



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystrické a soudců Jana Jiráska a Petra Pospíšila v právní věci

žalobkyně: **AVEC trade CZ, s. r. o. v likvidaci**  
sídlem Jakoubka ze Stříbra 781/44, 779 00 Olomouc  
zastoupená TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s. r. o.  
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 6. 2022, č. j. 22789/22/5300-22442-713080,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V projednávané věci jde o doměření daně z přidané hodnoty (odepření nároku na odpočet daně) z důvodu neprokázání faktického přijetí zdanitelného plnění spočívajícího v poskytnutí pracovní síly za účelem kompletace kabelových svazků EVOBUS.

2. Finanční úřad pro Liberecký kraj, Územní pracoviště v Turnově (dále jen „správce daně“), zahájil dne 14. 2. 2019 v rámci ústního jednání u žalobkyně daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad a prosinec 2016 (viz protokol č. j. 201422/19/2609-60563-508062).
3. Výzvou ze dne 10. 5. 2019, č. j. 711711/19/2609-60563-508062, vyzval správce daně žalobkyni k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, konkrétně k prokázání, že skutečně přijala plnění od společnosti KS GAS s. r. o. (dále jen „KS GAS“) deklarované na daňovém dokladu č. 20161012. Dne 19. 9. 2019 zaslal správce daně žalobkyni výsledek kontrolního zjištění (viz č. j. 1294111/19/2609-60563-508062), na které žalobkyně reagovala podáním ze dne 29. 11. 2019. Dne 23. 1. 2020 se v sídle společnosti FORSCHNER, spol. s r. o. (dále jen „FORSCHNER“) uskutečnilo, za účelem zjištění osob pohybujících se v prostorách sídla třetí osoby ve zdaňovacích obdobích listopad 2016 a prosinec 2016, místní šetření. Dne 18. 5. 2020 obdržel správce daně odpověď na žádost o mezinárodní výměnu informací týkající se pana R. B. s tím, že se nepodařilo získat jeho svědeckou výpověď. Dále dne 6. 7. 2020 obdržel správce daně odpověď na žádost o mezinárodní výměnu informací týkající se pana H., který se dne 29. 6. 2020 zúčastnil svědecké výpovědi.
4. Dne 3. 2. 2021 zaslal správce daně žalobkyni oznámení o ukončení daňové kontroly společně se zprávou o daňové kontrole ze dne 1. 2. 2021, č. j. 59170/21/2609-60563-50799. V návaznosti na to vydal správce daně dne 18. 2. 2021 dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty č. j. 267076/21/3309-50522-709379, kterým byla žalobkyni doměřena daň za zdaňovací období listopad 2016 ve výši 267 960 Kč a stanoveno penále ve výši 53 592 Kč.
5. Proti uvedenému dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, které žalovaný napadeným rozhodnutím ze dne 15. 6. 2022 zamítl a rozhodnutí správního orgánu I. stupně potvrdil.

## II. Obsah žaloby

6. Žalobkyně ve včas podané žalobě uvedla, že napadené rozhodnutí považuje za nezákonné z důvodu nedostatečně zjištěného skutkového stavu, provedení nezákonné svědecké výpovědi a neunesení důkazního břemene žalovaným.
7. Svě důkazní břemeno žalobkyně unesla tím, že předložila prvotní doklady (zejména daňové doklady, výpisy z bankovního účtu, evidenci DPH, fotografie a další). Správce daně se následně snažil tyto doklady zpochybnit odkazy na jejich formální nedostatky (např. odlišnost datumů a číslování faktur). Jedná se sice o skutečnosti nikoliv plně omluvitelné, ale v praxi běžné.
8. Ve svých podáních žalobkyně odkazovala na zdroj, v němž bylo konstatováno, že účetní závěrky nezveřejňuje až 81 % společností. Odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2020, č. j. 2 Afs 297/2019-40, podle něhož nezveřejnění účetní závěrky samo o sobě nevypovídá o činnosti daného subjektu. Virtuální sídlo nemá vliv na obchodování. Správci daně prověřují virtuální sídlo v rámci registrace subjektů k dani z přidané hodnoty, a pokud dodavatel registroval správce daně k dani z přidané hodnoty i s virtuální sídlem, je zřejmé, že ze strany správce daně nebyly shledány žádné nesrovnalosti. Provozovna ani skladové prostory nebyly nezbytnou náležitostí, na kterých by stálo uskutečnění obchodů mezi ní a dodavatelem KS GAS, neboť se jednalo o dodávku pracovní síly. Ani neexistence webové stránky neměla vliv na předmětné plnění.

