



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobce: **BAUKRA s.r.o.**, IČO: 469 94 050  
sídlem Cejl 42/109, Zábrdovice, Brno  
zastoupen advokátem Mgr. Ing. Jiřím Horou  
sídlem Moravské náměstí 690/15, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 10. 2020,  
čj. 38717/20/5300-22444-707622,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) dospěl na základě daňové kontroly za zdaňovací období duben a červenec roku 2017 k závěru, že žalobce neprokázal faktické uskutečnění zdanitelných plnění (přesun materiálu a manipulaci se

zbožím) od společnosti Tropel Trading, IČ: 03861589 (dále také „Tropel Trading“). Jelikož žalobce pochybnosti nevyvrátil, tak správce daně vydal dne 21. 2. 2019 a dne 15. 3. 2019 dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben a červenec roku 2017, kterým žalobci pro nesplnění podmínek dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „zákon o DPH“), neuznal související odpočet daně a vyměřil příslušnou daňovou povinnost.

2. Žalobce proti zmíněným dodatečným platebním výměrům podal odvolání a v nynějším řízení brojí proti rozhodnutí žalovaného, kterým byla tato odvolání zamítnuta a dodatečné platební výměry potvrzeny.

## II. Shrnutí žaloby

3. Ve včas podané žalobě žalobce navrhl soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil a aby žalovanému uložil povinnost nahradit žalobci náklady řízení.
4. Žalobce poukázal na skutečnost, že služby společnosti Tropel Trading byly využity pro plnění, kterým byl přesun materiálu a manipulace se zbožím, většinou paletování zboží. Žalobce uvádí, že k plnění ze strany Tropel Trading došlo a k tomuto byly doloženy veškeré daňové i další doklady.
5. Dále žalobce uvedl, že práce pro odběratele provádí ve většině případů sám prostřednictvím svých zaměstnanců a pouze v případě aktuálního nedostatku vlastních pracovních sil využívá subdodavatele, což bylo právě v řešeném případě, neboť řada zaměstnanců žalobce (často se jedná o cizince), odcestovala. K pokrytí zakázek využili služeb subdodavatele, přičemž toto žalovaný zpochybňuje a jeho závěr je chybný. Vše proběhlo řádně, díla byla objednána, objednávky odsouhlaseny, došlo k uzavření příslušných smluv, díla byla provedena, vyfakturována a uhrazena. Žalobce uvedl, že vše bylo z jeho strany řádně doloženo – smlouvy (příp. rámcové smlouvy), soupis provedených prací, faktury, předávací protokoly, atp.
6. Žalobci není zřejmé, proč proti němu žalovaný používá skutečnost, že Tropel Trading neměla dostatečné personální obsazení a dostatek zaměstnanců, neboť žalobce nemá důvod ani prostředky toto ověřovat a žalobce předpokládal, že pracovníci činnost vykonávají zcela legálně. Úvaha žalovaného o tom, že Tropel Trading neměla dostatek kmenových zaměstnanců je chybná, neboť mohli být využiti brigádníci na dohody o pracovní činnost či o provedení práce nebo OSVČ jako další subdodavatelé a o žádný podezřelý prvek tak nejde. Stran argumentace žalovaného týkající se toho, že dle uzavřených smluv s odběrateli žalobce ručí za legálnost práce jeho pracovníků v ČR, včetně jejich účasti na sociálním a zdravotním pojištění v ČR atp. tedy toho, že zcela jistě musel disponovat velmi podrobnými informacemi o zaměstnancích společnosti Tropel Trading, považuje žalobce za absurdní.
7. Žalovaný a předtím správce daně pouze účelově vybírali z kontextu vytržená jednotlivá ustanovení, týkající se toho, že žalobce má mít přehled o všech jednotlivých osobách vykonávajících dané práce, že práce bude provádět výhradně za využití jeho pracovníků, k určité míře zisku atp. V obchodním zvyku někdy dojde k tomu, že smlouvy nejsou do detailu dodrženy, a to z různých důvodů. Pokud by došlo k porušení smlouvy, jde čistě o obchodněprávní vztah mezi žalobcem a odběratelem a je pouze na něm, zda bude vyvozovat důsledky. Přesto žalovaný zcela účelově polemizuje, že měl žalobce smlouvy se společností Tropel Trading porušovat pravidelně. V rámci obchodní spolupráce však nikdy

