



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců JUDr. Václava Štencla, MA, a Mgr. Jana Jiráska, Ph.D., ve věci

žalobce: **Marek Míšek**, IČO 65378181
sídlem Akátová 1022/1, 696 18 Lužice
zastoupený advokátkou JUDr. Nikolou Jílkovou, Ph.D.
sídlem Drobného 342/72, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 5. 2023, č. j. 17112/23/5300-22444-704601,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále „správce daně“) žalobci dodatečným platebním výměrem 14. 3. 2022, č. j. 1032866/22/3010-50522-704061, doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2017 ve výši 102 398 Kč a stanovil povinnost uhradit

penále ve výši 20 479 Kč. Žalovaný následně napadeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a platební výměr potvrdil.

2. Předmětem sporu je otázka, zda žalobce prokázal splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, resp. zda prokázal přímou a bezprostřední souvislost přijatého plnění se svou ekonomickou činností.

II. Stanoviska účastníků řízení

3. Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítá, že mu bylo znemožněno nahlížet do spisu před vydáním napadeného rozhodnutí, přestože žalovaného upozorňoval na neúplnost spisu a na to, že s částí spisu dosud neměl možnost se seznámit. Soupis spisu byl pozměněn. Část spisu byla doplněna, rozsahy stran nesouhlasí s rozsahem dokladů, které žalobce předal správci daně. Jestliže žalobce vznesl řádně a včas procesní návrh, měl o něm žalovaný rozhodnout před vydáním konečného rozhodnutí. Neprovedením navržených důkazů se správce daně dopustil krácení procesních práv žalobce, v důsledku čehož nedostatečně a nesprávně zjistil skutkový stav a vydal nezákonné rozhodnutí. Není pravda, že se doprava vztahovala hlavně k přepravě lidí nebo vždy byla do druhého dne. I kdyby měl správce daně za to, že předložené doklady neosvědčují každou hodinu práce uvedených zaměstnanců za daný rok, měl uznat žalobci alespoň něco. Žalobce považuje za absurdní, že mu žalovaný uznal pronájem skladovacích prostor a jejich využívání k ekonomické činnosti, avšak náklady na pracovníky ve skladu provádějící manipulaci se zbožím ne. Vzhledem k podkladům, které žalobce správci daně poskytl, svědčí tento závěr o zaujatosti a objektivně špatných vztazích úřední osoby. Správce daně nebere v úvahu, že na uvedený rozsah zakázek, za kterými stojí 220 vydaných faktur za jeden rok, byl žalobce sám. Ačkoliv fakticitu prací těchto pracovníků ani jejich rozsah žalovaný po provedeném dokazování nerozporuje, mzdové náklady pracovníků v tomto skladu neuznává. Správce daně nehodnotil všechny důkazy objektivním způsobem, samostatně a ve vzájemné souvislosti, o čemž svědčí uvedené nepřesnosti, jako např. že u odběratele „GrossBecker“ (pozn. soudu: žalobce má pravděpodobně na mysli společnost Groz-Beckert Czech s.r.o.) prováděl pouze objednávky do druhého dne. Správci daně nebylo tvrzeno, že odběratelé požadovali skladování, jak se žalovaný domnívá. Dokazování správce daně bylo nezákonné až excesivní. Žalovaný nevzal v potaz důkazní prostředky, které mu žalobce odeslal před vydáním napadeného rozhodnutí.
4. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkazuje na správní spis a odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhuje, aby soud žalobu zamítl. Dodává, že žalobce nepostupoval obezřetně, když přijal plnění ve výši 430 800 Kč, aniž by trval na uzavření písemné smlouvy, tím spíše v situaci, kdy na přijatých daňových dokladech nebyl předmět plnění dostatečně specifikován a ze zaslaných mzdových listů tří pracovníků dodavatele není zřejmé, jaké služby byly poskytnuty. Zároveň způsob úhrady nezaručoval zachování auditní stopy. Nespokojenost žalobce s výsledkem hodnocení provedených důkazů, např. výpovědi svědka D. K., nezakládá povinnost správce daně výpovědi svědků opakovat. Před vydáním napadeného rozhodnutí byl žalobce písemně vyrozuměn o důvodech neprovedení opakované svědecké výpovědi D. K. Výslech svědka P. žalobce nenavrhoval. K návrhu žalobce na provedení pravidel hry DPD Kamionem po Evropě se vyjádřil správce daně ve zprávě o daňové kontrole. Žalobce mohl nahlížet do spisu po celou dobu odvolacího řízení, i po vydání napadeného rozhodnutí. Doplnění odvolání doručené žalovanému dne 24. 5. 2023 ve 14:30 hod bylo žalovanému doručeno poté, co bylo napadené rozhodnutí vydáno

