalovaného, který v jiných případech závěry trestního řízení plně přejímá, pokud mu vyhovují, zatímco v nyní projednávané věci je zcela odmítá (k tomu předložil výstřižek ze seznámení se zjištěními skutečnostmi, který byl zástupci žalobce zaslán žalovaným v jiné kauze). Žalobce proto namítá, že žalovaný porušil zásadu správného zjištění a stanovení daně.

Shoda s prvopisem se potvrzuje: J. M.

88. **Žalovaný se ve vyjádření ze dne 6. 11. 2024** vymezil vůči tvrzení žalobce, že by výsledky trestního řízení měly určující vliv na výsledek řízení daňového. Znovu popsal rozdíl mezi daňovým a trestním řízením a poukázal na již shora citovanou judikaturu. Zopakoval též, že předložené daňové doklady neprokázaly faktické přijetí zdanitelného plnění od deklarovaných dodavatelů – plátců DPH. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostačujícím podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti (k tomu viz opět žalovaným shora citovaná judikatura).
89. Žalobce navrhoval provedení důkazu trestním spisem, avšak bez označení konkrétní listiny, která by mohla prokázat splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet. Usnesení o odložení trestní věci (čj. KRPC-66338-97/TČ-2023-020181) sice konstatuje, že nebyl prokázán úmyslný trestný čin, nicméně tato skutečnost nemá přímý vliv na posouzení daňového nároku. Žalobce neprokázal, že přijal plnění od deklarovaných plátců DPH, ani neprokázal konkrétní předmět a rozsah služeb (lesní práce), čímž neunesl důkazní břemeno.
90. Co se týče žalobcova poukazu na jiný případ, kdy cituje ze seznámení vydaného žalovaným v jiné věci, v tomto případě soud rozhodl o trestném činu osoby, který spočíval ve skutku podstatném též pro rozhodnutí v daňovém řízení. Správce daně, potažmo žalovaný z takového závěru vycházet musí (§ 99 daňového řádu). Nyní se však o takovou situaci nejedná.
91. **Žalobce ve vyjádření ze dne 2. 12. 2024** zdůrazňuje, že důkazní břemeno v daňovém řízení nenese výlučně daňový subjekt, ale vždy ten, kdo určitou skutečnost tvrdí (§ 92 daňového řádu). Daňový subjekt nese důkazní břemeno ohledně hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH, avšak pouze do okamžiku, kdy správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu předloží důvodné pochybnosti. Tehdy dochází k reaktivaci důkazního břemene daňového subjektu, který má možnost tyto pochybnosti vyvrátit. Pokud tak učiní, přechází důkazní břemeno zpět na správce daně, který musí prokázat důvodnost svých přetrvávajících pochybností (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2019, čj. 5 Afs 133/2018-27).
92. Správce daně nemůže být v řízení pasivní, a to ani tehdy, je-li důkazní iniciativa na straně daňového subjektu. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu je povinen zjistit rozhodné skutečnosti co nejúplněji, a to i bez návrhu daňového subjektu. Neochota správce daně zabývat se důkazními prostředky z trestního řízení, které probíhalo z jeho podnětu, je v rozporu s touto povinností i s judikaturou (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 1. 2018, čj. 4 Afs 203/2017-39).
93. Výsledky trestního řízení jsou v souladu s judikturními závěry Nejvyššího správního soudu možným bohatým zdrojem informací, který jednoduše není možné přehlížet. Žalobce přitom nikdy netvrdil, že správce daně či žalovaný měli bez dalšího převzít závěry vyplývající z výsledků trestního řízení. Přinejmenším však bylo jejich povinností do daňového spisu na základě žádosti žalobce zahrnout důkazní prostředky obsažené v trestním spisu, tyto vyhodnotit a vypořádat se s tím, proč jsou závěry orgánů činných v trestním řízení natolik odlišné od závěrů učiněných v daňovém řízení. Žalobce k tomu

znovu citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2023, čj. 6 Afs 125/2021-56, č. 4469/2023 Sb. NSS.