nedošlo k žádnému sporu. Dovožovat z toho, že k plnění reálně nedošlo, je naprosto účelové.

8. Správce daně se snaží hledat každou drobnost, kterou by mohl zpochybnit, poté ji zkresluje a dochází k závěru, že žalobce neprokázal, že skutečně přijal předmětné plnění, přičemž žalovaný tyto závěry bez dalšího přejímá. Byly dodány veškeré podklady, všechny zainteresované subjekty potvrdily tvrzení žalobce a vše bylo potvrzeno svědeckou výpovědí jednatele společnosti Tropel Trading v rozhodné době, pana P. Správce daně však uzavřel, že plnění nebylo prokázáno, veškeré doklady považuje za účelově vytvořené, svědeckou výpověď pana P. za lživou a žalobce shledává tento přístup šikanózní. Žalovaný nepředložil naprosto nic kromě jeho závěrů o tom, že „nebylo prokázáno“. Ze strany žalovaného zde jde jednoznačně o účelové zneužití zásady, že daňový subjekt má důkazní břemeno, avšak tento postup nemůže být v souladu se zákonem.

### III. Shrnutí vyjádření žalovaného

9. Žalovaný uvedl, že žalobce uplatňuje obdobné námitky jako v odvolacím řízení a ve vztahu k hodnocení předložených důkazů zejména odkázal na obsah odůvodnění napadeného rozhodnutí. Z rozhodnutí o odvolání je evidentní, že žalobce neprokázal, že se deklarovaná plnění odehrála tak, jak tvrdil.
10. Samotné sdělení důvodu, z kterého byl žalobce nucen provést deklarovaná zdanitelná plnění prostřednictvím subdodavatele, neprokazuje faktickou stránku věci. Žalovaný poukázal na skutečnost, že bylo z kontrolních hlášení žalobce zjištěno, že společnost Tropel Trading byla od ledna 2016 do března 2017 významným dodavatelem žalobce, tedy jednalo se o dlouhodobější spolupráci, nikoli využití služeb z důvodu odjezdu několika zaměstnanců na dovolenou. Ani úhrady předmětných plnění nejsou samy o sobě způsobilé prokázat faktické přijetí předmětných plnění. Žalobce tvrzení o odjezdu zaměstnanců na oslavu Velikonoc uvedl jak v souvislosti s plněním v měsíci dubnu 2017, tak v červenci 2017, ke svým tvrzením nedoložil žádné důkazní prostředky. K osobám, které měly vykonat předmětná plnění žalovaný konstatoval, že si žalobce protiřečí. Uvedl, že neví, prostřednictvím jakých osob subdodavatel dílo provedl, a přesto jako důkazní prostředek předložil seznam pracovníků, kteří měli dané práce vykonávat.
11. Dále se žalovaný vyjádřil k námitce žalobce stran účelového vybírání ustanovení ze smluv správcem daně, tj. že žalobce měl mít přehled o všech osobách vykonávajících práci a že má tuto práci vykonávat výhradně vlastními pracovníky. Žalovaný uvedl, že pokud se žalobce zavázal ve smlouvách s odběrateli, jež korespondují s příslušnými právními předpisy, tak lze předpokládat, že ze strany odběratelů byly tyto požadavky podstatné, a proto byly smluvně ošetřeny v rámci smluv uzavřených mezi žalobcem a odběrateli Hortim a RACIO. Žalovaný nepovažuje nedodržení podmínky provedení služby vlastními pracovníky, u nichž žalobce ručí za legálnost jejich práce v České republice, za detail, ale za zcela zásadní ujednání daných smluv. Z uzavřených smluv zcela jasně vyplývá, že žalobce měl mít logicky přehled o zaměstnancích vykonávajících práci, aby byl schopen dostát ujednáním uvedeným ve smlouvách uzavřených s odběrateli.
12. Volba důkazních prostředků je zcela na daňovém subjektu a odkázal na napadené rozhodnutí. Je patrné, na základě jakých skutečností nebyly jednotlivé důkazní prostředky a svědecká výpověď předložené žalobcem osvědčeny jako důkazy věrohodně prokazující, že fakticky přijal plnění od Tropel Trading.