9. Dále má žalobkyně pochybnosti o závěru správce daně, že se podpisy svědka H. neshodují s podpisy na listinách předložených dodavatelem KS GAS. Správce daně spatřuje v notářském ověření podpisu pana H. automatický podpisový vzor. Notář však ověřuje pouze skutečnost, že podpis učinila osoba, která tvrdí, že jej učinila. Ohledně vizuální podoby podpisu neověřuje notář ničeho. Závěr, že jednotlivé podpisy jsou učiněny touž osobou lze kompetentně konstatovat až na základě odborného zkoumání. Závěr správce daně tak považuje za ničím nepodložený a absurdní.
10. Ve vztahu ke svědecké výpovědi svědka H. má za to, že je zřetelný zájem žalovaného a správce daně na shledání výpovědi věrohodné a svědčící v neprospěch žalobkyně. Svědeckou výpověď považuje za rozpornou s dřívějšími zjištěními v řízení. V souvislosti s doklady a kontrolním hlášením shledává svědeckou výpověď nevěrohodnou. Svědek musel žalobkyni znát minimálně na základě proběhnuté platby na účet společnosti KS GAS. Tu žalobkyně prokázala výpisem ze svého bankovního účtu a při přiznání předmětných prací v kontrolním hlášení společnosti KS GAS. Žalovaný tak neunesl své důkazní břemeno, které jej podle § 95 odst. 5 písm. c) daňového řádu tíží.
11. Tím, že žalovaný aproboval závěr správce daně ohledně zjištění skutkového stavu ve vztahu k dodavateli KS GAS, nedostal povinnosti zakotvené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Správce daně má dbát na to, aby byl skutkový stav zjištěn co nejúplněji. Ten však žalobkyni opakovaně vyzýval, aby pro podporu svých tvrzení předkládala a navrhovala nové důkazní prostředky. Sám se však nesnažil o co nejúplnější zjištění skutkového stavu. Daňové řízení nestojí pouze na důkazním břemeni žalobkyně. K tomu odkazuje na odbornou literaturu a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2007, č. j. 1 Afs 45/2006-55.
12. Provedené místní šetření u společnosti FORSCHNER považuje žalobkyně za nezákonný důkaz. Správce daně v rámci něj pokládal otázky odběrateli FORSCHNER ohledně skutečností týkajících se žalobkyně a spolupráce s ní. Tím se tak dopustil výslechu svědka. O výslechu však žalobkyně nebyla vyrozuměna, čímž došlo k závažnému porušení jejích procesních práv. Podmínkou svědecké výpovědi je právo daňového subjektu být u ní přítomen tak, aby mohl nejen kontrolovat zákonnost postupu správce daně, ale i pokládat vyslychané osobě otázky. Správce daně se dozvěděl skutečnosti týkající se žalobkyně po telefonu, když se doptával během rozhovoru ohledně termínu místního šetření. Skutkový stav tak byl zjišťován nezákonnými prostředky.
13. Ze skutečnosti, že žalobkyně nedokáže určitou okolnost doložit písemnými podklady, nelze automaticky vyvodit, že posuzovaná skutečnost nenastala tvrzeným způsobem žalobkyní, nebo že nenastala vůbec. Skutečnost, že pracovní síly pořídila od dodavatele KS GAS prokázala předloženými doklady ve vztahu k odběrateli FORSCHNER, u něhož byly práce realizovány. Řádně provedenou svědeckou výpovědí mohlo dojít k identifikaci osob, které za odběratele FORSCHNER byly způsobilé určit, „zda byly předmětné pracovní síly poskytnuté dodavatelem KS GAS fakticky vykonány“. Napadené rozhodnutí je tak zatíženo vadou nezákonnosti. Daňové orgány jsou odpovědné za co nejúplnější zjištění skutkového stavu. Spokojily se však s tím, že bývalý zaměstnanec žalobkyně, pan B., se ke svědecké výpovědi nedostavil. O úplnosti zjištění skutkového stavu tak panují pochybnosti.
14. Na základě výše uvedeného proto navrhl, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