94. Žalobce zopakoval, že po daňových subjektech nelze požadovat prokázání skutečností s absolutní jistotou, a citoval rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2017, čj. 4 Afs 93/2017-38, ze dne 16. 1. 2020, čj. 8 Afs 23/2018-37, č. 3976/2020 Sb. NSS, a ze dne 16. 4. 2020, čj. 1 Afs 376/2019-38, a dále rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. 6. 2018, čj. 8 Af 5/2015-82.
95. Žalobce rovněž vysvětluje, že jako osoba, vůči níž nebylo vedeno trestní stíhání, neměl přístup do trestního spisu (§ 65 trestního řádu). Důkazní prostředky z tohoto spisu mohl získat až po udělení souhlasu státního zastupitelství. Tvrzení žalovaného o údajném protirečení v tomto ohledu je proto nedůvodné.
96. Závěrem žalobce konstatuje, že pokud by výsledky trestního řízení měly být považovány za předběžnou otázku ve smyslu § 99 daňového řádu, pak by bylo nutné přistupovat k těmto výsledkům jednotně, bez ohledu na to, zda jsou pro daňový subjekt příznivé či nikoli. Opačný přístup by byl v rozporu se zásadou rovnosti zbraní a ústavním principem spravedlivého procesu. Nadto ani ustanovení § 99 daňového řádu nehovoří o tom, že by se předběžnou otázkou měl stát pouze odsuzující rozsudek, ale hovoří o otázce, „o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci“. Postup žalovaného považuje žalobce za účelový.
97. **Žalovaný ve vyjádření ze dne 16. 12. 2024** uvedl, že jeho vyjádření o „přenosu“ důkazního břemene bylo terminologicky nepřesné a mělo být chápáno jako „aktivace“ důkazního břemene, které každého účastníka řízení stíhá v zákonem stanoveném rozsahu. Rozsah důkazního břemene se podle žalovaného v průběhu řízení nemění a nepřechází mezi daňovým subjektem a správcem daně, jak vyplývá z § 92 odst. 3 a 5 daňového řádu. Tato terminologická nepřesnost podle žalovaného nepředstavuje vadu, která by mohla způsobit nezákonnost rozhodnutí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2023, čj. 6 Afs 213/2022-43).
98. K otázce vztahu mezi trestním a daňovým řízením žalovaný odkazuje na svá předchozí vyjádření a napadené rozhodnutí. Žalovaný nesouhlasí s názorem žalobce stran namítané pasivity či požadavku prokázání tvrzených skutečností s absolutní jistotou. Žalovaný se opakovaně jasně vyjádřil, že důkazní břemeno ohledně svého tvrzení tíží žalobce a je tady na něm, aby na podporu svých tvrzení předkládal důkazní prostředky. Důkazní prostředky předložené žalobcem považuje žalovaný za irelevantní a nedostatečné k prokázání nároku.
99. Žalovaný rovněž odmítá námitku žalobce týkající se předběžné otázky ve smyslu § 99 daňového řádu. Uvádí, že v dané věci nebylo rozhodováno o trestném činu, neboť policejní orgán vydal usnesení o odložení věci z důvodu, že nejde o podezření ze spáchání trestného činu.
100. Závěrem žalovaný konstatuje, že všechny námitky žalobce byly řádně vypořádány v napadeném rozhodnutí i v dalších písemnostech. Zdůrazňuje, že těžiště dokazování spočívá v řízení před správními orgány a bylo na žalobci, aby svá tvrzení řádně prokázal a obstaral si k tomu odpovídající důkazní prostředky.

Shoda s prvopisem se potvrzuje: J. M.

V. Právní hodnocení krajského soudu

101. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.). Krajský soud ve věci rozhodl bez jednání dle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.
102. Žaloba je důvodná.

V.A K námitce neunesení důkazního břemene správce daně

103. Krajský soud se nejprve zabýval námitkou, dle které správce daně neunesl důkazní břemeno stran důvodných pochybností vedoucích k vydání výzvy k prokázání skutečností ze dne 15. 6. 2020. Tato námitka není důvodná.
104. Dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu platí, že správce daně prokazuje „skutečností vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“.
105. Například v nedávném rozsudku ze dne 22. 5. 2025, čj. 2 Afs 31/2024-36, Nejvyšší správní soud shrnul, že „[k] rozložení důkazního břemene v daňovém řízení existuje bohatá a konstantní judikatura NSS. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat (má břemeno tvrzení), ale také povinnost toto své tvrzení doložit (nese břemeno důkazní). Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb jej tíží důkazní břemeno (srov. rozsudek NSS ze dne 11. 2. 2021, č. j. 8 Afs 24/2019-44, bod 23). Nemá přitom 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 (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené podklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86). Pokud správce daně tyto skutečnosti prokáže, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popřípadě aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 3. 2023, č. j. 6 Afs 213/2022-43, bod 32, a zde citovaná judikatura). Správce daně není nicméně oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95).“
106. Z podání účastníků řízení je patrné, že jsou si nastíněných principů dobře vědomi. Liší se však v hodnocení toho, zda skutečnosti, na které poukázal správce daně dostatečně

prokazují pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků, které nejprve uplatnil žalobce.

