



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudkyň Mgr. Věry Pazderové, LL.M., M.A., a Mgr. Ing. Lenky Bursíkové ve věci

žalobce: **M. Ž.**  
bytem X

zastoupen advokátkou JUDr. Veronikou Plickovou Dvořákovou  
sídlem Politických vězňů 27, Kolín

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

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 8. 8. 2019, č. j. 31608/19/5300-22441-708656,

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci**

1. Žalobce se žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl žalobcovo odvolání proti platebním výměrům Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „finanční úřad“) ze dne 5. 10. 2017, č. j. 4293253/17/2111-50522-203374 a č. j. 4295611/17/2111-50522-203374, a dodatečným platebním výměrům ze dne 20. 2. 2018, č. j. 695790/18/2111-50522-203374, č. j. 695950/18/2111-50522-203374, č. j. 696060/18/2111-50522-203374 a č. j. 696143/18/2111-50522-203374.

2. Finanční úřad zahájil u žalobce nejprve dne 25. 5. 2016 postup k odstranění pochybností ve vztahu ke zdaňovacímu období březen 2016, který následně z důvodu přetrvávajících pochybností a žalobcova návrhu na pokračování v dokazování přešel do daňové kontroly. Ta byla následně rozšířena a finanční úřad provedl celkem tři daňové kontroly daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) týkající se zdaňovacích období (1) 1. čtvrtletí roku 2016, (2) 1. až 4. čtvrtletí roku 2015 a 2. a 3. čtvrtletí roku 2016 a (3) 4. čtvrtletí roku 2016.
3. Platebními výměry ze dne 5. 10. 2017 finanční úřad vyměřil žalobci DPH za zdaňovací období 1. a 4. čtvrtletí 2016 v celkové výši 442 164 Kč oproti tvrzené dani v celkové výši 14 642 Kč. Dodatečnými platebními výměry ze dne 20. 2. 2018 pak finanční úřad doměřil žalobci DPH za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2015 a 2. a 3. čtvrtletí 2016 v celkové výši 1 236 060 Kč a uložil mu povinnost k úhradě penále v celkové výši 247 211 Kč. Ve všech případech finanční úřad neuznal nárok žalobce na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro jednotlivá zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“) z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele BRIX s. r. o. v likvidaci, IČO: 498 22 543, (dále jen „společnost Brix“), které měl žalobce dále dodávat společnosti AMITY International spol. s r. o. (dále jen „společnost Amity“) pro koncového zákazníka, jímž měla být ve většině případů Royal Bank of Scotland (dále jen „banka RBS“) a v jednom případě společnost ALEF NULA, a. s. (dále jen „společnost Alef“).
4. Žalovaný zamítl odvolání žalobce proti všem výše uvedeným (dodatečným) platebním výměrům v záhlaví označeným rozhodnutím. Konstatoval, že žalobce sice unesl své primární důkazní břemeno předložením daňových dokladů, nárok na odpočet DPH však není založen jen na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na souladu faktického stavu se stavem formálním. Žalovaný se ztotožnil se závěrem správce daně, podle kterého žalobce nárok na odpočet DPH neprokázal. Nejprve rekapituloval zjištění, která vedla ke vzniku důvodných pochybností správce daně a přenosu důkazního břemene zpět na žalobce.
5. V této souvislosti poukázal především na výpověď samotného žalobce ze dne 4. 10. 2016, ve které uvedl, že služby od společnosti Brix jen zobchodoval (zprostředkoval), protože společnost Brix vlastně poskytla IT služby společnosti Amity. Žalobce dále uvedl, že ke své práci potřebuje jen telefon a počítač. Část služeb zajistil vlastními silami – působil jako hotline (telefonicky obdržel od odběratele hlášení o chybě, které následně opět telefonicky předal dodavateli). Připustil, že kvalitu a provedení služeb nekontroloval a že pro poskytování IT služeb nemá kvalifikaci. Dále uvedl, že neví, kdo byl konečným zákazníkem, protože svého dodavatele dovezl jen do podzemních garáží nebo čekal před budovou, kterou využívalo více subjektů. Nevěděl ani, kdo konkrétně provedl práce uvedené na daňových dokladech.
6. K dodavateli (společnosti Brix) finanční orgány zjistily, že nereaguje na výzvy, písemnosti jsou mu doručovány do datové schránky fikcí. M. K. ukončil své působení ve funkci jednatele ke dni 19. 4. 2016. Od 2. 2. 2017 je obchodní podíl jednatele a společníka B. G. postižen exekucí a od 14. 1. 2017 je společnost nespolehlivým plátcem. Za zdaňovací období srpen 2014 až leden 2016 proběhla u společnosti Brix daňová kontrola, přičemž ani po výzvách nebyly předloženy daňové doklady za období říjen 2015 až leden 2016 ani evidence pro účely DPH. Z dokladů, které společnost předložila, se týkaly žalobce pouze ty vztahující se k září 2015. Současně nebyly zjištěny žádné doklady vztahující se k pořízení zboží či služeb spojených s touto fakturací. Poslední daňové přiznání podala

společnost Brix v dubnu 2016. Daňové povinnosti vykázané za srpen 2015 ani za následující období neuhradila a na jejím osobním daňovém účtu jsou evidovány vysoké nedoplatky. Z uvedených daňových řízení vyplynulo, že její ekonomickou činností je nákup a prodej ojetých vozidel a provoz „Hospůdky na hřišti“. Nebyly dohledány žádné webové stránky ani jiné reference či inzerce o obchodní činnosti. Od roku 2015 nezveřejňuje účetní závěrky.

7. V předložených dokladech shledal žalovaný ve shodě s finančním úřadem následující nedostatky. Smlouva o poskytování služeb ze dne 1. 2. 2015 uzavřená mezi společností Brix (jako dodavatelem) a žalobcem je věrnou kopií smlouvy o poskytování služeb mezi žalobcem a společností Amity (jako odběratelem). Předmětem obou smluv je servisní zabezpečení zařízení (odstraňování technických závad) u koncového zákazníka. Žalobce nepředložil přílohy smlouvy, v nichž mělo být obsaženo stanovení ceny za jednotlivé produkty a identifikován konečný zákazník. Konečný zákazník není zřejmý ani z dalších předložených důkazních prostředků (hlášení závady, servisního protokolu či objednávky). Z předložených daňových dokladů vyplývá předmět plnění „*fakturace zboží dle objednávky*“, ale jako produkt je uvedeno „*IT služby*“. Přílohou těchto dokladů nebyly žádné dodací listy nebo předávací protokoly ke zboží ani objednávky na zboží. Z výpisu elektronické servisní knihy (předložené dne 18. 10. 2016) nebylo zřejmé, kde závada vznikla, kdy byla zjištěna ani kdo ji odstranil.
8. Předložená smlouva o poskytování služeb je podle žalovaného příliš obecná zejména v předmětu plnění. Ani po doplnění přílohy č. 1 (dne 23. 11. 2016) nebyla zřejmá konkrétní IT služba. Podle bodu 3.5 smlouvy měl žalobce telefonické hlášení závady potvrzovat e-mailem, žádnou e-mailovou komunikaci však nepředložil. Podle bodu 3.8 smlouvy měly být žalobci známy lokality koncového zákazníka. Nebyly dodrženy ani body 4.2, 4.3 a 4.4 smlouvy, podle kterých byl žalobce povinen dohlížet na dodržování pokynů dodavatele při používání zařízení a provádět nebo podpisem stvrzovat zápisy do „servisních lístků“, dále měl být přítomen při provádění servisu a měl zajistit, že nebude použit materiál či příslušenství, které by nevyhovovalo. K naplnění těchto bodů nemohlo dojít, protože žalobce neměl povolen přístup ke koncovému zákazníkovi a pro plnění zmíněných povinností neměl ani potřebné IT znalosti.
9. Dále žalovaný poukázal na to, že poplatek za servisní činnost byl stanoven dohodou podle produktu (paušální částkou) a měl být hrazen měsíčně oproti faktuře. Z předložených dokladů však vyplynulo, že se stanovená paušální částka měnila a že některé produkty byly fakturovány častěji než jednou měsíčně. Měnilo se také množství fakturovaných produktů.
10. Ve svědecké výpovědi ze dne 31. 10. 2016 L. B. (externí obchodník společnosti Amity, který měl být pověřen společností Amity k jednání se žalobcem a s koncovým zákazníkem) uvedl, že žalobce je v pozici hotline a kurýra, zajišťuje také dovoz a odvoz náhradních dílů, přičemž nepotřebuje vědět, co vozí. V případě sdělení incidentu e-mailem od RBS společnosti Amity je telefonicky kontaktován žalobce, který následně kontaktuje M. K., který dodá náhradní díl a provede práce (vymění vadný díl). Žalobce zajišťuje plynulost chodu smlouvy. Společnost Brix má podle L. B. zřejmě sklad zboží tam, kde bydlí M. K.. Ke konečnému zákazníkovi (bance RBS) má M. K. přístup jen se zaměstnancem společnosti Amity. Cena služeb je stanovena měsíčními paušály; cena požadovaná společností Brix vyšla v rámci šetření obchodních parterů nejlevněji. Provedené práce jsou kontrolovány ticket systémem banky. Údaje o provedeném zásahu zapisuje technik, který opravu provádí.