### III. Vyjádření žalovaného

15. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě odkázal na napadené rozhodnutí. K námitce stran neunesení důkazního břemene uvedl, že správci daně vznikly důvodné pochybnosti o přijetí zdanitelného plnění od společnosti KS GAS, které specifikoval konkrétně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 10. 5. 2019. Jednalo se zejména o charakter dodavatele, který byl zcela evidentně virtuální právnickou osobou, a dále se dodavatel stal nespolehlivým plátcem. Dodavatel ani nedisponoval žádnými zaměstnanci. Další pochybnosti shledal správce daně v odlišnosti dokladu totožného čísla, předloženého v jedné verzi žalobkyní a v druhé verzi dodavatelem KS GAS. Pochybnosti správce daně tak byly zřejmé a v souladu se zákonem vyjádřeny v předmětné výzvě k prokázání skutečností. V souladu se zákonem tak důkazní břemeno přešlo zpět na žalobkyni. Žalovaný nesouhlasí s žalobkyní, že by se jednalo pouze o formální pochybnosti.
16. Dále žalovaný rovněž nesouhlasí s námitkou, že nedostatečně zjistil skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, neboť toto je limitováno právě důkazní povinností daňového subjektu spočívající v povinnosti prokázat všechny skutečnosti, k jejichž tvrzení je povinen. Po předložení prvotních důkazů žalobkyní a zjištění skutkového stavu správcem daně přenesl správce daně důkazní břemeno zpět na žalobkyni. Povinnosti unést své důkazní břemeno se nelze zprostit s odkazem na povinnost správce daně co nejlépe zjistit skutkový stav ve věci.
17. Místní šetření proběhlo ohledně předložení dokladů ve vztahu k evidenci osob pohybujících se v areálu odběratele žalobkyně (společnosti FORSCHNER), k docházce zaměstnanců odběratele a dalších společností, k souvisejícím evidencím a k dokladům o pronájmu výrobních prostor odběratele třetím osobám. Cílem místního šetření nebylo provést výslech svědka a ani ho správce daně nerealizoval. Podstatou svědecké výpovědi je přednesení toho, jak svědek osobně vnímal určité skutečnosti svými smysly. Účelem místního šetření však nebylo získat informace o tom, co osoby působící v těchto společnostech vlastními smysly vnímaly, ale nalézt objektivní údaje dostupné z interních evidencí společností. Zaměstnanec odběratele v rámci místního šetření doložil pouze část požadovaných dokladů a vysvětlit, proč nemůže správci daně doložit také další požadované doklady. Správce daně nepokládal v rámci místního šetření zaměstnanci žádné otázky. Dále žalovaný poukázal na skutečnost, že sama žalobkyně přitom v rámci daňového řízení nenavrhl výslech osoby, která se za odběratele účastnila místního šetření.
18. Závěrem žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

### IV. Posouzení věci

19. Žaloba není důvodná.
20. Podstatou nyní projednávané věci je posoudit, zda žalobkyně usnesla své důkazní břemeno a prokázala, že má nárok na odpočet daně z přijatého plnění spočívajícího v poskytnutí pracovní síly za účelem kompletace kabelových svazků EVOBUS.
21. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má jak povinnost sám daň přiznat, tedy nese břemeno tvrzení, tak rovněž povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Tento princip je zakotven v ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu, dle kterého „*daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*“. 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 č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, 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“. Chtěla-li žalobkyně uplatnit nárok na odpočet DPH, byla povinna tvrdit a prokázat, že od jiné osoby, která byla v době transakce plátcem DPH, přijala zdanitelné plnění, které bylo fakticky realizováno, a že poskytnuté plnění bylo provedeno právě deklarovaným plátcem DPH.

22. Prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86 a ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, nebo ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi však nejsou dostačujícím podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30, ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72 a výše uvedený rozsudek č. j. 5 Afs 188/2004-63). Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 – 71, „samotné předložení formálně bezvadného daňového dokladu postačuje k prokázání vzniku nároku na odpočet daně přidané hodnoty, avšak vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, ztrácí daňový doklad svoji důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem“. K obdobnému názoru 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).
23. Dle § 92 odst. 4 daňového řádu „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.“ Žalobkyně je v souladu s § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu v rámci daňové kontroly povinna důkazní prostředky prokazující její tvrzení předložit.
24. Žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno tím, že správci daně předložila daňové doklady přijaté ve zdaňovacím období listopad 2016 a prosinec 2016 a evidenci pro účely daně z přidané hodnoty. Tím splnila formální podmínky nároku na odpočet ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a důkazní břemeno přešlo na správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Jak však bylo popsáno výše, 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. Aby správce daně své důkazní břemeno unesl, musí identifikovat konkrétní skutečnosti, které znevěrohodňují předložené doklady. Jak uvádí Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs

191/2019-32, „v každém případě je však pro přechod důkazního břemene zpět na daňový subjekt nezbytné, aby správce daně své pochybnosti kvalifikovaně vyjádřil.“

25. Správce daně vyjádřil konkrétně své pochybnosti ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 10. 5. 2019, č. j. 711711/19/2609-60563-508062. Na str. 2-8 této výzvy se těmito skutečnostmi podrobně zabýval. Konkrétně se jednalo např. o skutečnost, že společnost KS GAS s. r. o. získala status nespolehlivého plátce, nemá žádnou provozovnu, nereaguje řádně na výzvy správce daně, v kontrolovaném zdaňovacím období neměla žádné zaměstnance, ani za žádný rok své činnosti nezveřejnila svoji účetní závěrku. Dále daňové doklady vystavené společnosti KS GAS s. r. o. mají přidělena čísla, která obsahují odlišné číselné značení vystavených daňových dokladů v každém měsíci. Kromě toho doklad č. 20161012 má variabilní symbol shodný s číslem tohoto dokladu, zatímco daňový doklad č. 16110202 má odlišný variabilní symbol, a navíc byl chybně uveden v kontrolním hlášení namísto čísla dokladu. Dále