107. Správce daně skutečnosti, z nichž pramení jeho pochybnosti, popsal podrobně ve výzvě ze dne 15. 6. 2020. Uvedl je také v předcházejících úředních záznamech ze dne 12. a 15. 6. 2020, kde zachytil průběh jejich ověřování. Přílohami těchto záznamů jsou i podklady, ze kterých vycházel.
108. Nutno podotknout, že žalobce nezpochybňuje tato zjištění samotná, nýbrž nesouhlasí s jejich hodnocením.
109. Krajský soud pouze ve stručnosti rekapituluje, že v případě všech shora jmenovaných společností (BEZZY GROUP, Rispeto Finance, Smart Professional a BONZAJ) správce daně zjistil, že nemají provozovnu, webové stránky, neměly zaměstnance a ani nevlastnily žádné vozidlo.
110. U společnosti BEZZY GROUP správce daně navíc zjistil, že má pouze virtuální sídlo, nezveřejňuje účetní závěrky, žalobce hradil faktury na účet prokuristky Heleny Krátké, na fakturách za lesní práce č. 2016037, 2016109, 2016138 a 2016173 chybělo vymezení předmětu a rozsahu plnění, na dalších fakturách chybí jméno osoby, která je vystavila, přičemž podpis za společnost BEZZY GROUP je odlišný oproti podpisu ve sbírce listin obchodního rejstříku a protokolu o ústním jednání pořízeném v rámci jiného daňového řízení, kterého se zúčastnil jednatel a jediný společník jmenované společnosti M. K. Jeho obchodní podíl byl od 15. 10. 2013 postižen exekucí příkazem.
111. U společnosti Rispeto Finance dále správce daně zjistil, že má pouze virtuální sídlo, na daňových dokladech (s předmětem plnění kulatina dub a borovice) není uvedeno, která osoba je vystavila, nýbrž obsahují pouze razítko a podpis. Na dodacích výkupních lístcích k fakturám č. 160100009, č. 160100011 a č. 160100017 se podpisy jednatelek M.Č. liší oproti plné moci, kterou předložila správci daně. Taktéž její obchodní podíl byl postižen exekucí příkazy.
112. U společnosti Smart Professional správce daně dále zjistil, že má pouze virtuální sídlo, nezveřejňuje účetní závěrky a žalobce nemohl podle stavu v pokladně zaplatit za předmětná plnění. Podpisy M. N., který měl vystavit daňové doklady, a jednatele společnosti J.D. na protokolu o ústním jednání pořízeném v rámci jiného daňového řízení jsou odlišné od podpisů na fakturách č. 1640005, č. 1640006 a č. 1640007.
113. U společnosti BONZAJ správce daně dále zjistil, že nepodala za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2016 daňové přiznání k DPH ani kontrolní hlášení, a že podpisy na daňových dokladech se odlišují od podpisových vzorů jednatele M.B. uložených v obchodním rejstříku u jiných společností, v nichž vystupuje.
114. Krajský soud dospěl k závěru, že uvedené skutečnosti ve svém souhrnu k unesení důkazního břemene správce daně postačovaly. A to i přesto, že skutečnosti jako jsou virtuální sídlo, absence provozovny, webových stránek, zaměstnanců a či vlastnictví vozidel by samozřejmě nemusely důvodné pochybnosti zakládat samy o sobě.
115. Ostatně, takto například k otázce virtuálního sídla přistupuje i Nejvyšší správní soud v žalobcem citovaném rozsudku čj. 9 Afs 216/2018-47, dle něhož „[v]yužijí-li tito Shoda s prvopisem se potvrzuje: J. M.

podnikatelé pro účely zápisu ve veřejných rejstřících službu tzv. office house, tedy virtuální sídlo, která mimo pronájmu sídla společnosti může nabízet i řadu dalších služeb (od přebírání pošty po kompletní účetní a právní servis), neshledává Nejvyšší správní soud tuto skutečnost nijak problematickou a nedomnívá se, že by mělo být bráno k tíži podnikatele, jestliže takové sídlo využívá v případě, že všechny další okolnosti podnikání probíhají standardně a v souladu se zákonem“ (důraz doplněn).