11. Svědek B. předložil k nahlédnutí protokol o servisním zásahu společnosti Amity ke konkrétnímu incidentu. Jako technici v něm byli uvedeni „K., L.“. Na protokolu byl uveden blíže neurčený podpis a jako předmět poskytnuté služby bylo uvedeno: přenastavení zálohování. Tento protokol ovšem podle žalovaného neprokazuje, že společnost Brix uskutečnila pro žalobce předmět plnění v takovém rozsahu, jaký byl uveden na daňovém dokladu č. F04-2016 vystaveném žalobcem s datem uskutečnění zdanitelného plnění 16. 3. 2016. K tomuto dokladu se má vztahovat přijatý daňový doklad č. 16000124 s datem uskutečnění zdanitelného plnění 11. 3. 2016 a předmětem „*support of Intel hardware, support of Unix servers, správa a údržba serverové infrastruktury, support desktops*“. Z protokolu o servisním zásahu není zřejmé, jaký produkt se k poskytnuté službě vztahuje. Z detailů incidentu nevyplývá, jaký servisní zásah z daňového dokladu byl proveden M. K. (Brix). Svědek B. se k předmětům a rozsahu plnění uvedeným na daňových dokladech vyjádřil podle žalovaného velmi obecně. Jeho výpověď nicméně potvrdila, že se M. K. na zásazích v bance RBS podílel.
12. Dále svědek B. předložil protokol o instalaci bezpečnostních produktů pro jiného koncového zákazníka – společnost Alef s uvedením technika Amity, za nějž byl označen M. K.. Ani v tomto případě předmět plnění ze servisního protokolu (konfigurace dle požadavku) neodpovídá předmětu plnění na daňovém dokladu (instalace IT infrastruktury). Ani další předložené doklady (předávací protokol mezi společnostmi Alef a Amity, objednávka společnosti Alef a její cenová nabídka) neprokazují, že společnost Brix fakticky uskutečnila předmět plnění v rozsahu uvedeném na daňových dokladech.
13. Dále žalovaný shrnul svědeckou výpověď M. K. ze dne 7. 11. 2016, který uvedl, že žalobce zprostředkovává spolupráci společností Brix a Amity. Žalobce je podle svědka kurýrem, oznamovatelem závad a svědkovým řidičem. Ke koncovému zákazníkovi nechodí, ale čeká na svědka. Dále M. K. uvedl, že IT služby zajišťuje sám, většinou se jedná o výměnu komponentů (diskových polí, serverů a řadičů). Průběh spolupráce popsal tak, že společnosti Amity přijde hláška o chybě z hlavního serveru banky, společnost Amity kontaktuje žalobce a ten po telefonickém kontaktu přijede pro svědka (neboť svědek je momentálně bez řidičského oprávnění). Do banky může svědek vstoupit jen s technikem společnosti Amity, tím je pan L.. Dále M. K. uvedl, že kromě banky RBS bylo zboží včetně montáže dodáváno také společnosti Alef, spolupráce byla obdobná, ale jednalo se o jednorázovou akci. Skladový materiál (starší náhradní díly nebo díly z likvidace) má svědek uloženy doma v kanceláři, v garáži nebo v bývalé společnosti Printelli. Ceny za IT služby (měsíční paušály) byly stanoveny tak, aby vyhovovaly společnosti Amity. K úhradě dochází v hotovosti, protože svědek má zablokovaný bankovní účet ze strany finanční správy. Svědkova výpověď podle žalovaného potvrdila pouze skutečnost, že IT služby byly poskytnuty společností Amity bance RBS, ale nepotvrdila, že žalobce fakticky přijal předmět plnění a že jej přijal v tvrzeném rozsahu od dodavatele uvedeného na dokladech.
14. Svědkem K. předložená Smlouva o poskytování služeb uzavřená se žalobcem neobsahovala přílohy, které měly být její součástí. Dodatečně sice část příloh zaslal, ale chyběly údaje o ceně, konečném zákazníkovi i periodě vystavování dokladů.
15. Dále žalovaný poznamenal, že dodavatel Brix nereagoval na výzvu správce daně ze dne 18. 11. 2016 k doložení inventarizačního soupisu a nabývacích dokladů ke komponentům, které byly použity při servisních pracích v bance RBS.

16. Banka RBS k výzvě správce daně potvrdila spolupráci se společností Amity, která jí poskytovala hardwarovou podporu serverů a diskových polí. Kontaktními osobami za Amity byli L. B. a V. F.. Podle popisu závady poslala společnost Amity technika. Dne 14. 2. 2017 došlo ke zrušení odštěpného závodu banky RBS v ČR (z obchodního rejstříku byla vymazána dne 30. 6. 2017).
17. Žalovaný shrnul, že na základě výše popsaných okolností vydal správce daně výzvy k prokázání skutečností (prokázání splnění podmínek § 72 a § 73 zákona o DPH) k jednotlivým zdaňovacím obdobím, v nichž popsal pochybnosti vyplývající z uvedených zjištění, a podle žalovaného tak unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalobce však tyto pochybnosti podle žalovaného následně nevyvrátil.
18. Žalobce sice navrhl důkaz místním šetřením v bance RBS. Informace o tom, že provedeným místním šetřením by žalobce prokázal svou činnost u koncového zákazníka v době prováděného zásahu společností Brix, však prvně zazněla až v podání žalobce ze dne 27. 6. 2017, tedy v době, kdy banka RBS svou činnost v ČR již neprovozovala. Společnost NatWest Markets Pls jako pověřený zástupce banky RBS následně potvrdila, že M. K. byl jednou z osob technického zajištění společnosti Amity (dalším technikem byl M. L.). Ani tato písemnost ale podle žalovaného nepotvrzuje, že dodavatel Brix poskytl IT služby v předmětu a rozsahu uvedeném na daňových dokladech.
19. Žalovaný nepřisvědčil námitce, podle které došlo k manipulaci s odpovědí zaslanou bankou RBS. Listina byla doručena do datové schránky a nebylo možné ji technicky upravit. Došlo pouze k opravě dodatku v čísle jednacím, které bylo na listinu dopsáno správcem daně.
20. Ke zdaňovacímu období I. čtvrtletí 2016 žalobce předložil několik protokolů o servisních zásazích s uvedením jmen techniků „K., L.“. Ani tyto protokoly však podle žalovaného neprokázaly, že předmět a rozsah poskytnutých IT služeb odpovídal daňovým dokladům vystaveným dodavatelem Brix, protože neodpovídala textace předmětu plnění ani data uskutečnění zdanitelných plnění.
21. Dále žalobce předložil fotografie, na nichž je zobrazena výpočetní technika a pan K.. Z fotografií však není podle žalovaného zřejmé, kdy a kde byly pořízeny ani kdo je majitelem tohoto zboží. Fotografie tedy nemohly nahradit skladovou evidenci, neprokázaly faktickou existenci skladu ani provedení servisních zásahů společností Brix v deklarovaném rozsahu. Obdobně videozáznam a fotodokumentace podzemních garáží na adrese, kde sídlila banka RBS (které byly navíc s ohledem na data vložení souborů na DVD patrně pořízeny až v roce 2017), neprokázaly, že žalobce pořídil od dodavatele předmět plnění v rozsahu uvedeném na dokladech, že dodavatel uskutečnil předmět plnění v deklarovaném rozsahu v bance RBS ani že byl žalobce kurýrem dodavatele. Podle žalovaného je z nich patrné pouze to, že prostory banky a podzemní garáže existovaly.
22. Žalovaný konstatoval, že správce daně nepochybil odmítnutím návrhu na opakovaný výslech M. K., neboť svědek se k předmětu plnění již vyjádřil. Nesouhlasil ovšem s nevyhověním návrhu na provedení důkazu výslechem Ing. M. Š. (IT pracovníka banky RBS) a M. L. (externího pracovníka společnosti Amity). Tyto výsledky proto byly doplněny v průběhu odvolacího řízení.