13. Vzhledem k uvedenému navrhl, aby žaloba byla zamítnuta.

#### IV. Posouzení věci soudem

14. Krajský soud v Brně (dále také „soud“) v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez nařízení ústního jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
15. Spornou otázkou mezi žalobcem a žalovaným je, zda žalobce prokázal faktické přijetí zdanitelného plnění (přesun materiálu a manipulaci se zbožím) deklarovaného na daňových dokladech vystavených dodavatelem Tropel Trading, tudíž zda splnil podmínky pro uplatnění a přiznání nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a 73 zákona o DPH.
16. Soud se po prostudování věci ztotožnil se správcem daně a žalovaným a je toho názoru, že žalobce v průběhu daňového řízení nepředložil žádný důkaz, kterým by bez pochyb dokládal faktické přijetí zdanitelných plnění.
17. Předně je ještě třeba uvést, že žalobní body představují v zásadě opakování odvolací argumentace, přičemž žalobce pouze částečně reflektuje závěry přijaté žalovaným a jím provedené vypořádání odvolacích námitek. Vzhledem k tomu, že soud považuje odůvodnění napadeného rozhodnutí za logicky vystavěné a po argumentační stránce správné, tak jej vzhledem k opakované argumentaci považuje i za dostačující (a směrodatné) ve vztahu k vypořádání všech žalobních bodů. Vzhledem k názorovému ztotožnění s obsahem napadeného rozhodnutí si na něj soud dovoluje v podrobnostech odkázat (zejm. jde o body 32 až 35, 46 až 63 a vypořádání odvolacích námitek uvedené v bodech 65 a násl.).
18. Žalobce uvedl, že předložil veškeré důkazy prokazující plnění ze strany společnosti Tropel Trading, přičemž je v obecné rovině vyjmenoval a nesouhlasil s jejich hodnocením žalovaným. Hodnocení důkazů se žalovaný ve svém rozhodnutí velmi podrobně věnoval a (jak bylo řečeno již výše) soud se s jeho závěry v zásadě ztotožňuje. V obecné rovině lze poukázat na závěr vyplývající např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, čj. 8 Afs 23/2018-37, z něhož vyplývá, že *důkazní povinnost, kterou dle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), nese daňový subjekt, nedosahuje takové intenzity vyžadující prokázání tvrzených skutečností s absolutní jistotou, ale postačí jejich prokázání s dostatečnou mírou pravděpodobnosti*. Ona míra pravděpodobnosti však v nynějším řízení vzhledem ke zjištěným pochybnostem správce daně podle zdejšího soudu dosažena nebyla.
19. Obecně lze říci, že daňový subjekt má v rámci daňového řízení povinnost prokázat skutečnosti, které sám tvrdí. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz nálezy ze dne 24. 4. 1996, Pl. ÚS 38/95; rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám.