116. Obdobně v žalobcem citovaném rozsudku čj. 7 Afs 18/2020-29 Nejvyšší správní soud – byť v souvislosti s podvodem na DPH – uvedl, že „ani z dalších stěžovatelem akcentovaných podezřelých okolností“ jednoznačně nevyplývá, že by v dané věci došlo k daňovému podvodu. Pokud stěžovatel např. uváděl, že žalobce má v současné době sídlo na tzv. virtuální adrese, odkazuje soud na rozsudek ze dne 20. 2. 2020, č. j. 7 Afs 420/2018 - 37, ve kterém zdejší soud užívání virtuálních sídel označil za známý jev v obchodním styku, který **sám o sobě** nemusí budít podezření; srov. i rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2017, č. j. 3 Afs 161/2016 - 51, ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017 - 31, či ze dne 16. 8. 2018, č. j. 9 Afs 216/2018 - 47. Nezveřejňování (a to v případě žalobce a společnosti M-PRO dočasné) účetních závěrek a absence webové prezentace žalobce a společnosti M-CHEM rovněž **samy o sobě** nedokládají podvodné jednání“ (důraz doplněn).
117. Skutečnosti, na které správce daně poukázal, však nelze hodnotit izolovaně, jak to v žalobě činí žalobce. Nevystupují totiž v nynějším případě samy o sobě, nýbrž coby součást řetězce okolností, které vážným pochybnostem o nesouladu žalobcových tvrzení se skutečností nasvědčují. Pokud shora jmenované společnosti – vedle již uvedeného – neměly žádnou provozovnu, zaměstnance a ani nevlastnily žádné vozidlo, popřípadě nepodaly daňové přiznání či kontrolní hlášení, pak se skutečně s ohledem na příslušnou fázi daňového řízení nabízela otázka, zda tyto společnosti doopravdy mohly žalobci dodat posuzovaná zdanitelná plnění, potažmo jakou činnost takového společnosti vlastně vyvíjejí. To samozřejmě neznamená, že se v pozdější fázi daňového řízení nemohou takovéto pochybnosti rozptýlit, avšak to již nesouvisí s unesením důkazního břemene dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.
118. Poukazuje-li správce daně na exekuce vedené vůči jednatelům a společníkům společnosti BEZZY GROUP a Rispeto Finance, platí již shora uvedené. Sama o sobě takováto skutečnost nemusí znamenat v podstatě nic. Zasažena do širšího rámce však pochybnosti správce daně zcela pochopitelně prohlubuje, a to zejména v souvislosti s otázkou spolehlivosti takovýchto podnikatelských subjektů. Z tohoto pohledu je nepřipadná i žalobcova bagatelizace neuveřejňování účetních závěrek ze strany společností BEZZY GROUP a Smart Professional. Stále se totiž jedná o porušování zákonem stanovené povinnosti, přičemž motivace k takovému jednání je zcela nerozhodná. Úhrady daňových dokladů na bankovní účet prokuristy BEZZY GROUP jsou pak sice již spíše marginální, avšak také mohou na první pohled působit poněkud nestandardně.
119. Pokud jde o stav finančních prostředků v pokladně a žalobcovu schopnost hotovostních úhrad za některá plnění, pak se také jedná o důvodnou pochybnost o jejich deklarované podobě. Žalobce sice v této souvislosti nabízí vysvětlení spočívající ve specifických podnikání fyzické osoby, avšak to nic nemění na tom, že pokud evidovaný stav pokladny hotovostní platbu neumožňoval, bylo zapotřebí objasnit, jakým způsobem

Shoda s prvopisem se potvrzuje: J. M.