23. Svědek Š. potvrdil účast M. K. na IT servisu u banky RBS. Společnost Brix však neznal. Společnost Amity byla bankou RBS kontaktována prostřednictvím helpdesku e-mailem nebo telefonicky, jednali s L. B. nebo V. F.. V helpdesku je také zaznamenáno, kdy porucha vznikla a také kdy, jak a kým byla opravena. Podle svědka M. K. pracující za společnost Amity vyměňoval v serverovně komponenty serveru nebo diskových polí. Do prostor banky vcházel z podzemních garáží, vždy byl přítomen i někdo z IT pracovníků banky. Na IT zásazích se podílel také M. L.. Ke každé závadě byl sepsán protokol, jehož kopii by měla mít společnost Amity. Svědek znal žalobce od vidění jako řidiče pana K., žalobce podle něj vozil pana K. a náhradní díly a likvidoval staré „hardwary“. IT servis byl ohodnocen paušálem, který byl nižší, než by si stanovil výrobce IT techniky, přesnou cenu si nepamatoval.
24. Svědek L. uvedl, že jako externí pracovník společnosti Amity poskytuje softwarové služby jako je správa unixových systémů a sítí. Ohledně IT servisu pro banku RBS komunikoval s L. B. nebo V. F.. Pana K. ke své práci nepotřeboval, ale v některých případech realizovali IT servis společně – pan K. měnil hardware a následně čekal, až svědek nainstaluje software, aby mohl ověřit, že hardware funguje. Svědek nevěděl, jaký byl vztah M. K. ke společnosti Amity. Pan K. měl na starosti hardware, přinášel části serverů, radičů, síťových karet apod. Společnost Brix neznal. Se žalobcem se seznámil prostřednictvím pana B. v podzemních garážích, kde žalobce čekal během zásahu na pana K., svědek ale nevěděl, jaká byla žalobcova role. O uskutečněné práci podepisoval svědek servisní protokol, který odevzdával M. Š. z banky RBS. Ten také přebíral uskutečněnou práci od svědka. Služby byly ohodnoceny paušálem, jehož výši si nepamatoval.
25. Podle žalovaného nově provedené svědecké výpovědi potvrdily, že se servisních zásahů v bance RBS účastnil M. K., který ovšem vystupoval jako technik Amity, nikoliv jako statutární orgán společnosti Brix. Dále svědecké výpovědi potvrdily, že žalobcova role spočívala pouze v pozici kurýra (dopravce pana K. a náhradních dílů). Z hlediska provedených prací však byly výpovědi velmi obecné. Svědci uváděli, že pan K. prováděl výměnu nějakých komponentů serveru, diskových polí apod. Dále z výpovědi vyplynulo, že činnost M. K. (který vyměňoval hardware) se doplňovala s činností M. L. (který instaloval software). Tato skutečnost umocnila pochybnosti žalovaného o tvrzeném předmětu a rozsahu poskytnutých plnění, neboť daňové doklady souhrnně znějí na poskytování IT služeb, nikoliv pouze na výměnu komponentů. Navíc protokoly o servisním zásahu nerozlišují, co činil M. K. a co M. L., jsou proto neprůkazné. Svědecké výpovědi proto neprokázaly uskutečnění plnění v tvrzeném předmětu a rozsahu tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech přijatých od dodavatele Brix.
26. Žalovaný shrnul, že z žádných důkazů nevyplývalo, že dodavatel Brix dodával (měnil) komponenty a uskutečnil služby v takovém rozsahu, jaký je uveden na daňových dokladech. Nebylo potvrzeno, že dodavatel Brix disponoval rozsáhlým skladem s IT materiálem, který byl při poskytování IT služeb využíván. Z předložených detailů incidentů nevyplývá, v jakém rozsahu byly IT služby provedeny a zda odpovídají předmětu plnění uvedenému na daňových dokladech. Navíc předměty servisních protokolů nekorespondují s detaily incidentů. Žalobce koncového zákazníka neznal. K tvrzené dopravě M. K. ke koncovému zákazníkovi nepředložil žádný důkaz. O komunikaci mezi subjekty nebyla předložena žádná auditní stopa, z níž by vyplývalo, že dodavatel Brix obdržel hlášení závady, přestože podle tvrzení svědka Š. společnost Amity obdržela hlášení o incidentu e-mailem. Žalobce provedení, rozsah ani kvalitu IT

služeb nekontroloval. Neměl kvalifikaci k takovému ověření a ke koncovému zákazníkovi nemohl vstoupit. Předložené listinné důkazy (smlouva, hlášení závady, servisní protokoly, objednávky) trpěly formálními i obsahovými nedostatky. Úhrady probíhaly v hotovosti, přestože na daňových dokladech byl uveden bankovní účet dodavatele Brix (který nebyl nahlášen správci daně).

27. Dále žalovaný poukázal na to, že žalobce v odvolání nově namítl, že se v případě posuzované spolupráce jednalo o formu prodloužené záruky, kterou zajišťovala společnost Amity pro koncového zákazníka. Toto tvrzení žalobce opřel o výpověď svědka B., který uvedl: *„Dělali jsme si šetření, kolik by stála tato služba, dodaná od HP. HP to poskytuje tak, že tu službu docení do data žádosti, jako by bylo zařízení v záruce a následně oni potom nacení hodnotu služby.“* K uvedené odvolací námitce žalovaný konstatoval, že žalobce v průběhu prvostupňového a odvolacího řízení měnil tvrzení o své ekonomické činnosti – tvrdil nejprve, že zobchodovává služby poskytnutí technické podpory pro IT infrastrukturu, následně, že poskytuje hotline služby a přepravní služby, a nově, že se jedná o poskytnutí prodloužené záruky. S ohledem na tyto změny je důvěryhodnost tvrzení žalobce oslabena. Z protokolu o svědecké výpovědi ani z předložených smluv či daňových dokladů nevyplývá, že by dodavatel Brix nebo žalobce poskytovali prodlouženou záruku.
28. S ohledem na vše výše uvedené žalovaný uzavřel, že žalobce neunesl důkazní břemeno, které na něj přenesl finanční úřad. Dále žalovaný doplnil, že finanční úřad nezpochybnil ekonomickou činnost žalobce a jím uskutečněná zdanitelná plnění. Nárok na odpočet mu nebyl uznán, protože neprokázal přijetí IT služeb v předmětu a rozsahu uvedeném na daňových dokladech od společnosti Brix.

## II. Obsah žaloby

29. Žalobce v první řadě namítá, že po celou dobu řízení předkládal a navrhoval důkazy k prokázání pravdivosti svých tvrzení. Je toho názoru, že postupně doložil vše potřebné a řádně označil veškeré důkazy ke svým tvrzením. Přesto finanční orgány k navrhovaným důkazům dostatečně nepřihlédly a některé důkazy neprovedly, a to bez řádného odůvodnění.
30. Finanční úřad především bez jakéhokoli relevantního důvodu nepřipustil stěžejní důkaz – místní šetření u konečného zákazníka banky RBS, které mělo rozptýlit všechny pochybnosti ohledně fungování předmětného obchodu. Provedl pouze vedlejší důkazy, k nimž konstatoval, že z fotodokumentace vyplývá pouze existence podzemního parkoviště v bance RBS a že výpovědi svědků byly neúplné. Žalovaný pak pouze v plné míře převzal odůvodnění finančního úřadu a ani on dostatečně neodůvodnil neprovedení místního šetření. Finanční úřad věděl, že pobočka banky RBS na začátku roku 2017 ukončí svou činnost, podle žalobce tak oddaloval místní šetření záměrně. Navíc RBS ukončila svůj provoz až v roce 2018, místní šetření tedy mohlo být provedeno v průběhu daňové kontroly.
31. Žalobce má za to, že neprovedením navrženého místního šetření došlo k porušení § 8 odst. 1 daňového řádu, a žalovaný tak jednal rovněž v rozporu s ustálenou judikaturou Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“), podle níž je možné neakceptovat důkazní návrh pouze na základě tří důvodů: neexistence souvislosti s předmětem řízení, nedostatku vypovídací potence či nadbytečnosti. Žalobce rovněž odkazuje na pravidla související se zásadou volného hodnocení důkazů, především na to, že

správce daně musí přihlédnout ke všemu a odůvodnit vše, co vyšlo při správě daní najevo, a vypořádat se tak se všemi důkazními prostředky (skutečnostmi) bez ohledu na to, zda svědčí ve prospěch, nebo v neprospěch daňového subjektu. Současně musí v odůvodnění svého rozhodnutí uvést, proč nebyly provedeny další důkazy, které vyšly najevo nebo jejichž opatření navrhoval daňový subjekt. Zohledněna tak musí být každá skutečnost, která může mít vliv na konečné rozhodnutí ve věci.