(24. 5. 2023 v 10:18 hod) a dodáno do datové schránky žalobce. Žalovaný se tímto podáním zabýval z pohledu potenciálních důvodů pro uplatnění dozorčího prostředku. K žádné ztrátě spisového materiálu nedošlo. Tři písemnosti (A1, A8, A30) doplněné do spisu oproti soupisu ze dne 3. 8. 2020 jsou žalobci známy, jednoznačně patrné a snadno identifikovatelné z předaného spisového seznamu zaslaného odvolacím orgánem. Stejně tak položky A43 a A44, které ke dni 12. 1. 2021 nebyly při nahlížení obsahem soupisu, byly písemnosti žalobci již dříve známy. Co se týče doplnění písemností D7 – D9 do části D spisu, jedná se toliko o písemnosti správce daně sloužící výhradně pro jeho potřeby.

III. Posouzení věci krajským soudem

5. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní; dále „s. ř. s.“). Soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Při rozhodování vycházel z obsahu správního spisu, nad jehož rámec nebylo potřeba provádět dokazování.
6. Úvodem soud předesílá, že se může zabývat pouze takovými námitkami, z nichž je patrné, z jakých skutkových a právních důvodů žalobce rozhodnutí žalovaného napadá. Z řady pasáží v žalobě je přitom obtížně seznatelné, kdy žalobce toliko rekapituluje vývoj řízení a obsah rozhodnutí, kdy shrnuje právní rámec povinností žalovaného a kdy skutečně vytýká žalovanému konkrétní vadu. Krajský soud proto vyhodnotil jako žalobní body pouze ty pasáže, z nichž vyplývá zřetelný a blíže zdůvodněný nesouhlas žalobce s konkrétním postupem či závěrem žalovaného.
7. Podaná žaloba působí značně nepřehledně nejen s ohledem na výše uvedené, ale také pro četné množství gramatických chyb, které v některých případech (absence slov, chyby v interpunkci, chybný slovosled, neshoda podmětu s přísudkem) ztěžují pochopení, co je vlastně obsahem sdělení, a co tedy žalobce správním orgánům vytýká. Uvedené nedostatky přitom nejsou v žádném případě ojedinělé. Z mnoha obtížně uchopitelných tvrzení žalobce lze toliko jako příklad citovat následující pasáže: *„Námitku selektivního dokazování uplatňoval žalobce v samotném daňovém řízení a neuznání plnění, a to ani částečně (správce daně z důvodu chyby v prosinci neuznal celý rok).“*, dále pak *„S ohledem na skutečnost, že správce daně obdržel nebo si sám vyžádal doklady, že žalobce jako fyzická osoba podnikající sám provedl a vystavil v daném roce přes 220 faktur na dopravu (jejich soupis by měl být součástí kontrolních hlášení a rovněž byly správci daně i zaslány všechny doklady od tří odběratelů a dodavatele IP trade.“*, či *„Zcela zásadní pochybení žalovaného, které mělo vliv na zákonnost rozhodnutí, vedle neumožnění nahlédnutí do spisu na základě řádně a nevypořádání a nerozhodnutí o tomto procesním návrhu před rozhodnutím ve věci se s námitkami neúplnosti spisu a naopak s doplněním listin do spisu, se kterými se žalobce nemohl dříve seznámit“*. Taková tvrzení, stejně jako řada dalších, jsou natolik nesrozumitelná, že je jako řádný žalobní bod vůbec nelze vnímat. Podobné nedostatky však nebyly důvodem pro odstraňování vad žaloby, neboť ta obsahuje také konkrétní, projednatelné námitky, a splňuje tak náležitosti dle § 70 odst. 1 s. ř. s.
8. Soud nebude reagovat na každé dílčí tvrzení žalobce, neboť takový postup by vedl k úplnému zamlžování podstaty věci a zplevelení řízení informacemi, které nejsou pro danou věc stěžejní. Žalobce zjevně brojí proti veškerým tvrzením, úkonům a postupům žalovaného, bez ohledu na to, zda se jedná o nosné důvody rozhodnutí či relevantní skutečnosti ve vztahu k výsledku řízení. Soud rozhodně nemá v úmyslu prohlubovat tento

stav, který vede k recyklaci týchž námitek a postupnému nabalování méně a méně podstatných informací. Zaměří se proto na skutečnosti, které jsou pro danou věc opravdu podstatné, a posoudí primárně, zda byly naplněny důvody pro doměření daně pro nesplnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty a zda daňové orgány postupovaly v řízení v souladu se zákonem. Ke skutečnostem zcela marginálním se soud vyjádří pouze ve stručnosti.