- žalobce konkrétně platby realizoval. Toto břemeno však již tíží samotného žalobce. Nelze po správci daně požadovat, aby si domýšlel různé scénáře žalobcových finančních (hotovostních) toků. To, zda poskytovatelé zdanitelného plnění, uvedli tato plnění ve svých kontrolních hlášeních, o jejich faktické podobě (zejména co do vymezení a rozsahu předmětu plnění) nic nevypovídá.
120. Významnou je pak samozřejmě také správcem daně uvedená pochybnost ohledně podpisů na daňových dokladech, které dle jeho hodnocení v řadě případů neodpovídaly podpisům oprávněných osob.
121. Žalovaný v tomto ohledu přiléhavě poukázal na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 8. 2018, čj. 29 Af 112/2016-59, dle něhož k otázce porovnání podpisů lze „odkázat na zásadu volného hodnocení důkazů. *Není správný názor, ze kterého pravděpodobně vychází žalobce, že by pro porovnání jakýchkoliv podpisů mezi sebou bylo třeba disponovat znalostí z oboru písmoznalectví, jinými slovy, že by se ve vztahu k podpisům nemohla uplatnit zásada jejich volného hodnocení. Postup, kdy si podobnost podpisů finanční úřad sám porovnal a shledal jejich zjevnou odlišnost a učinil z toho příslušné závěry, zcela spadá do rámce volného hodnocení důkazů a nelze mu nic vytknout – to platí o to více, když rozdílnost podpisů byla pouze podpůrným argumentem při hodnocení čestného prohlášení pana I. T. Znalecký posudek slouží k posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá, přičemž si lze představit mnoho situací, kdy lze na rozdílnost podpisů usuzovat i na základě jejich porovnání laickým okem. Žalovaný rovněž poukázal na to, že žalobci nic nebránilo v tom, aby znalecký posudek případně sám obstaral nebo navrhl jeho zadání. Soud uzavírá, že ani v tomto ohledu neshledal tvrzenou nezákonnost postupu.*“
122. Tyto závěry, s nimiž krajský soud souzní, potvrdil v následném kasačním řízení i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 2. 2020, čj. 10 Afs 253/2018-39. Žalobní argumentace zpochybňující oprávnění správce daně porovnávat podpisy na listinách, které měl k dispozici, je tudíž lichá.
123. Za této situace správce daně shromáždil dostatečný soubor skutečností, které vyvolávají důvodné pochybnosti o faktickém průběhu deklarovaných zdanitelných plnění, a to bez ohledu na charakter žalobcovy obchodní činnosti. Žalobcova tvrzení, dle nichž práce mohli vykonávat brigádníci a dodavatelé si mohli pronajmout vozidla apod., jsou v tomto ohledu pouze spekulativní, byť se takováto tvrzení samozřejmě mohou obecně vzato stát v další fázi řízení předmětem dokazování. To však nic nemění na tom, že správce daně své důkazní břemeno unesl. Dle obsahu spisu správce daně zcela evidentně vyvinul úsilí k tomu, aby všechny uvedené skutečnosti ověřil, o čemž svědčí úřední záznamy ze dne 12. a 15. 6. 2020 a jejich přílohy.

V.B Námitky neprovedení navrhovaných důkazů

V.B.1 K námitce týkající se předvolání paní Č.

124. Krajský soud nepřisvědčil námitce, dle které správce daně a žalovaný nevyvinuli dostatečné úsilí k nalezení svědkyně paní Č..

125. Správce daně zaslal paní Č. dvě předvolání ze dne 30. 3. 2022 a ze dne 14. 4. 2022 na adresu evidovanou v centrální evidenci obyvatel. Jednalo se o adresu ohlašovny – Úřadu městského obvodu Plzeň 4. Obě zásilky se však správci daně vrátily, neboť adresátka si je v úložní době nevyzvedla. Správce daně následně rozhodl o předvedení svědkyně a zaslal v této souvislosti dne 4. 5. 2022 žádost o předvedení Policii České republiky. Policie přípisem ze dne 11. 5. 2022 vrátila uvedenou žádost správci daně zpět. V přípisu policie uvedla, že provedla ve vztahu k paní Č. lustraci ve svých systémech, avšak nenalezla na ni žádný další kontakt či jinou adresu. Pokus o předvedení paní Č. tedy nebyl úspěšný. Dle úředního záznamu ze dne 17. 2. 2023 správce daně dokonce zjišťoval, zda byla paní Č. v databázi České správy sociálního zabezpečení evidována v letech 2022 a 2023 jako zaměstnanec. Nic takového však nezjistil. Z pohledu krajského soudu je tento postup dostačující.
126. Žalobce se v tomto ohledu dovolává rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2019, čj. 9 Afs 71/2019-32, dle něhož „[z] judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že pokud se svědek nenachází na adrese trvalého bydliště, avšak v průběhu řízení byla zjištěna jeho další možná adresa, je povinností správce daně prověřit i tuto známou adresu a pokusit se svědka kontaktovat. Správce daně by měl taktéž prověřit informace, které mu o možném pobytu svědka sdělí sám daňový subjekt, např. telefon, e-mail nebo způsob, jak svědka daňový subjekt v minulosti kontaktoval (srov. rozsudky ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 - 117, nebo ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34).“ Z uvedeného ovšem plyne, že Nejvyšší správní soud se vyjadřoval k situaci, kdy by byla zjištěna jiná adresa svědka, popřípadě pokud daňový subjekt uvede v této souvislosti konkrétní informace.
127. Naopak lze poukázat například na již shora citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 2. 2020, čj. 10 Afs 253/2018-39, dle něhož „[d]ůkazní břemeno leželo na stěžovateli, správce daně tedy nebyl povinen pátrat po svědku K., jehož skutečné bydliště se nedalo z úředních evidencí zjistit (pan K. měl trvalý pobyt ohlášen v sídle magistrátu).“ Z tohoto rozsudku, resp. jemu předcházejícího rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 8. 2018, čj. 29 Af 112/2016-59, dokonce vyplývá, že správce daně není dokonce ani povinen vždy a bez dalšího přistoupit k předvedení neúspěšně předvolávaného svědka.
128. Pokud však žalobce uvedl, že by povědomí o místě pobytu paní Č. mohl mít její dřívější spolupracovník pan K., o konkrétní informaci se nejedná. Žalobce pouze spekuluje, že by pan K. mohl takovouto informaci mít.
129. Žalovaný zcela správně uzavřel, že by bylo neúčelné obracet se v souvislosti s předvoláním paní Č. na adresu společnosti Rispeto Finance, neboť toto sídlo bylo virtuální a nadto jmenovaná společnost již zanikla. Neexistuje jediný rozumný důvod, proč by paní Č. měla na této adrese nadále přebírat poštu. Stejně tak nelze předpokládat, že by k úspěšnému doručení mohla posloužit dřívější adresa paní Č. zapsaná v obchodním rejstříku, neboť ta je již zcela evidentně neplatná, došlo-li k jejímu výmazu.