žalobkyně v rámci protokolu o zahájení daňové kontroly uvedla, že pan H. mluvil při setkání česky, nicméně se jedná o osobu slovenské národnosti s trvalým bydlištěm na Slovensku. Mezi dalšími skutečnostmi vzbuzujícími pochybnost o faktickém přijetí plnění bylo též to, že více jak polovina plnění podle dokladu č. 20161012 byla uhrazena hotově ve vysokých splátkách, nebo okolnosti týkající se ukončení pracovního poměru pana B. u žalobkyně. V podrobnostech soud odkazuje na předmětnou výzvu, z níž vybral pro představu pouze některé skutečnosti vzbuzující pochybnosti správce daně.
26. Vyjádřením konkrétních, výše uvedených skutečností, vyhověl správce daně nárokům kladeným na něj ohledně unesení důkazního břemena. Žalobkyně tak byl informována, proč jí předložené listiny neobstojí a co způsobuje jejich neprůkaznost. Tím došlo podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu k přesunu důkazního břemena zpět na žalobkyni. Postup správce daně soud považuje za zákonný, neboť sám daňový řád tento přenos důkazního břemene na žalobkyni umožňuje.
27. Soud se přitom neztotožnil se žalobkyní, že by pochybnosti správce byly postaveny pouze na formálních nedostatcích, jako např. odlišnost dat a číslování faktur. Ve vztahu k námitkám směřujícím vůči virtuálnímu sídlu, provozovně a webovým stránkám společnosti KS GAS je třeba zdůraznit, že se nejednalo o jediné a nejvýznamnější pochybnosti, na jejichž základě by správce daně přenesl důkazní břemeno zpět na žalobkyni. Není tedy pravdou, jak se žalobkyně snaží předestřít, že právě zjištěná skutečnost o virtuálním sídle společnosti KS GAS (v době zjištění správce daně mělo na adrese sídla této společnosti zapsáno sídlo 149 daňových subjektů), absentující provozovna či nezveřejnění účetních uzávěrek touto společností (od počátku jejího vzniku) by způsobilo, že žalobkyně neprokázala uskutečnění zdanitelného plnění. Ve svém souhrnu bylo žalobkyni ve výzvě k prokázání skutečností detailně žalobkyni předestřeno, proč měl správce daně pochybnosti o přijetí plnění deklarovaného na dokladu č. 20161012. Za podstatné potom soud považuje, že obsahem předmětného zdanitelného plnění mělo být poskytnutí pracovní síly (za účelem kompletace kabelových svazků EVOBUS), avšak společnost KS GAS v tomto období nedisponovala žádnými zaměstnanci. Je tak zřejmé, že tato společnost neměla personální kapacitu pro uskutečnění plnění, přičemž žalobkyně tuto skutečnost nijak neozřejmila. Žalobkyně sice unesla své primární důkazní břemeno (předložením daňových dokladů), avšak následně již neunesla důkazní břemeno přenesené na ni výzvou k prokázání skutečností, neboť neprokázala splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně podle § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty (k tomu viz dále).