9. Ačkoliv žalobce spatřuje v napadeném rozhodnutí celou řadu nedostatků, je třeba jeho přezkoumatelnost hodnotit s ohledem na odvolání, které žalobce podal. Odvolací důvody byly žalobcem uvedeny obecně, heslovitě, v odrážkách. Je tedy nutno upozornit žalobce na to, že míra precizace odvolacích námitek určuje do značné míry také to, jaké právní ochrany se odvolateli u odvolacího orgánu dostane. Čím je odvolání obecnější, tím obecněji k němu může odvolací orgán přistoupit a posuzovat jej. Stejně jako soud, ani správní orgány nejsou povinny za účastníky řízení spekulativně domýšlet další argumenty či vybírat z reality skutečnosti, které odvolání podporují (k tomu srov. závěry rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, vztahující se k nárokům na rozhodnutí správních soudů, jež jsou ale podle názoru krajského soudu aplikovatelné rovněž na rozhodnutí správních orgánů; všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).
10. Žalobce v čl. II žaloby v rámci „popisu řízení předcházející vydání nezákonného rozhodnutí“ uvádí několik tvrzení o nezákonnosti výzev k prokázání skutečností, které byly správcem daně žalobci zaslány, a kterým žalobce, i přes jejich nedostatky vyhověl a doloženými podklady prokázal správcem daně zpochybňované skutečnosti. Uvedená tvrzení soud nepovažuje za řádná žalobní tvrzení brojící proti nezákonnosti výzev. Jednak má soud za to, že již samotným čl. II žaloby měl žalobce v úmyslu toliko zrekapitulovat dosavadní průběh řízení. Jednak žalobce v rámci svých konstatování o nezákonnosti výzev nijak nereaguje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, ve kterém žalovaný dostatečně podrobně popsal, z jakého důvodu považuje výzvy k prokázání skutečností za řádně odůvodněné a pochybnosti za dostatečně vysvětlené. Nutno dodat, že předmětem přezkumu v posuzované věci je právě napadené rozhodnutí. Žalobce je tedy „*povinen jím spatřované důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí správního orgánu v žalobě explicitně uvést a vymezit tak rozsah soudní kontroly správního rozhodnutí (srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 17. 2. 1995, čj. 6 A 15/94-39, SP č. 136)*“. Právě uvedené potvrdil i Nejvyšší správní soud (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2019, č. j. 1 Afs 75/2019-34, či ze dne 9. 7. 2019, č. j. 7 Afs 161/2018-28).
11. Soud následně přistoupil k věcnému přezkumu zákonnosti napadeného rozhodnutí, při kterém se v prvé řadě zaměřil na skutkový stav, který byl v daňovém řízení zjištěn. K tomu je třeba uvést, že daňové řízení je založeno na zásadě, že je to daňový subjekt, tj. žalobce, kdo je povinen prokázat správnost a úplnost svých daňových tvrzení.
12. Dle § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád „[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“ (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat „*všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*“ (odstavec 3). „[P]okud 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“ (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje „*skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost*

povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“ [odstavec 5 písm. c)].

13. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. 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 natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49). 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, dostupný na <https://nalus.usoud.cz/>).
14. Co se týče samotného prokazování splnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, k tomu soud uvádí, že daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro svou daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného. Podle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování vyjmenovaných plnění. Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty je pro uplatnění nároku na odpočet daně plátce povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad. Znamená to tedy, že daňový subjekt je povinen tvrdit, chce-li uplatnit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem daně z přidané hodnoty, přijal plnění zákonem charakterizovaná jako zdanitelné plnění a tato použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti.
15. Pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je tedy plátce daně povinen primárně předložit daňový doklad, a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu se shora citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne

27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). Pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale i stav faktický.