V.B.2 K námitce týkající se neprovedení výsledku žalobcových odběratelů

130. Nedůvodná je též námitka, dle které žalovaný nesprávně neprovedl navrhovaný výsledek pana P. K. a paní D. K.. K tomu žalovaný v odstavci [110] žalobou napadeného Shoda s prvopisem se potvrzuje: J. M.

rozhodnutí uvedl, že „*svědecké výpovědi potenciálních jiných odběratelů odvolatelem uváděných dodavatelů nedokáže prokázat, že tito dodavatelé skutečně uskutečnili plnění pro odvolatele.*“ S tímto hodnocením se krajský soud zcela ztotožnil.

131. Svědek může obecně vzato vypovídat o tom, co vnímal svými smysly. V této souvislosti lze poukázat například na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 3. 7. 2007, sp. zn. 21 Cdo 1908/2006, dle něhož „[s]vědek vypovídá v občanském soudním řízení o tom, co svými smysly vnímal (postřehl) o skutečnostech tvořících předmět výsledku, tedy – řečeno jinak – o tom, co viděl, co slyšel a co bezprostředně vnímal. Svědku nepřisluší, aby vnímané skutečnosti hodnotil a aby tak z nich činil o věci skutkové nebo právní závěry; svědek proto o svých skutkových nebo právních závěrech (názorech) na věc nemůže být vyslýchán a, uvede-li přesto ve své výpovědi takové závěry (názory), soud k nim nemůže při hodnocení jeho výpovědi přiblížit“ (důraz doplněn). Pokud se navrhovaní svědkové nijak nepodíleli na posuzovaných dodávkách pro žalobce od shora jmenovaných společností, nemůže takovýto výsledek vnést do řízení nic významného.

V.B.3 K námitce týkající odmítnutí využití důkazních prostředků z trestních spisů

132. Krajský soud naopak částečně přisvědčil námitce, dle které daňové orgány nesprávně odmítly využít důkazních prostředků z trestních spisů. Tato námitka, kterou žalobce v žalobě formuloval nejprve poměrně stručně, se pak stala jedním z hlavních bodů pozdější argumentační výměny účastníků řízení, kterou krajský soud rekapituloval shora.
133. Krajský soud v této souvislosti považuje předně za vhodné poukázat na podobu původních důkazních návrhů.
134. Ve vyjádření ze dne 21. 8. 2020 žalobce v souvislosti s plněním od společností Smart Professional a BONZAJ označil jako důkaz „*spis vedený u PČR*“. Pan K. byl dle žalobce trestně stíhán v souvislosti s nákupem dřevní hmoty, kdy se mu neznámá osoba měla vydávat za jednatele společnosti BONZAJ pana B.. Ve vyjádření ze dne 31. 10. 2023 pak žalobce navrhl, ať si žalovaný vyžádá „*informace ze spisu vedeného Policií ČR ve věci trestního oznámení podaného správcem daně na daňový subjekt*“.
135. Tyto důkazní návrhy mají společné to, že jsou zcela obecné. Žalobce neoznačil žádnou konkrétní listinu (ani typově), kterou by si měl správce daně od policie vyžádat, což ostatně uvedl jak správce daně na stranách 23 a 27 zprávy o daňové kontrole, tak i žalovaný na straně 29 žalobou napadeného rozhodnutí.
136. Nelze dovodit, že by správce daně nebo žalovaný měli vždy již při pouhé zmínce o existenci trestního spisu aktivně pátrat, zda náhodou neobsahuje nějaké pro věc významné důkazy. Stále platí, že unese-li správce daně důkazní břemeno stran důvodných pochybností týkajících se původních žalobcem předložených důkazních prostředků, je další procesní aktivita primárně na žalobci. Není úkolem správce daně ani žalovaného žalobcovu aktivitu nahrazovat.
137. Nejedná se pak ani o snahu žalobce „nachytat“, jak se žalobce patrně domnívá. Ostatně správce daně o obecnosti důkazního návrhu trestními spisy informoval již ve sdělení o dosavadním výsledku kontrolního zjištění ze dne 23. 9. 2021 (strany 22 a 26). Žalobcův