32. Místním šetřením by přitom vyšlo najevo, co konkrétně a kde žalobce dělal po dobu zásahu pověřených pracovníků u RBS (kde stál, na jakém parkovišti), co dělal M. K. a další. V souvislosti s ostatními provedenými důkazy by tak bylo podle žalobce postaveno najisto, kdo a ve kterém období zajišťoval podporu IT, kde se kdo pohyboval v budově banky RBS a kdo měl povolení ke vstupu do prostor banky.
33. Úvaha finančního úřadu, že žalobce nevěděl, kdo přesně byl konečný zákazník, a nemohl tam proto vozit M. K., je lichá. Pokud by finanční úřad místní šetření provedl, zjistil by, že žalobce neměl povolení ke vstupu do banky a že v případě odvozu M. K. do RBS čekal žalobce v podzemních garážích nebo před budovou. Banka RBS využívala pouze určitá podlaží v budově, z ničeho pak nevyplývá, že by žalobce měl znát konečné zákazníky. Žalobce pořídil alespoň videozáznam a fotodokumentaci těchto prostor, z nichž vyplynulo, že garáže jsou společné pro celou budovu. Žalobce tak bez dalšího nemohl vědět, ve které konkrétní společnosti M. K. servisní zásah prováděl. Finanční orgány však argumentují, že bylo pouze zjištěno, že tyto prostory existují. Banka si přitom logicky střeží bezpečnost.
34. Ačkoli žalovaný uvedl, že žalobcem byla splněna podmínka pro přiznání jím uplatněného nároku na odpočet daně v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH, konstatoval následně nedostatky. Řada z nich přitom byla ze strany žalobce v průběhu daňového řízení zhojena (žalobce postupně předal mnoho důkazních prostředků, navrhl výslechy svědků a místní šetření). Důkazy ve svém souhrnu plně prokazovaly průběh podnikatelské činnosti žalobce a sporných přijatých plnění.
35. Žalobce po celou dobu daňového řízení uváděl, že poskytoval technickou podporu pro IT infrastrukturu společnosti Amity. Odbornou část těchto služeb pro žalobce zajišťovala společnost Brix, žalobce vše koordinoval, jezdil s M. K. (který měl potřebné náhradní díly a IT znalosti) ke konečnému zákazníkovi a zajišťoval, aby M. K. provedl servisní zásah a vše proběhlo včas. V průběhu daňové kontroly žalobce tvrdil, že přijal telefonicky hlášení o závadě, kontaktoval telefonicky M. K. a společně jeli na servisní zásah. Toto tvrzení potvrdili nezávisle na sobě všichni vyslechnutí svědci.
36. Podle žalobce je rovněž zásadní, že M. K. neměl po většinu doby spolupráce řidičský průkaz, proto byla spolupráce uskutečňována popsáním způsobem. K tomu však finanční orgány nepřihlédly a nepovažovaly službu „hotline“ a službu přepravy M. K. a materiálu za součást servisu a údržby IT zařízení (včetně dodávek materiálu) fakturovaných žalobcem odběrateli společnosti Amity. Žalobce přitom po celou dobu zdůrazňoval, že nemá IT kvalifikaci ani znalosti a že služby pouze zprostředkoval, zobchodovával a dohlížel na ně.
37. Žalovaný navíc bez dalšího převzal i závěr finančního úřadu, že popisované způsoby předávání informací a řešení poruch (servisu IT) jsou příliš komplikované a zdlouhavé na to, aby skutečně probíhaly tak, jak tvrdí žalobce. Přitom telefonický kontakt je nejrychlejší

možná varianta předávání informací. Takto byla samotná služba definována a realizována, což bylo potvrzeno svědeckými výpověďmi.

38. Všichni svědci potvrdili průběh spolupráce mezi žalobcem a zúčastněnými společnostmi. Z kopií protokolů o servisních zásazích na hlavičkovém papíře Amity potvrzených razítkem a podpisem osoby z banky RBS vyplývá, že M. K. skutečně prováděl servisní zásahy. Na protokolech jsou uvedena jména techniků Amity M. L. a M. K. a ručně je vyplněn předmět prováděných služeb s podpisem M. K.. Finanční úřad přitom uvedl, že tento podpis nebyl blíže určený a podle porovnání na protokolu o výsledku svědka není podpisem M. K.. Finanční úřad a následně i žalovaný tak tyto protokoly odmítli pro neprůkaznost a neurčitost podpisu. Protokoly ovšem byly podepisovány v rychlosti v průběhu pracovního procesu. Sporné podpisy nebyly přezkoumány znalcem a pouhým neodborným zhlédnutím nelze určit, že nebyly podepsány stejnou osobou. Tento důkaz byl odmítnut pouze na základě úvahy osoby, která nemá pro posouzení pravosti podpisu žádnou kvalifikaci, a tedy byl odmítnut v rozporu se zákonem. Pokud měly finanční orgány pochybnosti o pravosti podpisu, mohly ověřit servisní zásahy a účast konkrétních osob při místním šetření.
39. Žalobce se rovněž neztotožňuje se závěrem žalovaného o obecnosti předložené smlouvy. Opakovaně uváděl, že spolupráce byla široká a servis zahrnoval mnoho úkonů. Smlouva tedy byla sepsána tak konkrétně, aby všechny tyto úkony pokryla. V průběhu daňové kontroly bylo navíc několikrát popsáno, že se jedná v podstatě o formu prodloužené záruky zakoupené u třetí strany.
40. Žalobce nesouhlasí ani se závěrem žalovaného, že svědecké výpovědi byly ve vztahu k prokázání předmětu a rozsahu poskytnutých služeb nekonkrétní. Výpovědi L. B. a M. K. potvrdily, že za paušální poplatek byly poskytovány servisní zásahy – ohodnocení pak vzhledem tomu, že se jednalo o paušál, nemělo vliv na konkrétní částku. Svědci jasně a do detailu popsali, jak spolupráce probíhala. Svědecké výpovědi byly podle žalobce tak konkrétní, jak jen vzhledem k odstupu času být mohly. Finanční orgány záměrně přehlížely podstatné informace, které ze svědeckých výpovědí vplynuly. Žalovaný bez dalšího převzal závěr finančního úřadu, podle kterého žalobce neprokázal, že došlo k poskytnutí IT služeb včetně rozsahu, jak je deklarováno na daňovém dokladu, přestože z doložených dokumentů a svědeckých výpovědí podle žalobce plyne, že služby byly uskutečňovány v takovém rozsahu, jak je uvedeno v daňových dokladech. Navíc, jak již bylo zmíněno, finanční orgány odmítly provést místní šetření, které bylo pro výsledek daňového řízení zásadní.
41. Odkaz žalovaného na rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2018, č. j. 2 Afs 71/2017-32, nebyl podle žalobce přílehlavý. Žalobce své výpovědi a svá tvrzení v průběhu daňového řízení neměnil, po celou dobu je pouze doplňoval a upřesňoval podle požadavků finančního úřadu. To je ostatně právem a povinností daňového subjektu.
42. Žalobce je rovněž nadále přesvědčen o nezákonné manipulaci se spisem. Finanční úřad vyzval banku RBS k poskytnutí jmen osob za společnost Amity, které měly oprávněný přístup do banky a byly oprávněny k řešení IT incidentů a k provádění servisních zásahů. Banka zaslala odpověď, v níž byla celá spolupráce popsána tak, jak ji deklaroval žalobce i L. B. s M. K.. Na opisu odpovědi banky, který finanční úřad poskytl žalobci při nahlížení do spisu a který byl finančním úřadem potvrzený jako souhlasný s originálem, nebyly uvedeny osoby, které prováděly technické zajištění. Ing. Š. však žalobci poslal e-mailovou

komunikaci, ze které vyplývá, že v odpovědi na výzvu finančního úřadu byla uvedena jména techniků včetně M. K.. Podle žalobce je velmi nepravděpodobné, že by autor odpovědi z banky RBS používal v textu nízké řádkování, ale v odstavci zmiňujícím konkrétní osoby použil řádkování velké. Vše napovídá tomu, že se finanční úřad snažil písemnost zmanipulovat tak, aby se jména osob přesunula velkým řádkováním na druhou stranu dokumentu a následně se ztratila v kopírování. Krom toho na dané písemnosti je ručně napsáno číslo jednací, z něhož je zřejmé, že jej někdo přepisoval.