16. Vždy je třeba kumulativní naplnění podmínek vyplývajících z § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty (tj. nejen předložení formálních dokladů, ale také prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění, osobu dodavatele – plátce daně z přidané hodnoty, užití plnění v rámci ekonomické činnosti a s tím související skutečnosti). Nelze tedy žalobci uznat část uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty pouze z toho důvodu, že „nějaké“ náklady musel žalobce k uskutečnění zdanitelného plnění vynaložit. V případě daně z přidané hodnoty platí, že není-li splněna byť jen jedna podmínka, nárok na odpočet daně z přidané hodnoty žalobci nenáleží.
17. Žalobce spatřuje rozpor závěrů daňového řízení v tom, že správce daně uznal pronájem skladovacích prostor žalobcem jako přijaté plnění bezprostředně související s jeho ekonomickou činností, zatímco v případě plnění pracovníků provádějících ve skladu manipulaci se zbožím prohlásil souvislost s ekonomickou činností žalobce za neprokázanou.
18. Uvedenou skutečnost nepovažuje zdejší soud za jakkoli problematickou. V případě plnění spočívajícího v pronájmu skladovacích prostor, které žalobce prokazoval fakturou č. 2017122703 (interní označení FP 1711050) ze dne 29. 12. 2017, vystavenou dodavatelem IP TRADE BRNO s.r.o., dospěl správce daně k závěru o kumulativním naplnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. U plnění fakturovaných jako „mzdové náklady a provize za poskytnutí pracovníků za rok 2017“, prokazovaných fakturami č. 2017122901 (interní označení FP1711054), č. 2017122902 (interní označení FP1711052), č. 2017122903 (interní označení FP1711053) ze dne 29. 12. 2017, vystavenými dodavatelem IP TRADE BRNO s.r.o., však naplnění těchto podmínek neshledal. Své pochybnosti přitom odůvodnil zejména tím, že žalobce nepředložil žádné smluvní ujednání o službách balení, které by dodavatelem měly být v rámci pronájmu skladovacích prostor poskytovány, a dále tím, že všechny tři faktury byly vystaveny ve stejný den, se stejným předmětem plnění, za stejné období (celý rok 2017) a se stejnou hodnotou deklarovaného plnění. Vzniklé pochybnosti správce daně nerozptýlily ani skutečnosti zjištěné na základě provedení svědecké výpovědi jednatele dodavatele D. K. Ačkoliv svědek v obecné rovině potvrdil údaje uvedené na daňových dokladech, k poskytnutému předmětu plnění neuvedl dostatečně konkrétní informace. Nebylo zjištěno, kteří zaměstnanci manipulaci se zbožím prováděli, v jaké době, ani v jakém rozsahu. Ani přes výzvu správce daně neposkytl dodavatel v daňovém řízení konkrétní výkazy práce, z nichž by vyplýval skutečný rozsah činnosti zaměstnanců dodavatele či z nichž by bylo možné provést přepočít tohoto rozsahu do jednotek uváděných na třech vydaných fakturách. Dodavatel doložil správci daně toliko mzdové listy tří zaměstnanců, z nichž požadované informace nevyplývaly.
19. Zdejší soud se ztotožňuje s hodnocením správce daně a žalovaného, že předložené faktury samy o sobě, ani ve spojení s výpovědí D. K., neprokazují, že předmětná plnění byla využita k uskutečňování ekonomické činnosti žalobce. V řízení nebyla prokázána existence smluvního ujednání o tomto plnění, plnění je fakturováno na základě třech faktur vydaných ve stejný den, se stejným, blíže nekonkretizovaným předmětem plnění. Ačkoliv je na fakturách jako způsob úhrady uveden bankovní příkaz, úhrada proběhla v hotovosti. Svědek K. nesdělil správci daně ani jména konkrétních zaměstnanců, kteří měli plnění poskytovat, ani konkrétní informace o rozsahu jejich činnosti či způsobu rozdělování práce,

ani nepředložil žádné výkazy činnosti, ze kterých by bylo možno zjistit rozsah a dobu plnění pro žalobce.