20. Daňové řízení je v České republice postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení přitom vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH, podle něhož *„nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti“*, a z § 73 odst. 1 věty první zákona o dani z přidané hodnoty, dle kterého *„plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem“*. Žalobce byl tedy v daném případě, chtěl-li uplatnit nárok na odpočet DPH, povinen tvrdit a prokázat, že od jiné osoby, která byla v době transakce plátcem DPH, přijal zdanitelné plnění, které bylo fakticky realizováno a že poskytnuté plnění bylo provedeno právě deklarovaným plátcem DPH.
21. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004-99, a ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68). K obdobnému závěru dospěl i Ústavní soud, který uvedl, že *„důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění“* (usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04).
22. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. již zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, či již opakovaně vzpomenutý rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119).

23. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce unesl své primární důkazní břemeno, když v průběhu daňové kontroly předložil prvotní daňové doklady, jež zaevidoval do evidence pro daňové účely. Tímto žalobce splnil formální podmínky nároku na odpočet ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH a důkazní břemeno přešlo na správce daně. Jak však vyplývá z konstantní judikatury, ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v těchto dokladech deklarováno. Správce daně ve výzvách k prokázání skutečností zaslané žalobci specifikoval své důvodné pochybnosti ohledně žalobcem předložených dokladů. Specifikací důvodných pochybností správce daně prokázal, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti. Tímto se důkazní břemeno přeneslo zpět na žalobce. Jelikož správce daně své důkazní břemeno unesl, bylo na žalobci, aby vyvrátil pochybnosti správce daně, resp. aby prokázal, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak je uvedeno na daňových dokladech. Krajský soud má přitom na základě provedeného dokazování, stejně jako žalovaný, za to, že žalobce své důkazní břemeno neunesl, jelikož neprokázal přijetí zdanitelného plnění (neprokázal, že fakticky přijal zdanitelné plnění od Tropel Trading tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech). Pokud žalobce tvrdí, že k plnění došlo a že k tomu předložil veškeré daňové i další doklady, musí soud konstatovat, že z předložených důkazních prostředků není jasně prokázáno faktické přijetí předmětných plnění, ostatně tomu se věnoval žalovaný v napadeném rozhodnutí v bodech 26 až 62, přičemž byla zjištěna řada rozporů mezi jednotlivými důkazy. Rozpory byly shledány např. v předmětu plnění, skladování zboží na paletách/europaletách, počtu napaletovaných palet, apod. (soud odkazuje na napadené rozhodnutí, kde se žalovaný v odstavcích 39 až 41 a v odstavci 44 podrobněji k těmto rozporům vyjadřuje). Ve vztahu k předloženým daňovým dokladům, soupisům prací a smlouvy o dílo, lze opět zopakovat, že tyto důkazy rovněž neprokazovaly faktické poskytnutí plnění ze strany dodavatele Tropel Trading, resp. samy o sobě nebyly způsobily vyvrátit podložené pochybnosti správce daně.
24. Žalobce vysvětluje, že byl nucen využít služeb subdodavatele z důvodu odjezdu svých zaměstnanců do zahraničí na Velikonoce. K tomuto je třeba uvést, že soud ve spisovém materiálu nenalezl důkazní prostředky, které by tvrzení žalobce o odjezdu zaměstnanců do zahraničí prokazovaly. Navíc jak již zmínil žalovaný v napadeném rozhodnutí v odstavci 44 a rovněž ve vyjádření k žalobě, žalobce toto tvrzení uplatňoval jak ke zdaňovacímu období duben 2017, tak k období červenec 2017, přičemž svátky Velikonoc jsou v období března a dubna. Dalším zjištěním správce daně, jenž vyplynulo z kontrolního hlášení odvolatele, byla skutečnost, že Tropel Trading byla od ledna roku 2016 do března roku 2017 významným dodavatelem žalobce, tudíž tvrzení žalobce stran využití těchto služeb pouze v případě aktuálního nedostatku, se s kontrolním hlášením žalobce rozchází.
25. Žalobce dále tvrdí, že mu dává žalovaný k tíži skutečnost, že Tropel Trading neměla vedeny žádné zaměstnance. Tyto pochybnosti žalovaný žádným způsobem nekladl k tíži žalobci, je však pochopitelné, že žalovaný posuzoval také to, jakým způsobem postupoval žalobce při obchodním styku s dodavatelem a zda si opatřil dostatek důkazů k unesení důkazního břemene, nýbrž se jednalo pouze o další z řady pochybností správce daně. Žalobce však v daném případě nepostupoval dostatečně obezřetně, když si pro daný obchodní případ nezajistil dostatečné důkazy při obchodním styku s jeho dodavatelem. Ze spisového materiálu totiž vyplývá, že na základě výzvy k součinnosti Úřadu práce České