28. K námitce směřující vůči posuzování podpisů svědka H. soud uvádí, že správce daně pouze zjistil nesrovnalost u podpisu obsaženého ve smlouvě předložené žalobkyní a ve smlouvě předložené společností KS GAS, přičemž tyto podpisy neodpovídaly podpisům notářsky ověřeným a uloženým ve Sbírce listin. Soud souhlasí se žalobkyní, že k závěru o tom, zda předmětné smlouvy byly skutečně podepsány svědkem H., či nikoliv, by mohlo dojít až na základě vypracovaného znaleckého posudku, v němž by se znalec zabýval pravostí podpisu. V tomto případě však správce daně pouze vyhodnotil nesrovnalosti u podpisů, přičemž vycházel z písemností, které podepsal svědek H. a které byly notářsky ověřeny a uloženy ve Sbírce listin. U nich je tak jednoznačně prokázáno, že je svědek H. skutečně podepsal. Tato skutečnost tak v souhrnu s dalšími vyvolala pochybnost o uskutečnění zdanitelného plnění. Podstatnou skutečností přitom je, že pochybnost ohledně podpisu pana H. nebyla jedinou pochybností, na jejímž základě by správce daně přenesl důkazní břemeno zpět na žalobkyni. Jednalo se pouze o jednu z mnoha dalších, jak již soud uvedl výše.
29. Žalobkyně dále namítá, že svědeckou výpověď svědka H. považuje za nevěrohodnou. Svědek H. uvedl, že žalobkyni nezná, a že neposkytl pro žalobkyni žádnou pracovní sílu. To přesto, že společnost KS GAS přiznala plnění ve prospěch žalobkyně v kontrolním hlášení a na společnost KS GAS byla připsána částka jakožto úhrada žalobkyně za poskytnutí pracovní síly.
30. Výslech pana H. proběhl na základě žádosti správce daně o mezinárodní výměnu informací – o provedení výslechu svědka ve Slovenské republice. Svědecká výpověď se uskutečnila dne 29. 6. 2020 v Daňovém úřadu v Bratislavě, přičemž o výslechu byl sepsán protokol č. j. 101092192/2020. Svědek H. vypověděl, že v předmětném období byl jediným jednatelem společnosti KS GAS (neudělil žádnou plnou moc k zastupování společnosti), ale nevykonával žádné procesní úkony (jako vystavování a podepisování faktur). Společnost KS GAS neměla žádné zaměstnance, činnost vykonával elektronicky, žádné prostory k dispozici společnost neměla. Jedinou činností, kterou jako jednatel vykonával, bylo obchodování na burze s energiemi EPEX prostřednictvím další společnosti, a to do 24. 5. 2016. Bankovní účet společnost měla, avšak poslední transakce byla realizována dne 21. 5. 2016. Dále uvedl, že žalobkyni nezná, nebyl v kontaktu s žádnými osobami z této společnosti, ani nepodepsal žádné smlouvy. Při výslechu byla panu H. předložena předmětná faktura, k níž uvedl, že ji nevyhotovil, nepodepsal a vidí ji poprvé. Domnívá se, že jeho osobní údaje, jakož i razítko a podpis, byly zfalšovány. Společnost KS GAS žádné razítko neměla. Svědek také uvedl, že nezná společnost FORSCHNER, ani s ní nikdy nespolečně pracoval. Výslechu svědka byl přítomen taktéž zástupce žalobkyně (která o jejím uskutečnění byla řádně informována), Mgr. M. Na jeho položené otázky uvedl, že nezná jak pana B., tak pana S., v předmětném období mu nebyly odcizeny osobní ani firemní doklady, a že účet, který je uveden na fakturách, patřil společnosti KS GAS, avšak přes něj nechodily žádné platby. V podrobnostech soud odkazuje na odpověď na žádost o mezinárodní výměnu informací, č. j. 705870/20.
31. Soud se ztotožňuje s daňovými orgány (viz str. 20-22 zprávy o daňové kontrole a body 47-49 napadeného rozhodnutí), že z provedeného výslechu jednoznačně vyplývá, že svědek H., jakožto jednatel společnosti KS GAS, se žalobkyní nespolečně pracoval, nevystavoval ani nepodepisoval žádné dokumenty. Skutečnosti uváděné žalobkyní ve vyjádření se tak vůbec neshodují s výpovědí svědka H. Ani po provedení svědecké výpovědi tak nebylo prokázáno uskutečnění deklarovaného plnění na daňovém dokladu č. 20161012. Soud nesouhlasí s tvrzením, že by správce daně měl zájem vyhodnotit svědeckou výpověď jako věrohodný