20. Dle tvrzení žalobce vznikla potřeba pronájmu skladovacích prostor, a tedy i s ním související služby manipulace s uskladněným zbožím, v souvislosti s jeho ekonomickou činností pro odběratele M. P. V této souvislosti je však třeba upozornit na zjevný rozpor mezi celkovou hodnotou přijatého plnění za rok 2017 od dodavatele (mzdové náklady a provize fakturované částkou 430 800 Kč základu daně) a plněním, které žalobce poskytoval svému odběrateli M. P. (přeprava a manipulace se zbožím fakturované částkou 96 598 Kč základu daně). Ani z tvrzení žalobce ani z provedených důkazů v řízení nevyplynulo žádné vysvětlení uvedeného rozdílu. Nutno dodat, že manipulačním službám odpovídá pouze určitá část z hodnoty 96 598 Kč, přičemž žalobce ji jakkoli blíže nespecifikoval.
21. Ani z tvrzení žalobce v daňovém řízení, ani z dokladů vystavených žalobcem pro jeho odběratele, ani z informací poskytnutých žalobcovými odběrateli neplyne, že by žalobce manipulační služby se zbožím ve skladu využíval pro uskutečňování plnění pro jiné odběratele. Ačkoliv žalobce v žalobě takové tvrzení v obecné rovině uvádí, v daňovém řízení odůvodňoval potřebu skladování zboží v souvislosti se zajišťováním přepravy pro M. P. Stejně tak z vyjádření odběratelů, u nichž s ohledem na dosahovaný objem obchodů připadala v úvahu potenciální souvislost s prověřovaným přijatým plněním, nevyplynula potřeba využívání skladovacích prostor u dodavatele žalobce. Zboží bylo ve většině případů přepravováno v rámci jednoho dne nebo do druhého dne.
22. Žalobce vytýká žalovanému tvrzení o požadavku odběratelů žalobce na rychlost přepravy. Dle žalobce z dokladů obstaraných správcem daně plyne, že ne všechny dopravy byly požadovány do druhého dne a že ne u všech doprav byl kladen požadavek na rychlost. Takový závěr však žalovaný v napadeném rozhodnutí neuvádí. Výše uvedené závěry učinil žalovaný jednak ve vztahu k přijatým plněním spočívajícím v manipulačních pracích ve skladu, jednak ve vztahu ke dvěma žalobcovým odběratelům (Groz-Beckert Czech s.r.o. a Karel Kaňák s.r.o.), u nichž s ohledem na objem uskutečněných obchodů připadala v úvahu souvislost se mzdovými náklady a provizemi zaměstnanců ve skladu. Není nutno mít za prokázané, že všechny přepravy uskutečněné žalobcem proběhly bez skladování zboží. Pro důvodnost pochybností vyslovených správcem daně postačuje, že většina žalobcem vystavených dokladů i vyjádření samotných odběratelů nasvědčuje tomu, že přeprava zboží byla prováděna bez skladování, neboť mezi nakládkou a uskutečněním konkrétního plnění neuplynul více než jeden den. Uvádí-li žalobce, že není pravda, že se doprava vztahovala hlavně k přepravě lidí nebo že byla vždy do druhého dne, tak z napadeného rozhodnutí takový závěr nevyplyvá.
23. Žalobce namítá, že správce daně měl uznat žalobci alespoň něco, i kdyby měl za to, že předložené doklady neosvědčují každou hodinu práce zaměstnanců ve skladu za daný rok. Uvedená námitka je nedůvodná. Důvodem pro rozhodnutí správce daně byla skutečnost, že žalobce neprokázal souvislost nárokovaného přijatého plnění se svou ekonomickou činností, a to ani z části. Nemohl tak ani z části žalobcem uplatňované plnění posoudit jako daňově uznatelné, nadto za situace, kdy ani sám žalobce ani jeho dodavatel nepředložili smlouvu o tomto plnění ani výkaz činnosti zaměstnanců dodavatele či jakékoli jiné rozvržení tvrzených prací se zbožím žalobce ve skladu. Za této situace je nutno konstatovat, že žalobce nevyvinul dostatečné úsilí pro to, aby předešel případnému neunesení důkazního břemene při prokazování oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

24. Soud podotýká, že žalobce sice zpochybňuje v mnoha ohledech zjištění správce daně a provedené hodnocení ve vztahu k uznatelnosti uplatňovaného nároku, sám však na podporu uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty nepředložil takové doklady ani neuvedl taková tvrzení, které by konkretizovaly přijatá plnění a jejich souvislost s plněním žalobcem poskytovaným. Nelze než zopakovat, že je to žalobce, kdo je povinen prokázat použití přijatých zdanitelných plnění v rámci své ekonomické činnosti v souladu s § 72 zákona o dani z přidané hodnoty. Především je to žalobce, kdo je povinen chovat se v obchodních vztazích s dostatečnou mírou obezřetnosti a zajišťovat si při své podnikatelské činnosti takové podklady, kterými bude schopen prokázat nejen formální, ale i hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Potřebnou obezřetnost lze v případě žalobce jen stěží konstatovat. Plnění byla žalobci poskytována bez předchozího uzavření písemné smlouvy, k jejich úhradám docházelo, v rozporu s informacemi uvedenými na fakturách, v hotovosti, celková hodnota přijatých plnění více než čtyřnásobně převyšuje hodnotu žalobcem poskytnutých plnění, v průběhu řízení nebyl předložen žádný konkrétní podklad vypovídající o jednotlivých činnostech, době jejich trvání, rozsahu, ani osobách, které je prováděly. Správce daně není povinen prokázat, že se posuzované obchodní transakce neuskutečnily tak, jak žalobce tvrdí. Je povinen prokázat toliko existenci vážných a důvodných pochyb o tom, že se transakce uskutečnily tak, jak je tvrzeno. Důkazní břemeno jej tíží pouze ve vztahu k těmto pochybnostem, nikoliv k jiné než daňovým subjektem tvrzené verzi událostí, kterou ostatně správce daně nemusí ani tvrdit (natož prokazovat). S ohledem na výše uvedené má soud za to, že správce daně své důkazní břemeno unesl a provedeným dokazováním dostatečně zpochybnil tvrzení žalobce, resp. existenci nároku žalobce na odpočet daně z přidané hodnoty.
25. V žalobě zmiňovanou rozporuplnost, resp. nejednoznačnost pochybností daňových orgánů vytváří přitom sám žalobce. Záměrně totiž přehlíží primární, najisto postavené důvody pro odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, a současně zpochybňuje skutečnosti sekundární, které nejsou, v případě potvrzení důvodů primárních, pro posouzení věci podstatné. Toliko dokreslují nastalý stav, tj. stav důkazního materiálu obstaraného žalobcem, míru obezřetnosti žalobce vůči svým obchodním partnerům a schopnost svědků poskytnout konkrétní informace o uskutečněných plněních.
26. Jak je patrné z výše uvedeného posouzení, závěry učiněné daňovými orgány považuje soud za plně odpovídající dostatečně zjištěnému skutkovému stavu. V hodnocení otázky, zda žalobce unesl své důkazní břemeno ohledně toho, že sporná plnění byla skutečně využita žalobcem v rámci jeho ekonomické činnosti, se zdejší soud plně shoduje se správcem daně a žalovaným. Žalobce neprokázal splnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, neboť neprokázal přímou a bezprostřední souvislost mezi svou ekonomickou činností a plněním označeným jako „mzdové náklady a provize za poskytnutí pracovníků za rok 2017“ od dodavatele IP TRADE BRNO s.r.o. Závěr, že žalobce neprokázal souvislost přijatého plnění se svou ekonomickou činností, přitom není nijak v rozporu s tím, že žalovaný nezpochybnil samotnou existenci těchto plnění ani pronájem skladovacích prostor.
27. Žalobce namítá, že v posuzované věci nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav z důvodu, že správce daně, resp. žalovaný, odmítli provést žalobcem navržené důkazy. Této námitce soud nepřisvědčuje.
28. Pokud jde o návrhy na doplnění dokazování vznesené žalobcem v podání ze dne 24. 5. 2023, které bylo doručeno žalovanému ve 14:30 hod téhož dne (tedy až po odeslání napadeného