republiky bylo zjištěno, že Tropel Trading neměla dostatečný počet zaměstnanců. Bylo zjištěno, že žalobce si sám protirečí, když uvádí, že neví, prostřednictvím jakých osob subdodavatel dílo provedl, a přesto jako důkazní prostředek předložil seznam pracovníků, kteří měli dané práce vykonávat. Z předloženého seznamu byly však Českou správou sociálního zabezpečení evidováni pouze 2 zaměstnanci, z toho jedním byl jednatel Tropel Trading v předmětném období, pan P. Dle sdělení Úřadu práce České republiky – Krajské pobočky pro hlavní město Prahu, nebyla žádná z osob (vyjma pana T.) evidována u Tropel Trading, dále nepotvrdil evidenci zaměstnanců Tropel Trading ani Úřad práce – Krajská pobočka v Brně. Ze spisu rovněž vyplývá, že z jiného daňového řízení bylo zjištěno, že z celkového počtu 17 pracovníků uvedených na předmětném seznamu pracovníků, 12 z nich pracovalo v Dobřejovicích pro jiný daňový subjekt. Z výše uvedeného je zřejmé, že Tropel Trading neměla dostatek zaměstnanců pro poskytování služeb žalobci.

26. Další žalobní bod se týkal skutečnosti, že správce daně účelově vybírá ze smluv jednotlivá ustanovení týkající se toho, že měl mít žalobce přehled o všech osobách vykonávajících práci a že má tuto práci vykonávat výhradně vlastními pracovníky, přičemž dle žalobce dochází v obchodním styku k tomu, že smlouvy nejdou do detailu dodrženy. Žalobce se zavázal ve smlouvách s odběrateli k plnění sjednaných podmínek, s ohledem na zásadu *pacta sunt servanda* by měl mít žalobce přehled o pracovnících, kteří provedli zdanitelné plnění. Pokud si žalobce nezajistil dostatečné informace o jednotlivých pracovnících a namítá, že argumentace žalovaného stran toho, že tyto informace museli mít, je bezpředmětná, soud k tomuto uvádí, že je to právě žalobce jako daňový subjekt, kdo si má zajistit dostatečné důkazy k tomu, aby byl v dobré víře, že unese své důkazní břemeno (k tomuto soud odkazuje na bod 22 tohoto rozsudku), nadto když žalobce nevysvětlil, proč uvedl stejnou argumentaci týkající se odjezdu vlastních pracovníků z důvodu Velikonoc jak v dubnu, tak v červenci.
27. Soud v zásadě souhlasí se žalobcem v tom, že smlouvy nebývají vždy do detailu dodrženy. V řešeném případě však šlo pouze o další z pochybností, jež podpořily závěr správce daně o tom, že žalobce neprokázal nárok na odpočet daně, poněvadž neprokázal faktické přijetí předmětných plnění od společnosti Tropel Trading. Žalovaný nerozporoval porušení smlouvy mezi žalobcem a Tropel Trading, nýbrž konstatoval, že žalobce měl mít informace o pracovnících dodavatele, což ostatně dle předloženého soupisu zaměstnanců lze předpokládat, avšak posléze žalobce tvrdil, že o zaměstnancích Tropel Trading nic nevěděl. Krajský soud v tomto jednání tedy shledává účelovost, proč neshledává tuto námitku důvodnou.
28. Závěrem žalobce namítal, že se správce daně snaží hledat každou drobnost, kterou by mohl zpochybnit. Jeho postup je šikanózní a žalovaný jeho závěry přejímá. Krajský soud názor žalobce nesdílí. Jak vyplývá ze správního spisu, správce daně i žalovaný řádně odůvodnili, v čem spatřují pochybnosti stran faktického přijetí předmětných plnění a konkretizovali rozpory v jednotlivých důkazech a tvrzeních. Správce daně tak učinil jak ve výzvách k prokázání skutečností za období duben 2017 a červenec 2017, tak v seznámení s výsledky kontrolního zjištění, tak ve zprávě o daňové kontrole (viz str. 4 až 9 a 11 za zdaňovací období duben 2017 a str. 11 až 15 za zdaňovací období červenec 2017). Rovněž žalovaný v napadeném rozhodnutí v bodech 32 až 35, 39 až 44 a 46 odůvodnění dostatečně objasnil závěry o neprokázání faktického přijetí předmětného plnění. Dále v napadeném rozhodnutí v bodech 48 až 61 odůvodnění žalovaný objasnil závěr