### III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

43. Žalovaný ve vyjádření k žalobě poukázal na to, že většina textu žaloby je téměř doslovným přepisem odvolání. Odkázal proto zejména na napadené rozhodnutí a obsah správního spisu. Dále podotkl, že již odvolací námitky se shodovaly s vyjádřeními žalobce učiněnými v průběhu daňových řízení. Oba správní orgány se tedy k nim již vyjádřily.
44. K obecným námitkám vztahujícím se k postupu při dokazování žalovaný uvedl, že dokazování bylo vedeno plně v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Není pravdou, že žalobce doložil vše potřebné a že veškeré důkazy ke svým tvrzením řádně označil. Z provedeného dokazování totiž vyplynulo, že ani jeden z předložených či navržených důkazů samostatně či v jejich vzájemné komparaci neprokazuje žalobcem tvrzený nárok na odpočet DPH, neboť nebylo prokázáno faktické přijetí předmětu plnění a rozsah plnění od společnosti Brix. Skutečnost, že žalobce v průběhu řízení poskytoval součinnost, vyjadřoval se a rovněž předkládal a navrhoval důkazy, automaticky neznamená, že tyto důkazy musely být relevantní k prokázání tvrzeného nároku na odpočet. Finanční orgány nijak nebránily žalobci v předkládání jakýchkoliv návrhů či důkazních prostředků. Pokud byly důkazní prostředky vyhodnoceny tak, že neprokazují tvrzení žalobce, neznamená to, že by k nim nebylo dostatečně přihlédnuto. Žalovaný je rovněž přesvědčen, že řádně odůvodnil neprovedení některých z navrhovaných důkazů.
45. Není pravdou, že by žalovaný konstatoval splnění podmínek podle § 72 a § 73 zákona o DPH. V odůvodnění napadeného rozhodnutí totiž žalovaný uvedl, že „[o]dvolatel je primárně povinen v souladu s ust. § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH předložit daňové doklady se všemi zákonnými náležitostmi. Odvolací orgán konstatuje, že odvolatelem byla tato podmínka pro přiznání jím uplatněného nároku na odpočet daně splněna, čímž odvolatel unesl své primární důkazní břemeno.“ Co se však týká prokázání faktického přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele v předmětu a rozsahu deklarovaném na daňových dokladech, žalovaný v napadeném rozhodnutí jednoznačně a srozumitelně uzavřel, že takové podmínky splněny nebyly (viz zejm. body 59 a 74 napadeného rozhodnutí). Žalobci nelze přisvědčit, že v průběhu daňové řízení zjištěné nedostatky zhojil. Takový závěr nelze učinit pouze na základě četnosti navržených důkazů a vyjádření žalobce, rozhodná je jejich relevance k prokazovaným skutečnostem.
46. Podle žalovaného navíc není pravdou, že by žalobcovy reakce na zjištění, výzvy a návrhy důkazů byly kladený k jeho tíži. Je totiž třeba zohlednit kontext, do kterého byla argumentace rozsudkem NSS č. j. 2 Afs 71/2017-32 zasazena. Odkaz na tento rozsudek byl učiněn v souvislosti s měnícími se tvrzeními žalobce o jeho ekonomické činnosti, nikoliv v souvislosti s tvrzeními, která měla pouze upřesňovat jeho předchozí vyjádření. Žalovaný je přesvědčen o tom, že se svým postupem z mezí zásady volného hodnocení důkazů nijak neodchýlil. Místní šetření u banky RBS nebylo možné provést, neboť byla vymazána z obchodního rejstříku k datu 30. 6. 2017, a to na základě rozhodnutí o zrušení odštěpného

závodu se sídlem v Praze ze dne 14. 2. 2017 bez likvidace a bez nástupců. Nelze tak souhlasit se žalobcem, že by provedení důkazu žalovaný odmítl bez jakéhokoli relevantního důvodu. Tvrzení žalobce, že banka RBS ukončila provoz až v roce 2018, se nezakládá na pravdě. Navíc v napadeném rozhodnutí žalovaný konstatoval, že informace o tom, že provedeným místním šetřením by žalobce prokázal svou činnost u koncového zákazníka v době prováděného zásahu dodavatelem Brix, prvně zazněla až v podání ze dne 27. 6. 2017, tedy v době, kdy již banka RBS svou činnost v ČR neprovozovala. Je proto zřejmé, že nemožnost provedení tohoto navrženého důkazu nemohl žalovaný nijak ovlivnit.

47. Nelze přisvědčit ani námitce, podle níž je lichá úvaha žalovaného, že žalobce nevěděl, kdo přesně byl koncový zákazník. Žalobce sám v rámci ústního jednání dne 4. 10. 2016 mimo jiné uvedl, že nevěděl, kdo je koncovým zákazníkem. K otázce hodnocení předložených videozáznamů a fotodokumentace žalovaný odkázal na bod 48 napadeného rozhodnutí, v němž dospěl k závěru, že z fotografií a videozáznamu vyplývá pouze to, že prostory banky a podzemní parkoviště v budově banky existovaly. Podle žalovaného není zřejmé, jakou má mít v této souvislosti relevanci žalobcova zmínka o citlivosti informací banky, neboť tato skutečnost je veřejně známa.
48. Ohledně dalších dílčích žalobních námitek související s tvrzenou činností žalobce a jeho vazbou na další subjekty žalovaný odkázal zejména na příslušné části odůvodnění napadeného rozhodnutí (zejm. body 68 až 72) a zdůraznil, že veškerá zjištění byla podložena relevantním spisovým materiálem. Nelze souhlasit ani s námitkou, podle níž žalovaný bez dalšího převzal tvrzení finančního úřadu, žalovaný naopak v mezích odvolacích důvodů uskutečnil vlastní přezkum skutkových i právních závěrů. Skutečnost, že výsledkem takového postupu bylo ztotožnění se se závěry finančního úřadu, neznamená, že žalovaný závěry finančního úřadu pouze bez dalšího převzal.
49. Ke tvrzení žalobce, že předložil další jednoznačný důkaz o tom, že M. K. skutečně prováděl servisní zásahy, a to kopie protokolů o servisních zásazích, žalovaný odkázal zejm. na bod 46 napadeného rozhodnutí. Protokoly o servisním zásahu doložené pouze k některým servisním zásahům neprokazují, že poskytovatel služeb provedl IT služby v předmětu a rozsahu tak, jak je uvedeno na daňových dokladech vystavených společností Brix, protože textace na protokolech neodpovídá předmětu plnění na daňových dokladech ani datům uskutečnění zdanitelných plnění. Pokud jde o otázku určitosti podpisu, v rámci níž žalobce namítá, že se nejednalo o přezkoumání znalcem, a nelze tak určit, že nebyly podepisovány stejnou osobou, žalovaný uvedl, že takový závěr nedovožoval. Pro posouzení protokolů bylo rozhodné, že textace na nich uvedená neodpovídala předmětu plnění na daňových dokladech ani datům uskutečnění zdanitelných plnění. K tomu žalovaný pouze doplnil, že podpis je blíže neurčitý.
50. Nedůvodná je podle něj rovněž námitka týkající se předložené smlouvy. Žalovaný v napadeném rozhodnutí popsal, v čem shledal její obecnost. Jistě bylo na žalobci, jak konkrétně si smlouvou upraví práva a povinnosti stran daného obchodního vztahu, nicméně pokud pak tímto důkazním prostředkem prokazoval fakticitu uskutečnění konkrétních plnění od deklarovaného dodavatele, nelze než vyhodnotit, že obecná smlouva tyto skutečnosti není s to prokázat (ani po upřesnění nebyla zřejmá konkrétní služba). K žalobcovu tvrzení o údajné formě „prodloužené záruky“ žalovaný odkázal na bod 71 napadeného rozhodnutí.