a způsobilý důkazní prostředek. Skutečnost, že žalobkyní navržený svědek nevypovídal ve prospěch žalobkyně, respektive popřel spolupráci s ní, nemůže způsobovat nevěrohodnost této výpovědi. Žalobkyně byla o uskutečnění svědecké výpovědi informována, jejímu zástupci bylo umožněno klást svědkovi otázky, přičemž rozsah, v jakém svého práva využije, je už pouze na ni. Svědeckou výpověď svědka H. soud považuje za věrohodnou. Je přitom nutno zdůraznit, že závěr správce daně a žalovaného, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno nestojí pouze na výsledku svědka H., ale na skutečnosti, že žalobkyně v průběhu daňového řízení nepředložila žádné důkazní prostředky, jimiž by faktické uskutečnění zdanitelného plnění prokázala.

32. K námitce, že žalobkyně zaslala na bankovní účet společnosti KS GAS za poskytnutí pracovní síly platbu, soud odkazuje na vypořádání této námitky žalovaným v bodě 65 jeho rozhodnutí. Je třeba souhlasit s tím, že samotná úhrada není schopna prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Mimo to je třeba dodat, že další tři platby měly proběhnout v hotovosti (viz tabulka na str. 13 zprávy o daňové kontrole), přičemž uskutečnění těchto plateb nelze mít z žádného důkazního prostředku za prokázané. K namítanému uvedení předmětného plnění společností KS GAS v kontrolním hlášení, soud odkazuje na bod 61 napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný správně s odkazem na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 8. 6. 2021, č. j. 31 Af 69/2019-51 uzavřel, že uvedení plnění v kontrolním hlášení nemůže být jednoznačným důkazem toho, že plnění bylo poskytnuto.
33. Soud tak námitku, že správce daně neunesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neshledal důvodnou. Žalovaný se přitom totožnou námitkou vznesenou v odvolání již zabýval v bodech 57-59 napadeného rozhodnutí, na které soud v podrobnostech také odkazuje.
34. Dále se soud zabýval námitkami směřujícími do nezákonně a nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Žalobkyně má za to, že správce daně a žalovaný nedostaly § 92 odst. 2 daňového řádu, neboť rezignovaly na povinnosti plynoucí z tohoto ustanovení. Daňové řízení přitom nestojí pouze na důkazním břemenu žalobkyně. Místní šetření provedené u společnosti FORSCHNER považuje za nezákonné, neboť se při něm správce daně dopustil nepřipustného skrytého výsledku svědka.
35. Ve vztahu k namítanému nedostatečně zjištěnému skutkovému stavu soud uvádí, že je to daňový subjekt, kdo má povinnost tvrzení a ohledně ní nese důkazní břemeno (v podrobnostech viz body 21-23 tohoto rozsudku). To ovšem nebrání správci daně, aby vyhledal a zohlednil i jiné důkazy než ty jemu navržené. Neznamená to však, že by správa daní byla ovládána zásadou vyšetřovací, která přenáší odpovědnost za zjištění skutkového stavu na orgán veřejné moci. Bude to vždy daňový subjekt, který bude primárně odpovědný za unesení důkazního břemene. Správce daně unesl své důkazní břemeno tím, že ve výzvě k prokázání skutečností informoval žalobkyni, proč jí předložené listiny neobstojí a co způsobuje jejich neprůkaznost. Tím došlo k přesunu důkazního břemene, přičemž žalobkyně své důkazní břemeno ohledně prokázání uskutečnění předmětného zdanitelného plnění neunesla. Správce daně přitom provedl žalobkyní navržené důkazy, jako např. výslech svědka H. (provedený prostřednictvím žádosti o mezinárodní výměnu informací), avšak ani tento svědek nepotvrdil uskutečnění zdanitelného plnění. Výslech svědka B. nebyl uskutečněn, protože správcem daně tento svědek nebyl nalezen prostřednictvím Cizineckého informačního systému. Správce daně se pokusil zajistit výslech svědka prostřednictvím žádosti o mezinárodní výměnu informací, avšak předvolání nebylo možné doručit, a ani policii Slovenské republiky se nepodařilo svědka B. předvést. Za účelem

zjištění osob pohybujících se v prostorách sídla společnosti FORSCHNER v kontrolovaných zdaňovacích obdobích taktéž správce daně provedl místní šetření, avšak ani touto společností předložené doklady neobsahovaly žádné informace, které by mohly prokázat uskutečnění předmětného zdanitelného plnění. Soud tak uzavírá, že závěry žalovaného a správce daně o odepření nároku na odpočet byly učiněny na podkladě řádně zjištěného skutkového stavu a ob stojí.