rozhodnutí žalobci, ke kterému došlo v 10:18 hod), tak ty nelze považovat za důkazní návrhy uplatněné v průběhu řízení, které by byl žalovaný povinen vypořádávat.

29. Ve shodě se žalovaným má soud za to, že opakované provedení svědecké výpovědi svědka D. K. by nemohlo přinést nová zjištění vztahující se k souvislosti přijatých plnění s ekonomickou činností žalobce. Ani sám žalobce neuvedl, jaké konkrétní, dosud nezjištěné skutečnosti by měla svědecká výpověď přinést. Nutno podotknout, že to byl sám žalobce, který po provedení svědecké výpovědi považoval tvrzenou spolupráci v deklarovaném rozsahu a období za prokázanou, v důsledku čehož navrhoval ukončení daňové kontroly. Žalobce tedy ve skutečnosti pouze věcně nesouhlasí s provedeným hodnocením tohoto důkazu ze strany správce daně a žalovaného. Nelze však mít za to, že by daňové orgány neprovedly dokazování v dostatečném rozsahu.
30. Jestliže žalovaný tento důkaz neprovedl a jeho neprovedení řádně odůvodnil (vyrozumění ze dne 15. 5. 2023, č. j. 17066/23/5300-22444-704601, a bod 64 napadeného rozhodnutí), neporušil § 92 odst. 2 daňového řádu. Tento důkaz totiž nebyl způsobilý vyvrátit stěžejní pochybnost správce daně, tj. zda deklarovaná plnění byla uskutečněna v rámci ekonomické činnosti žalobce.
31. Soud nepřisvědčil ani námitce žalobce o nedostatečně zjištěném skutkovém stavu z důvodu neprovedení svědecké výpovědi J. B. Uvedenou námitku žalobce neuplatnil v odvolacím řízení. Obecné odvolací tvrzení o „*opomenutých návrzích na dokazování*“ žalovaný nebyl povinen vyložit jako námitku proti neprovedení důkazu výsledkem svědka J. B., nadto za situace, kdy správce daně na str. 22 zprávy o daňové kontrole ze dne 3. 3. 2022, č. j. 752463/22/3010-60562-701713, vyslovil svůj závěr o nadbytečnosti provedení navrhovaného důkazu. Uvedený návrh tedy nelze *a priori* považovat za opomenutý. Nad rámec nutného posouzení se navíc žalovaný k důvodnosti provedení tohoto důkazu vyjádřil v bodě 50 napadeného rozhodnutí. Ve shodě se žalovaným má soud za to, že provedení výsledku údajného zaměstnance žalobce J. B. by nemohlo přispět k bližšímu objasnění věci. Další prokazování souvislosti mezi pronájmem skladu a ekonomickou činností žalobce by bylo v řízení nadbytečné, neboť správce daně ji považoval za prokázanou. Co se týče prokázání souvislosti mezi balíciemi službami poskytovanými zaměstnanci skladu a ekonomickou činností žalobce, není zřejmé, jak by daná souvislost mohla být prokázána výsledkem tohoto svědka. Ostatně ani žalobce nic takového v průběhu daňového řízení neuváděl (například, že by k balíciím službám docházelo za přítomnosti tohoto zaměstnance). Žalobní tvrzení o tom, že uvedená osoba byla jediným zaměstnancem společnosti s ručením omezeným, kterou žalobce v roce 2017 zakládal, je navíc v rozporu s odpovědí žalobce na výzvu k prokázání skutečností ze dne 3. 5. 2021, č. j. 1993323/21/3010-60562-701713, ve které tuto osobu označil jako svého zaměstnance, ačkoliv při zahájení daňové kontroly dne 18. 6. 2019 uvedl, že zaměstnance nemá.
32. Zdůvodňuje-li žalobce nedostatečné zjištění skutkového stavu neprovedením svědecké výpovědi svého odběratele M. P., tak ze správního spisu neplyne, že by žalobce v průběhu daňového řízení tento důkaz navrhl. Ani z jeho žalobních tvrzení neplyne, jaká skutečnost by měla být provedením výsledku jeho odběratele zjištěna. Jen stěží si lze představit, že by tento důkaz mohl osvědčit přímou a bezprostřední souvislost plnění přijatého žalobcem od dodavatele IP TRADE BRNO s.r.o., spočívající v manipulačních pracích zaměstnanců dodavatele ve skladu, s ekonomickou činností žalobce. Žalobce netvrdí, že by například M. P. byl těmito manipulačními pracím přítomen. To se navíc jeví jako nepravděpodobné, neboť šlo o konečného odběratele.