Shoda s prvopisem se potvrzuje: J. M.

odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, čj. 5 Afs 15/2010-71, je tak nepřipadný.

138. Žalobce k tomu nyní uvádí, že do trestních spisů neměl přístup, neboť nebyl v pozici obviněného. Dle § 65 odst. 1 *in fine* trestního řádu však platí, že „[j]iné osoby tak mohou činit se souhlasem předsedy senátu a v přípravném řízení se souhlasem státního zástupce nebo policejního orgánu, jen pokud je toho třeba k uplatnění jejich práv.“ Odepřít nahlížení do spisu lze jen ze závažných důvodů (§ 65 odst. 2 trestního řádu). Žalobce v řízení před soudem ostatně předložil listiny, které tímto způsobem po přivolení státního zástupce získal. Z ničeho přitom neplyne, že by se o získání takového souhlasu dříve pokoušel, ačkoli tvrdí opak.
139. Přes shora uvedené však nelze přehlédnout, že žalobce již v daňovém řízení dva konkrétní podklady z trestních spisů skutečně identifikoval.
140. Ve vyjádření ze dne 22. 11. 2021 žalobce požadoval provést jako důkaz protokol o výsledku obviněného pana K. ze dne 1. 11. 2018. Tuto listinu si správce daně následně opatřil a založil do spisu. Potud je vše v pořádku.
141. Ve vyjádření ze dne 22. 11. 2023 však dále žalobce upozornil žalovaného na skutečnost, že policejní orgán trestní oznámení v jeho věci odložil, neboť neprokázal spáchání trestného činu zkrácení daně. Toto konstatování žalobce připojil k výtce, dle které se žalovaný v přípisu nazvaném seznámení se zjištěnými skutečnostmi spojeném s výzvou k vyjádření nevypořádal se všemi důkazními návrhy a rezignoval na obstarání důkazních prostředků z trestního spisu. Je tedy zřejmé, že se jednalo o upozornění související s dřívějším důkazním návrhem.
142. Jakkoli žalobce neuvedl konkrétní datum nebo číslo jednací, neboť je patrně neznal, je zcela zřejmé, že policejní orgán ve věci musel v takovéto situaci vydat usnesení (§ 159a trestního řádu). Za situace, kdy žalobce patrně původně neměl do trestního spisu bezprostřední přístup, lze připustit, že žalobce tuto listinu neoznačil přesnými údaji, neboť ji bylo možné snadno identifikovat. Nelze přitom přehlédnout, že toto usnesení policejního orgánu ze dne 6. 11. 2023 bylo tou dobou nepochybně již v dispozici daňové správy, neboť správce daně proti němu dne 8. 11. 2023 podal stížnost. To je další důvod, proč není v nynější věci zapotřebí trvat na zcela přesném označení takového důkazu.
143. Žalovaný tedy o odložení trestního oznámení v žalobcově věci v době vydání svého rozhodnutí věděl. Ve vztahu k usnesení policejního orgánu ze dne 6. 11. 2023 tak neobstojí strohé a zobecňující konstatování žalovaného, dle něhož žalobce neuvedl, „*jaká konkrétní listina by měla do řízení něco vnést*“.
144. Žalovaný ve svém rozhodnutí dále uvedl, že „*trestní řízení je na daňovém řízení zcela nezávislé, což je dáno jiným rozdělením důkazního břemene. Zatímco v řízení trestním musí orgány činné v trestním řízení prokázat vinu pachatele, v daňovém řízení (a v nyní řešeném případě), nese důkazní břemeno převážně odvolatel. Odvolatelem uváděné v podání č. j. 39314/23, že bylo trestní oznámení odloženo, tak nemá na zde řešený případ vliv.*“ Jakkoli je základní předpoklad o odlišnosti daňového a trestního řízení jistě správný, výsledný závěr žalovaného již nikoli.