51. Ohledně výpovědí svědků žalovaný s odkazem na příslušnou část napadeného rozhodnutí uvedl, že svědecké výpovědi L. B. i M. K. byly z pohledu prokázání rozsahu a předmětu plnění uvedeného na daňových dokladech nekonkrétní. Nelze se tak ztotožnit se žalobcem, že se jedná o zásadní důkazy ve smyslu prokázání rozhodných skutečností. Žalovaný odmítá tvrzení žalobce, že by záměrně přehlížel podstatné informace plynoucí z těchto výpovědí. K samotnému stanovení ceny paušálem se sice svědci vyjádřili, nicméně jak bylo zjištěno ze smlouvy, paušál měl být hrazen měsíčně proti faktuře, z předložených daňových dokladů však plyne, že v průběhu prověřovaných zdaňovacích období se měnila stanovená paušální cena, některé produkty byly fakturovány častěji než jednou měsíčně a měnilo se množství fakturovaných produktů.
52. K námitce nezákonné manipulace se spisem žalovaný odkázal na její vypořádání v bodu 50 napadeného rozhodnutí.
53. V replice žalobce setrval na námitce, že několikrát požadoval a navrhoval provedení místního šetření u pobočky RBS, a to poprvé přípisem ze dne 9. 3. 2020 (*pozn. soudu: patrně myšleno dne 9. 3. 2017*). Poté žádal o provedení místního šetření opakovaně. Finanční úřad však k tomuto návrhu již dne 12. 4. 2017 uvedl, že „*případné provedení místního šetření v sídle firmy koncového odběratele RBS nemůže správci daně přinést důkaz o tom, že zdanitelné plnění uvedené na předmětných daňových dokladech poskytl dodavatel BRIX na nich uvedený*“ a dále že „*správce daně nepředpokládá zjištění nových skutečností provedením MŠ v bance The Royal Bank of Scotland*“. Finanční úřad tak předpokládal výsledek místního šetření, které neprovedl. Ničím však nepodložil úvahu o tom, že by místní šetření nemohlo přinést nic nového. Žalovaný tak nesprávně uvádí, že místní šetření bylo navrženo až v době, kdy pro jeho provedení již nebyl časový prostor, a navíc tím mění svou argumentaci ohledně neprovedení místního šetření. Žalobce je přesvědčen, že navrhl místní šetření včas a tento návrh byl bezdůvodně odmítnut.
54. Žalobce nesouhlasí se závěrem, že v průběhu daňového řízení změnil svá tvrzení o ekonomické činnosti. Žalobce se pouze snažil po celou dobu vysvětlit, v čem jeho činnost spočívá. Všechny uvedené činnosti jsou prodlouženou zárukou. Nejedná se o změny ve výpovědi, které by se vylučovaly, ale pouze o podrobnější upřesnění žalobcovy činnosti. Dne 4. 10. 2016 se konalo první jednání žalobce se správcem daně, na kterém ještě neměl k dispozici informace, které se v průběhu daňového řízení dozvěděl a které z něj vyplynuly. Uvedl-li tehdy, že neví, kdo byl konečným zákazníkem, nejednalo se o nepravdivé tvrzení.
55. K odkazu žalovaného na výpis z obchodního rejstříku vztahující se k ukončení činnosti odštěpného závodu banky RBS v ČR žalobce uvedl, že nesouhlasí s tím, že z něj lze dovodit nepravdivost žalobcovy tvrzení o ukončení provozu až v roce 2018. Podle žalobce existoval prostor pro provedení místního šetření. V této souvislosti odkázal na vyjádření Ing. Š.. Dále žalobce podotkl, že veškeré dokumenty, které mohly být finančním úřadem při místním šetření ověřeny, nemohl žalobce sám získat, protože se jednalo o citlivé dokumenty banky RBS.
56. Žalobce trvá na tom, že svědecké výpovědi byly konkrétní. Krom toho, rozsah plnění měl být prokázán nejen svědeckými výpověďmi, ale právě místním šetřením v bance RBS, kde byly uchovány záznamy o tom, kdo se v ní pohyboval, a potřebné protokoly. Výmazem z obchodního rejstříku navíc neskončilo fungování pobočky RBS ze dne na den. Stále se

v jejím objektu pohybovali lidé, prostory bylo třeba vyklidit, předat dokumenty atd. Tato rozsáhlá činnost skončila podle žalobce až v roce 2018.

57. Žalobce dále podotkl, že na daňových dokladech byla textace uvedena obecně, konkrétní pak byly samotné protokoly. Ty odpovídaly předmětu plnění na daňových dokladech, jen je podrobněji rozepisovaly, což není nic výjimečného či snad protizákonného.
58. Ohledně manipulace se spisem pak žalobce setrval na své žalobní námitce. Na uvedeném dokumentu bylo přepisováno číslo jednací, dokument byl špatně naskenován tak, aby důležitá jména zde uvedená nebyla ve spise viditelná. V této souvislosti odkázal na e-mail od Ing. Š. ze dne 30. 11. 2016 a výzvu k součinnosti z téhož dne.

#### IV. Posouzení žaloby soudem

59. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas (napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 19. 8. 2019, žaloba byla odeslána dne 16. 10. 2019), osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v rozsahu a mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Soud ve věci rozhodl v souladu s § 51 s. ř. s. bez jednání, neboť žalovaný s tímto postupem vyslovil souhlas a žalobce se k výzvě soudu nevyjádřil, má se tak za to, že s tímto postupem rovněž souhlasil. Soud přitom neshledal potřebu provádět ve věci dokazování, neboť listiny, na něž žalobce odkazoval, jsou součástí správního spisu, z něhož soud bez dalšího vychází. Prohlášením Ing. Š. ze dne 17. 4. 2020 soud důkaz neprovedl pro nerelevantnost (viz dále bod 90).
60. Žaloba není důvodná.
61. V posuzované věci je mezi účastníky řízení sporné, zda žalobce unesl důkazní břemeno a prokázal splnění hmotněprávních podmínek pro uznání jím uplatňovaného nároku na odpočet DPH vztahujícího se k plněním od společnosti Brix.
62. Soud úvodem připomíná, že podle ustálené rozhodovací praxe NSS i Soudního dvora EU týkající se vzniku a uplatňování nároku na odpočet DPH je nutné nejprve ověřit, zda vůbec tento nárok vznikl (viz např. rozsudky NSS ze dne 1. 2. 2021, č. j. 5 Afs 388/2019-31, či ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, a judikaturu Soudního dvora tam citovanou). Soudní dvůr v řadě svých rozhodnutí vymezuje podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, které dělí na podmínky formální a podmínky hmotněprávní (věcné). Tyto podmínky v sobě zahrnují to, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo uskutečněno tak, jak vyplývá z příslušné faktury, a dále to, že příslušná faktura obsahuje veškeré údaje požadované směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“; viz např. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében a Dávid*, spojené věci C-80/11 a C-142/11, a další judikatura citovaná v usnesení NSS ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017-35).
63. Hmotněprávní podmínky jsou stanoveny v čl. 168 písm. a) směrnice o DPH následovně: a) daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet musí být osobou povinnou k dani; b) použil zboží nebo služby, s jejichž pořízením je spojován nárok na odpočet, pro účely zdanitelných plnění na výstupu; c) daň je splatná nebo je odvedena za služby nebo zboží, které byly nebo budou dodány; d) plnění bylo na vstupu poskytnuto jinou osobou povinnou k dani. Pro uplatnění nároku na odpočet je třeba podle čl. 178 písm. a) směrnice

o DPH předložit fakturu, jejíž obsah je definován v čl. 226 téže směrnice (formální podmínka).

64. V českém právu pak uvedeným podmínkám odpovídají § 72 a § 73 zákona DPH. Z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH plyne, že plátce daně má nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 zákona o DPH plyne, že pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad. Náležitosti daňového dokladu pak stanoví § 29 zákona o DPH. Nesplní-li daňový subjekt zákonné podmínky pro přiznání odpočtu podle § 72 a § 73 zákona o DPH, nárok na odpočet daně mu vůbec nevznikne (viz např. rozsudek NSS ze dne 1. 2. 2021, č. j. 5 Afs 388/2019-31).
65. Soudní dvůr připustil, že zásada daňové neutrality vyžaduje, aby byl odpočet DPH přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky, i když nejsou splněny určité podmínky formální (viz např. rozsudky SDEU ze dne 8. 5. 2008, *Ecotrade*, spojené věci C-95/07 a C-96/07, bod 63, ze dne 30. 9. 2010, *Uszodaépítő*, C-392/09, bod 39, nebo ze dne 9. 7. 2015, *Salomie a Oltean*, C-183/14, body 58 a 59). Jak bude dále podrobněji vysvětleno, napadené rozhodnutí je založeno na závěru, že žalobce nesplnil podmínky hmotněprávní.
66. Zároveň Soudní dvůr v nedávném rozsudku ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater*, C-154/20, připustil, že i nesprávné uvedení osoby dodavatele na daňovém dokladu, nemusí vždy automaticky vést k odepření nároku na odpočet. Byť je postavení dodavatele jako osoby povinné k dani jednou z hmotněprávních podmínek, Soudní dvůr připustil, že za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně (viz též rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, navazující na rozsudek Soudního dvora *Kemwater*).
67. K posledně uvedenému závěru je třeba podotknout, že byť v průběhu daňové kontroly považoval finanční úřad za sporné mimo jiné i to, zda dodavatelem byla společnost Brix, současně vždy v rámci svých pochybností sdělovaných průběžně žalobci zdůrazňoval i pochybnost o předmětu a rozsahu plnění. Žalovaný pak na základě doplněného dokazování v odvolacím řízení (viz výše body 22 až 25) v kombinaci s již dříve shromážděnými důkazy uzavřel, že na servisních zásazích v bance RBS se skutečně podílel M. K.. Za rozhodný důvod pro nepřiznání nároku na odpočet pak žalovaný považoval skutečnost, že v řízení stále zůstalo neprokázáno, jaké konkrétní plnění a v jakém rozsahu žalobce od společnosti Brix (či přímo od M. K.) přijal, přičemž důkazní břemeno spočívalo na žalobci. V této souvislosti proto soud zdůrazňuje, že ohledně otázky prokazování rozsahu a předmětu plnění nadále platí, že rozsah a předmět skutečně přijatého plnění musí odpovídat předmětu a rozsahu uvedenému na daňových dokladech, o které daňový subjekt nárok na odpočet opírá.
68. K otázce důkazního břemene v daňovém řízení lze obecně konstatovat, že daňový subjekt v řízení prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 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 (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Naopak správce daně v daňovém řízení prokazuje mimo jiné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].

69. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se soudy již opakovaně zabývaly (viz např. rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2021, č. j. 1 Afs 73/2019-71, ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52, nebo ze dne 15. 5. 2014, č. j. 8 Afs 67/2013-49, viz také např. nález Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08). Z § 92 daňového řádu i citované judikatury plyne, že je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením. Jinými slovy, daňový subjekt nese prvotní důkazní břemeno, přičemž tuto svou povinnost splní předložením takových podkladů, které mohou dostatečným způsobem prokázat jeho tvrzení (zpravidla se bude jednat o účetnictví a jiné povinné záznamy).
70. Přestože daňový subjekt předloží i formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci skutečností zakládajících vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností [viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností.
71. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt. Je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy, popř. svá tvrzení korigoval.
72. Daňové řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz např. rozsudek ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Je na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je povinen vycházet daňovému subjektu vstříc a dát mu prostor k uplatnění důkazních návrhů. Navrženými důkazy se pak správce daně musí zabývat a vyhodnotit je v rámci svého rozhodování v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu.
73. Pokud pak jde konkrétně o prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH, obsah důkazního břemene vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, tedy z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH, podle něhož má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 téhož zákona, podle kterého pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad (viz např. rozsudek NSS ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020-31). Podle § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH přitom daňový doklad musí obsahovat též údaj o rozsahu a předmětu zdanitelného plnění (viz i čl. 226 odst. 6 směrnice o DPH). Uvedené formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet je nutno vykládat v souladu s judikaturou 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“ (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103).*

74. S ohledem na výše uvedené lze již na tomto místě konstatovat, že žalobce nedůvodně vytýká žalovanému rozpornost napadeného rozhodnutí. Žalovaný nekonstatoval, že žalobce splnil podmínky pro přiznání nároku na odpočet, jak se žalobce domnívá. Žalovaný pouze konstatoval, že předložením daňových dokladů žalobce splnil své primární důkazní břemeno ve smyslu uvedeném výše v bodu 69. Tato skutečnost však pro přiznání nároku na odpočet nepostačuje. Prokáže-li správce daně vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených dokladů se skutečností, přejde důkazní břemeno zpět na daňový subjekt. Konečný závěr žalovaného o tom, že žalobce důkazní břemeno neunesl, proto není v rozporu s konstatováním, že žalobce splnil prvotní důkazní břemeno předložením daňových dokladů.
75. Rozhodným závěrem, pro který žalovaný nepřiznal žalobci nárok na odpočet, bylo neprokázání předmětu a rozsahu přijatých plnění. V podrobnostech soud odkazuje na napadené rozhodnutí (příp. shrnutí výše v bodech 4 až 28) a na tomto místě pouze shrne podstatu nosných důvodů. Žalovaný poukázal především na to, že žádný z důkazů nepotvrdil, že dodavatel Brix dodával (měnil) komponenty a uskutečnil služby v takovém rozsahu, jaký je na daňových dokladech uveden. Žalobci nelze přisvědčit, že protokoly pouze upřesňovaly textaci uvedenou na daňových dokladech. Porovnáním těchto listin lze naopak dospět v souladu se správními orgány k závěru, že označení předmětu plnění je natolik odlišné, že je nelze „spárovat“ (srov. žalovaným uvedený příklad zmíněný výše v bodu 11). Krom toho, žalovaný poukázal na to, že neodpovídala ani data uskutečnění zdanitelných plnění uvedená v těchto listinách. Žalobce v žalobě tyto závěry nijak konkrétně nezpochybnil, nepoukázal např. na konkrétní doklady, ve vztahu k nimž by závěry žalovaného neplatily.
76. Dále žalovaný poukázal na to, že v předložených protokolech o servisních zásazích byli jako technici uvedeni „K., L.“, aniž by bylo upřesněno, jakou konkrétní činnost každý z nich prováděl. Tato skutečnost byla hlavním důvodem, pro který finanční orgány nepovažovaly protokoly o servisních zásazích za relevantní důkaz. Zmínka žalovaného o neurčitosti podpisu byla pouze okrajová. Žalobní námitka, podle níž žalovaný nebyl bez znalce v oboru písmoznalectví oprávněn takový závěr učinit, je proto irelevantní. Žalovaný v souvislosti s rozsahem a předmětem plnění dále dodal, že ani z „detailů incidentů“ (tj. dalších předložených listin) nevyplývá, jaký servisní zásah z daňového dokladu byl proveden M. K.. Dále žalovaný poukázal v této souvislosti mimo jiné na výpověď svědka L., z níž vyplynulo, že svědkova činnost (instalace softwaru) se doplňovala s činností žalobce (výměna částí hardwaru), přičemž však daňové doklady souhrnně znějí na poskytování IT služeb, a nelze z nich seznat, zda se jedná pouze o část plnění poskytovaného M. K., příp. jakou část tohoto plnění M. K. prováděl. Ani proti těmto závěrům žalovaného žalobce nenabídl v žalobě žádné argumenty, které by zpochybňovaly jejich správnost. Soud naopak souhlasí se závěrem finančních orgánů, že tato zjištění vyvolávají důvodné pochybnosti o předmětu a rozsahu plnění, které měl žalobce údajně přijmout od společnosti Brix a dále poskytovat společnosti Amity.
77. Soud k tomu dodává, že rozsah a povaha dodávek pro žalobce nemůže být ztotožňována s rozsahem a povahou dodávek společnosti Amity bance RBS už zejména proto, že jen jedna z osob použitých společností Amity byla činná u dodavatele žalobce (svědek L. pro

žalobce ani společnost Brix nepracoval, a přitom z hlediska banky RBS i společnosti Amity, jichž se týkaly prakticky veškeré důkazní návrhy, nebyla plnění poskytovaná prostřednictvím svědků L. a K. rozlišována, a i proto nemohly zjištění z důkazních návrhů dostatečně specifikovat, jaký díl poskytnutých služeb zajišťoval žalobce).

78. Podstatnou okolností, která vedla k pochybnostem finančních orgánů o předmětu a rozsahu plnění, bylo rovněž fakturování ceny. Podle smlouvy měl být poplatek za servisní činnost stanoven paušální částkou a měl být hrazen měsíčně oproti faktuře. Z předložených dokladů však vyplynulo, že se fakturovaná částka měnila, některé produkty byly fakturovány častěji než jednou měsíčně a měnilo se také množství fakturovaných produktů. Tento závěr finančních orgánů má oporu ve správním spisu. Žalobce však popsanou nesrovnalost nijak nevysvětlil a v žalobě proti uvedeným závěrům finančních orgánů nijak konkrétně nebrojil.
79. K tvrzení žalobce, že svědecké výpovědi byly tak konkrétní, jak jen vzhledem k odstupu času být mohly, je třeba poukázat na výše popsané důkazní břemeno ohledně podmínek pro prokázání nároku na odpočet. Bylo plně na žalobci, aby si opatřil takové důkazy, které budou způsobilé splnění těchto podmínek prokázat. Tvrzení žalobce, že finanční orgány záměrně přehlížely podstatné informace, které ze svědeckých výpovědí vyplynuly, zůstalo ve zcela obecné rovině. Žalobce neupřesnil, které okolnosti měly být přehlednuty. Obdobný závěr pak platí i pro tvrzení, podle kterého ze svědeckých výpovědí plyne, že služby byly uskutečňovány v takovém rozsahu, jak je uvedeno v daňových dokladech. Žalovaný věrně popsal obsah svědeckých výpovědí v napadeném rozhodnutí a soud souhlasí s tím, že konkrétní rozsah služeb z nich skutečně dovodit nelze. Žalobce přitom opět neupřesnil, ze kterých konkrétních tvrzení prokázání rozsahu plnění dovozuje. V této souvislosti soud připomíná, že správní soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční, a není proto namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta (viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS).
80. Vzhledem k výše shrnutým nosným důvodům nepřiznání nároku na odpočet je nedůvodná námitka, v níž žalobce vytýká finančním orgánům, že nepřihlédly ke skutečnosti, že M. K. neměl v rozhodném období platný řidičský průkaz, a že jej žalobce z tohoto důvodu do banky RBS vozil, a dále že nepovažovaly službu žalobce „hotline“ a službu přepravy M. K. a materiálu za součást servisu a údržby IT zařízení. Jak již bylo výše uvedeno, žalovaný připustil podíl M. K. na servisních zásazích v bance RBS, zpochybňoval však jejich předmět a rozsah. Pouze prokázáním těchto rozhodných skutečností by bylo možné zvrátit závěr o tom, že žalobci nárok na odpočet nevznikl, neboť neprokázal rozsah a předmět přijatých plnění.
81. V této souvislosti lze na okraj podotknout, že skutkové okolnosti vzbuzují pochybnosti i o roli žalobce v rámci celé transakce. Žalobce totiž patrně sloužil pouze či převážně jako platební místo, neboť M. K. měl zablokovaný účet ze strany finanční správy, a proto byla úhrada od společnosti Amity prováděna na bankovní účet žalobce, který následně v hotovosti vyplácel M. K.. Tímto směrem se však úvahy finančních orgánů neubíraly, a proto ani soudu nepřísluší tuto otázku blíže otevírat až v soudním řízení.
82. Soud nepovažuje za důvodnou ani námitku, že finanční orgány pochybily, pokud neprovedly místní šetření v bance RBS, a že neprovedení tohoto důkazu řádně

neodůvodnily. Žalobci lze přisvědčit pouze potud, že první návrh na provedení místního šetření vznesl skutečně již dne 9. 3. 2017, a nikoliv dne 27. 6. 2017. Tato skutečnost však nic nemění na závěru, že neprovedení tohoto důkazu finanční orgány odůvodnily řádně.