33. Ani provedení důkazu pravidly hry DPD kamionem po Evropě by nemohlo jakkoli přispět k prokázání souvislosti mezi manipulačními pracemi zaměstnanců skladu a ekonomickou činností žalobce, ať už ve vztahu k odběrateli M. P., či k jiným odběratelům, což ostatně uvedl již správce daně ve zprávě o daňové kontrole.
34. Žalobce namítá nezákonné, excesivní dokazování ze strany správce daně a žalovaného. Dle jeho názoru daňové orgány nehodnotily všechny důkazy objektivním způsobem, samostatně a ve vzájemné souvislosti. Revizí správního spisu, zejména pak z odůvodnění napadeného rozhodnutí ani ze zprávy o daňové kontrole neshledal v hodnocení důkazů provedeného žalovaným žádný exces ani nezákonnost. Úvahy žalovaného obsažené v bodech 48 – 54 napadeného rozhodnutí se soudu jeví jako ucelené, logické, konzistentní, dostatečně zdůvodňující následný závěr učiněný žalovaným. Chtěl-li snad žalobce zpochybnit konkrétní hodnotící úvahu žalovaného, měl ji v rámci svých žalobních tvrzení specifikovat a uvést konkrétní opoující argumentaci. Není úkolem soudu, aby blíže nespecifikovaná obecná konstatování žalobce sám rozváděl, a dotvářel tak za žalobce znění žalobních námitek.
35. Žalobce namítá, že mu žalovaný znemožnil nahlížet do spisu před vydáním napadeného rozhodnutí. Ze správního spisu soud ověřil, že žalobce v průběhu daňového řízení využil práva nahlížet do spisu dne 14. 1. 2020, dne 3. 8. 2020 a dne 12. 1. 2021, kdy mu správcem daně v rámci korespondenčního nahlížení byly zaslány požadované soupisy spisu. Písemnosti vzniklé a zařazené do spisu po dni 12. 1. 2021 se týkaly pouze korespondence mezi správcem daně a žalobcem. Poté, co byl správní spis postoupen žalovanému, mohl žalobce uplatňovat své právo na nahlížení do spisu ve smyslu § 66 daňového řádu u žalovaného. Učinil tak v rámci doplnění odvolání ze dne 20. 7. 2022, které obsahuje žádost o zpřístupnění celého spisu a zaslání soupisu písemností. Dne 10. 5. 2023 zaslal žalovaný žalobci soupis písemností, které mu byly postoupeny prvostupňovým správcem daně a soupis obsahu spisu vedeného u žalovaného. Dne 24. 5. 2023 v 8:13 hod byla žalovanému doručena žádost žalobce o nahlížení do spisu s návrhy termínů 29. 5. 2023 a 31. 5. 2023. Dne 24. 5. 2023 vydal žalovaný napadené rozhodnutí, které v 10:18 odeslal do datové schránky žalobce. Dne 25. 5. 2023 žalovaný vyrozuměl žalobce o možnosti nahlížení do spisu v požadovaných termínech.
36. Pro účely posouzení důvodnosti žalobní námítka je podstatné, zda žalobce měl do doby vydání napadeného rozhodnutí možnost seznámit se se všemi podklady pro vydání napadeného rozhodnutí. Ze shora uvedeného je zřejmé, že žalobce tuto možnost měl. Ze správního spisu přitom nijak neplyne, že by žalovaný žalobci nahlížení do spisu jakkoli znemožňoval. Upozorňuje-li žalobce na nesrovnalosti mezi jednotlivými soupisy spisů, které mu byly zaslány, soud ve shodě se žalovaným uvádí, že pozdější soupis spisu, zasláný žalobci dne 10. 5. 2023 byl za účelem postoupení věci žalovanému v rámci odvolacího řízení doplněn o tři písemnosti, jež však byly žalobci již dříve známy. Jednalo se o daňové přiznání žalobce k dani z přidané hodnoty za období 4. čtvrtletí roku 2017 včetně konkludentního platebního výměru ze dne 13. 2. 2018 (položka A1), plnou moc ze dne 19. 9. 2018 udělenou zástupkyni žalobce (položka A8) a stanovisko k přesunu spisu ze dne 19. 6. 2020 (položka A30), které bylo žalobci doručeno do datové schránky téhož dne.
37. Co se týče položek A43 a A44, které nebyly dne 12. 1. 2021 obsahem soupisu spisu, jedná se opět o listiny žalobci již dříve známé. Položka A43 je vlastní písemností žalobce – jedná se o odpověď na výzvu ze dne 4. 8. 2020. Položka A44 je rozhodnutí ze dne 10. 9. 2020 o tom, zda je úřední osoba vyloučena, které bylo žalobci doručeno dne 15. 9. 2020. Opožděné vložení těchto listin do spisu tak nemohlo mít žádný vliv na práva žalobce. Námitka