o nevěrohodnosti svědka, jednatele Tropel Trading v předmětném období, pana P. Ke svědecké výpovědi krajský soud odkazuje na závěr Nejvyššího správního soudu v rozsudku č. j. 2 Afs 93/2007 – 89, v němž NSS uvedl: „*Svědecká výpověď patří mezi důkazní prostředky (§ 31 odst. 4 daňového řádu) a jako důkaz ji lze použít vždy, pokud je konkrétní, věrohodná a pokud není v rozporu s ostatními zjištěními.*“ V daném případě tomu tak ovšem nebylo a svědeckou výpověď nebylo možno uznat za dostatečný důkaz, jak uvedl žalovaný, neboť v jeho výpovědi byly shledány rozpory s dalšími důkazy. Soud tedy nemá za to, že by správce daně kladl na žalobce nereálné požadavky či že by postup správce daně byl šikanózní. V obchodním styku by měl být žalobce obezřetný a zajistit si dostatek důkazů pro to, aby v budoucnu unesl důkazní břemeno stran svých tvrzení.

29. Co se týče pochybností správce daně a žalovaného, je nutné poukázat na obecnost předložených daňových dokladů, soupisu prací a smlouvy, přičemž nebyly doloženy dostatečně konkrétní důkazy, jež by prokázaly faktické přijetí předmětných plnění od dodavatele Tropel Trading, jak tvrdil žalobce. Je s podivem, že žalobce tvrdil, že neví, kteří zaměstnanci vykonali za Tropel Trading předmětné plnění, přitom předložil seznam těchto osob, rovněž argumentace žalobce ohledně odjezdu vlastních zaměstnanců do ciziny z důvodu Velikonoc se vztahovala k oběma zdaňovacím obdobím, což je velmi nepravděpodobné. Uvedenými skutečnostmi se žalovaný zabýval zejména v odstavci 44 napadeného rozhodnutí, jak uvedl soud výše. Ani předložené fotografie nebyly s to prokázat tvrzení žalobce, neboť i stran těchto důkazů byly zjištěny rozpory, přičemž na fotografiích nebyli zachyceni žádní pracovníci, přičemž k rozporům se žalovaný podrobněji vyjádřil v odstavci 39 napadeného rozhodnutí. V tomto směru lze poukázat i na závěry, k nimž Nejvyšší správní soud dospěl například v rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 – 107, v němž uzavřel, že „*daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění (§ 1 zákona o DPH). (...) Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotněprávního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění. Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v první řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním. Stejně tak není dostatečným doložením existence zdanitelného plnění uzavřená smlouva, a to ani za předpokladu, že by o ní nebyla žádná pochybnost.*“
30. Kromě výzev k prokázání skutečností, ve kterých podrobně vyjádřil své pochybnosti a žalobce byl vyzván k vysvětlení a doložení příslušných skutečností, správce daně zaslal žalobci dvě seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, ve kterých dal žalobci prostor k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění. Krajský soud má za to, že postup správce daně byl v daném případě dostatečně podložený a k přesunu důkazního břemene na žalobce došlo. Odpovědi na výzvu správce daně a na předmětná seznámení s výsledkem kontrolního zjištění nemohly uvedené pochybnosti vyvrátit, neboť žalobce nenavrhl k prokázání svých tvrzení žádné důkazy, jenž by jeho tvrzení podpořily. Žalobce sice doložil daňové doklady, soupisy deklarovaných prací a fotografie, avšak tyto jsou velmi obecné stran údajů o deklarovaných plnění a o předmětných zdanitelných plnění tak nic bližšího nevyplývají.