145. Žalobce v tomto ohledu přiléhavě poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2023, čj. 6 Afs 125/2021-56, č. 4469/2023 Sb. NSS. V něm Nejvyšší správní soud sice potvrdil oddělenost „světů“ daňového a trestního práva, kterou ve svých vyjádřeních vyzdvihuje žalovaný, avšak dodal, že *„byť rozhodnutí trestního soudu není v dané věci rozhodnutím o předběžné otázce, a žalovaný jím tedy není vázán ve smyslu § 99 odst. 1 věty první daňového řádu, platí, že se jedná o rozhodnutí orgánu veřejné moci o otázce, která je podstatná i pro rozhodnutí žalovaného. Už jen s ohledem na princip právní jistoty nelze aprobovat situaci, kdy orgán veřejné moci zcela ignoruje učiněné závěry jiného orgánu veřejné moci o stejné věci. Naopak je jeho povinností se s existencí dřívějšího rozhodnutí vypořádat a reagovat na jeho obsah a z něj plynoucí závěry“* (důraz doplněn). Nejvyšší správní soud sice uvedené vyslovil v souvislosti s existujícím trestním rozsudkem soudu, avšak krajský soud nevidí žádný důvod, proč by tyto závěry nebyly aplikovatelné i vůči shora uvedenému odkládacímu usnesení policejního orgánu. Také se jedná o rozhodnutí orgánu veřejné moci, které se po věcné stránce týká týchž transakcí, které daňové orgány v nynější věci zpochybňují.
146. Žalovaný si tak měl uvedené usnesení od policejního orgánu vyžádat (případně si je obstarat od správce daně) a vyhodnotit jeho význam pro posouzení věci, neboť je jeho povinností přihlížet *„ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo“* (§ 8 odst. 1 daňového řádu).
147. Krajský soud proto uzavřel, že rozhodnutí žalovaného se neopírá o dostatečně zjištěný skutkový stav a vyžaduje zásadní doplnění. Toto pochybení žalovaný nemůže zhojit v rámci vyjádření v řízení před soudem. Za této situace postrádá smysl zabývat se námitkami týkajícími se (ne)unesení žalobcova důkazního břemene. Z téhož důvodu nebylo zapotřebí provádět ani jakékoli dokazování, neboť by tím soud nahrazoval činnost daňových orgánů. V této souvislosti je třeba upozornit, že žalovaný nemůže v dalším řízení bez dalšího přehlédnout ani druhé usnesení o odložení věci, byť bylo vydáno až po žalobou napadeném rozhodnutí, popřípadě další důkazy obsažené v trestních spisech, pokud je žalobce jako důkaz procesně účinným způsobem navrhne. Všechny důkazy pak žalovaný musí v odůvodnění svého rozhodnutí řádně vyhodnotit.

VI. Závěr a náklady řízení

148. Pro konstatovanou vadu krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil [§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.] a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Žalovaný je v dalším řízení právním názorem krajského soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
149. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl dle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
150. Pokud jde o procesně úspěšného žalobce, v jeho případě jsou náklady řízení představovány zaplaceným soudním poplatkem ve výši 3 000 Kč a odměnou advokáta za zastupování v řízení o žalobě ve výši 3 × 3 100 Kč za dva úkony právní služby (převzetí a příprava věci, sepsání žaloby a sepsání repliky) dle § 7 bodu 5., § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a Shoda s prvopisem se potvrzuje: J. M.

náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění do 31. 12. 2024, a paušální náhradou hotových výdajů 3×300 Kč dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, celkem tedy 10 200 Kč. Jelikož je zástupce žalobce, resp. advokátní kancelář, v níž působí plátcem DPH, je nutno navýšit odměnu a náhradu hotových výdajů o sazbu této daně na částku 12 342 Kč. Celkové žalobcovy náklady řízení tedy činí 15 342 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen zaplatit žalobci do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce. Krajský soud nepřiznal žalobci náhradu nákladů řízení za úkony advokáta spočívající v dalších vyjádřeních, neboť ta již byla značně repetitivní a nepřinesla pro posouzení věci nic zásadního.

151. Žalovaný, který neměl v soudním řízení úspěch, nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

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

České Budějovice 24. června 2025

JUDr. Michal Hájek, Ph.D. v. r.
předseda senátu