žalobce, že žalovaný v napadeném rozhodnutí odkazuje na položku A43, aniž by žalobci umožnil se s tímto dokumentem seznámit a vyjádřit se k němu, je zcela nedůvodná už jen proto, že se jedná o vlastní podání žalobce, jehož obsah je tedy žalobci ze své podstaty velice dobře znám.

38. Položky D7 – D9, jež byly dle žalobních tvrzení oproti soupisu ze dne 3. 8. 2020 doplněny do vyhledávací části spisu, jsou písemnostmi správce daně sloužícími pro jeho potřebu. Položka D7 – úřední záznam ze dne 26. 2. 2020 o nahlížení správce daně do kontrolního hlášení z důvodu zjištění odběratele žalobce – byla součástí soupisu spisu ke dni 12. 1. 2021, a tudíž byla žalobci známa. Položky D8 a D9 jsou interní písemnosti správce daně sloužící pro jeho potřebu – stanovisko k přesunu spisu ze dne 19. 6. 2020 a stanovisko k podnětu na nečinnost ze dne 26. 6. 2020. Nejedná se tak o listiny, které by sloužily jako podklad pro vydání rozhodnutí o odvolání. Nadto je třeba podotknout, že i s těmito listinami se žalobce měl možnost seznámit po celou dobu odvolacího řízení. Soupis spisu zasláný prvostupňovým správcem daně žalovanému dne 12. 9. 2022 již položky D8 a D9 obsahoval. Jelikož žalobce svou žádost o nahlížení do spisu nechal až na závěr daňového řízení, kdy již hrozilo uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, jeví se jeho postup jako účelový.
39. V soudním řízení navržené důkazy, které nebyly obsahem správního spisu (svědecká výpověď zaměstnankyně společnosti Groz-Beckert Czech s.r.o. P., jež měla vyslechnout telefonát úřední osoby správce daně; svědecká výpověď bývalého odběratele společnosti Groz-Beckert Czech s.r.o., jež přestala se žalobcem spolupracovat; svědecká výpověď A. Š., jež se účastnila nahlížení do spisu dne 3. 8. 2020), soud neprováděl. Tyto důkazy, které žalobce mohl navrhnout již v daňovém řízení a nenavrhl, z povahy věci nemohou vyvrátit nosný závěr žalovaného, že žalobce v daňovém řízení neunesl své důkazní břemeno. Byla-li daň doměřena pro neunesení důkazního břemene, nelze tento nedostatek zhojit v řízení před správním soudem.

IV. Shrnutí a náklady řízení

40. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji zamítl ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s.
41. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Podle něj 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. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 26. 2. 2025

Mgr. Petr Šebek v. r.
předseda senátu