31. Předložené smlouvy o poskytnutí služby či objednávky, předávací protokoly, rámcové smlouvy, které žalobce uzavřel se svými odběrateli, prokazovaly toliko odběratelský vztah, nicméně neprokazovaly faktické přijetí deklarovaných plnění od Tropel Trading. Objednávky, které měly být dle žalobce tvrzení odsouhlaseny, žalobce nedoložil. Vysvětlení žalobce o tom, jakým způsobem měla jednotlivá plnění probíhat, zůstalo proto pouze v rovině nepodložených tvrzení. Smlouva o dílo sama o sobě sice prokazovala smluvní vztah mezi žalobcem a Tropel Trading (ačkoliv také vzbuzovala určité pochybnosti vzhledem k tomu, že tato byla uzavřena dne 1. 1. 2016, přičemž žalobce tvrdil, že služby Tropel Trading užil v případě, kdy neměl dostatek vlastních pracovníků z důvodu Velikonoc v období duben a červenec 2017). Konkretizaci údajů ohledně jednotlivých zdanitelných plnění potom měly upravovat dílčí smlouvy, přičemž žalobce tyto dílčí smlouvy nedoložil.
32. Závěrem lze shrnout, že žalobce pochybnosti správce daně vyvracel buď důkazy, které k tomu nebyly způsobilé (resp. prokazovaly samy o sobě něco jiného), nebo důkazy, které byly v kontextu vyjádřených pochybností legitimně považovány za nevěrohodné. Bylo na žalobci, aby si opatřil takové důkazní prostředky, kterými bude schopen v případě pochybností správce daně doložit faktické přijetí plnění. Pokud realizoval obchodněprávní vztah na základě obecné smluvní dokumentace, rozhodně z toho nelze *a priori* vyvodit, že by takový smluvní vztah nemohl být v praxi funkční. Zároveň však musí být žalobce v takovém případě připraven nést s tím související možné negativní důsledky, ať již v rovině soukromoprávní nebo veřejnoprávní (resp. daňové). Žalobce si tedy měl, s ohledem na unesení důkazního břemene, zajistit dostatek důkazů, kterými by prokázal faktické přijetí předmětných plnění, neboť v řešeném případě si neobstaral dostatečnou auditní stopu k tomu unést důkazní břemeno.

#### V. Závěr a náklady řízení

33. Při přezkumu napadeného rozhodnutí ve smyslu § 75 odst. 2 věta první soudního řádu správního soud shledal podanou žalobu nedůvodnou. Proto ji podle § 78 odst. 7 soudního řádu správního zamítl.
34. O náhradě nákladů soudního řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto dle zásady úspěchu ve věci (srov. § 60 odst. 1 soudního řádu správního). Právo na náhradu nákladů řízení náleží plně úspěšnému žalovanému, jelikož mu ale nevznikly náklady přesahující jeho běžnou administrativní činnost, nebyla mu náhrada přiznána.

#### 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 zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno dne 28. února 2022

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.  
předsedkyně senátu