36. Konečně se soud zabýval místním šetřením. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně se rozhodl provést místní šetření za účelem zjištění osob pohybujících se v prostorách sídla společnosti FORSCHNER ve zdaňovacích obdobích listopad 2016 a prosinec 2016. Účelem místního šetření přitom bylo předložení požadovaných dokladů (viz sdělení termínu místního šetření č. j. 3847/20/2609-60563-508062), jako např. evidence docházky za listopad a prosinec 2016 a prohlídka výrobních prostor a zázemí pro zaměstnance. K nutným úkonům spojeným s místním šetřením byl za společnost FORSCHNER zmocněn pan Z.
37. Z protokolu o místním šetření (č. j. 55476/20/2609-60563-508062) vyplývá, že pan Z. uvedl obecné informace k prostorům výroby a společnosti FORSCHNER. Následně správci daně předložil dokumenty, které správce daně požadoval předložit, a to konkrétně evidenci docházky kmenových zaměstnanců za měsíce listopad a prosinec 2016 a faktury od agentur (žalobkyně, společnosti PEOPLE Capital CZ s. r. o., společnosti Študentský servis, spol. s. r. o.) za měsíce listopad a prosinec 2016. Dále pan Z. správci daně sdělil, z jakého důvodu nemůže předložit další požadované doklady. Konkrétně uvedl, že docházka nemá historii, sleduje pouze aktuální měsíc, přičemž podklady s přehledy docházky zaměstnanců jednotlivých agentur byly posílány těmto agenturám emailem. Jeden list obsahoval celkový počet odpracovaných hodin jednotlivými zaměstnanci a druhý obsahoval týdenní sestavy s průchody, které si však každý zaměstnanec zaznamenával sám. Docházku kmenových zaměstnanců společnosti FORSCHNER kontroloval mistr. Docházka agenturních zaměstnanců nebyla ze strany společnosti FORSCHNER kontrolována, podstatná pro společnost byla pouze odpracovaná doba a faktura.
38. Z předložených dokladů v rámci místního šetření je zřejmé, že neobsahují žádné informace o žalobkyni či společnosti KS GAS. Taktéž z nich nevyplývá jakákoliv informace o jejich spolupráci (ve vztahu k předmětnému zdanitelnému plnění), či uskutečnění předmětného zdanitelného plnění. Soud se ztotožňuje se správcem daně, že předložené doklady nejsou způsobilé prokázat uskutečnění předmětného zdanitelného plnění mezi společností KS GAS a žalobkyní. Soud přitom nesouhlasí se žalobkyní, že by se žalovaný dopustil v rámci místního šetření skrytého výslechu svědka. Z protokolu o místním šetření je zřetelné, že účelem bylo předložení požadovaných dokladů a prohlídka výrobních prostor a zázemí pro zaměstnance, nikoliv však výslech pana Z. Správce daně nekladl panu Z. v průběhu místního šetření žádné otázky, přičemž pan Z. pouze uvedl, proč nemůže poskytnout některé doklady, které správce daně požadoval. Soud tak má za to, že se nejednalo o skrytý výslech a nemohlo tak být zasazeno do práv žalobkyně. Odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2009, č. j. 9 Afs 27/2009-170, soud neshledal příslušným, neboť skutkový stav v této věci byl odlišný – správce daně vyzval několik osob k podání vysvětlení a předložení listin, přičemž jednotlivým osobám byly v uvedených výzvách kladeny otázky. Taková situace však v případě žalobkyně nenastala. Z ničeho taktéž nevyplývá, že by správce daně kladl společnosti FORSCHNER (respektive zmocněnému zaměstnanci) otázky prostřednictvím telefonního hovoru, jak žalobkyně namítá (sama žalobkyně k předmětnému tvrzení nepředložila ničeho). Správce daně nepožadoval další informace nad

rámec předložených listin a prohlídku prostor pro zaměstnance. Navíc soud uvádí, že žalobkyně ani v odvolacím řízení nenavrhl provedení výslechu žádného zaměstnance společnosti FORSCHNER za účelem prokázání uskutečnění zdanitelného plnění. Námitka není důvodná.

39. Vzhledem ke skutečnosti, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala splnění hmotněprávních podmínek podle § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, přistoupil správce daně k doměření daně z přidané hodnoty zcela v souladu se zákonem

#### V. Závěr a náklady řízení

40. Soud tedy shledal námitky žalobkyně neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
41. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

#### Poučení:

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

Brno 26. září 2023

Zuzana Bystřická v. r.  
předsedkyně senátu