83. Pro posouzení relevance návrhu na dokazování je vždy podstatné, k jakým skutečnostem daňový subjekt provedení důkazu navrhuje. Finanční orgány nejsou povinny vzít v úvahu všechny libovolné důkazy navržené daňovým subjektem, ale mají právo nejprve samostatně posoudit jejich předpokládanou věrohodnost, váhu a relevanci, a tedy je i případně vyloučit ze svého rozhodování. V takovém případě musí svůj postup řádně odůvodnit (viz např. rozsudky NSS ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012-45, body 26 a 27, nebo ze dne 24. 3. 2004, č. j. 3 Afs 1/2003-101, č. 495/2005 Sb. NSS). K tomu, aby mohly tuto úvahu učinit a posoudit, nakolik může navrhovaný důkaz přispět k objasnění rozhodných otázek, je třeba, aby daňový subjekt upřesnil, co hodlá navrženým důkazem prokázat.
84. Žalobce v podání ze dne 9. 3. 2017 uvedl, že si finanční úřad může od banky RBS vyžádat seznam autorizovaných osob, případně provést místní šetření, čímž by si mohl ověřit, že žalobce nemá do banky přístup. Dále žalobce v závěru tohoto podání uvedl, že k otázce spolupráce pana K. s panem L. již nabízel kontakt na pana L. a odkazoval na servisní knihy, a dodal, že průběh servisních zásahů si finanční úřad mohl ověřit přímo u RBS. Doplnil, že přikládá protokoly ze servisních zásahů, které má k dispozici, s tím, že celou servisní knihu má k dispozici banka RBS. Při místním šetření si podle žalobce může finanční úřad ověřit, že zásahy proběhly tak, jak je uvedeno na daňových dokladech, a že se na nich podílel M. K..
85. Ze žalobcova podání je zřejmé, že jím chtěl potvrdit především to, že neměl přístup do banky a že čekal v podzemních garážích nebo před budovou. Tento argument pro provedení místního šetření pak opakuje i v žalobě (viz výše body 32 a 33). Finanční orgány však nezpochybňovaly, že žalobce neměl přístup do banky, ale vytýkaly mu, že taková skutečnost je v rozporu se smlouvou, v níž se zavázal, že měl být přítomen při provádění servisu a měl zajistit, že nebude použit materiál či příslušenství, které by nevyhovovalo (srov. výše bod 8). Provedení místního šetření za účelem ověření absence přístupu žalobce do banky by tak bylo zcela irelevantní.
86. Ve vztahu k dalším tvrzeným účelům místního šetření, lze poukázat na to, žalobce zmiňoval místní šetření spíše jako jednu z více možností k otázce spolupráce pana K. s panem L. v rámci banky RBS. V této souvislosti pak zmínil, že celá servisní kniha je k dispozici v bance RBS. Ve vztahu k servisní knize by ovšem přicházelo v úvahu spíše vyžádání listiny, než místní šetření. Finanční orgány nicméně ze servisní knihy částečně vycházely, neboť část předložil sám žalobce. Ve „výsledku kontrolního zjištění“ ze dne 12. 4. 2017 finanční úřad konstatoval, že zaevidoval žalobcem předložený výpis ze servisní knihy se seznamem incidentů (nebylo z nich však zřejmé, jakého období se týkají, kdo, kde, kdy a jakým způsobem incidenty vyřešil). Žalobce neupřesnil, jaké jiné části servisní knihy, nad rámec jím předložených částí, měly být pro posouzení věci relevantní a proč. Lze dodat, že v souvislosti se seznamem incidentů ze servisní knihy finanční úřad odkázal také na vyjádření žalobce, podle kterého měl detaily k incidentům poskytnout L. B. z Amity. Výslech tohoto svědka finanční úřad provedl dne 31. 10. 2016 a ve „výsledku kontrolního zjištění“ jeho výpověď popsal a hodnotil.

87. Rovněž otázka činnosti M. K. byla zjišťována v daňovém řízení jinými prostředky a po doplnění dokazování v odvolacím řízení již nebylo sporné, že se M. K. na servisních zásazích v RBS fyzicky podílel. Neprovedení místního šetření proto nemohlo žalobce v tomto ohledu nijak zkrátit na jeho právech.
88. Zároveň již ve „výsledku kontrolního zjištění“ ze dne 12. 4. 2017 finanční úřad uvedl, že podle jeho zjištění ukončila banka RBS svou činnost v ČR již ke dni 28. 2. 2017. V návaznosti na to finanční úřad dodal, že banku RBS písemně vyzval k poskytnutí informací a shrnul její odpověď tak, že měla uzavřenou smlouvu se společností Amity a v případě závady kontaktovala pana F. nebo pana B..
89. V reakci na „výsledek kontrolního zjištění“ žalobce v podání ze dne 23. 6. 2017 na návrhu na provedení místního šetření setrval. K tomu však finanční úřad ve zprávě o daňové kontrole a následně žalovaný v napadeném rozhodnutí zdůraznili, že podle výpisu z obchodního rejstříku byl odštěpný závod banky RBS se sídlem v Praze zrušen bez likvidace a bez nástupců rozhodnutím ze dne 14. 2. 2017 a vymazán z obchodního rejstříku k datu 30. 6. 2017.
90. Výše popsany postup finančních orgánů ohledně návrhu na místní šetření soud nepovažuje s ohledem na konkrétní okolnosti věci za nezákonný ani rozporný s § 8 odst. 1 daňového řádu či judikaturou týkající se volného hodnocení důkazů. Zrušení odštěpného závodu banky RBS a jeho výmaz z obchodního rejstříku způsobily objektivní nemožnost provedení tohoto důkazu. Tvrzení žalobce, že banka vyvíjela na území ČR činnost ještě v roce 2018, žalobce nepodepřel žádným konkrétním důkazem. Ani prohlášení Ing. Š. ze dne 17. 4. 2020, na které žalobce poukázal v replice, se netýkalo roku 2018, ale období do června 2017.
91. K tvrzení žalobce, že jistě nebyl provoz ukončen ze dne na den a že místní šetření mohlo být provedeno v období od jeho návrhu dne 9. 3. 2017 do konce června 2017, lze odkázat na výše uvedené závěry týkající se vyhodnocení účelu, k němuž žalobce tehdy místní šetření navrhoval (viz body 85 až 88). Lze zopakovat, že žalobce formuloval návrh na místní šetření spíše jako jeden z důkazních prostředků ke skutečnostem, které bylo možné zjistit i jiným způsobem. Označení tohoto návrhu v žalobě za stěžejní důkaz proto působí poněkud účelovým dojmem, a to zejména s ohledem na skutečnost, že je zřejmé, že jde o důkaz již objektivně neproveditelný.
92. Soud nepovažuje za nepřipadný ani odkaz žalovaného na rozsudek NSS č. j. 2 Afs 71/2017-32, neboť poukaz na sníženou věrohodnost tvrzení žalobce v důsledku změn byl učiněn pouze v souvislosti s dílčím tvrzením týkajícím se tvrzení, podle kterého žalobce poskytoval prodlouženou záruku. Žalovaný netvrdil, že by obecně žalobce měnil svá tvrzení natolik, že by byla zcela nevěrohodná. Tvrzení o poskytnutí prodloužené záruky přitom žalobce skutečně uplatnil až v odvolání. I tato okolnost je však s ohledem na výše popsané nosné důvody rozhodnutí spíše podružná. V této souvislosti lze dodat, že pokud finanční orgány zmínily, že sám žalobce dne 4. 10. 2016 vypověděl, že neví, kdo byl konečným zákazníkem, nevytýkaly mu, že šlo o nepravdivé tvrzení, jak se žalobce domníval v replice, ale poukazovaly na to, že taková skutečnost byla v rozporu se smlouvou, k níž se žalobce zavázal.
93. S ohledem na vše výše uvedené soud souhlasí s finančními orgány, že se žalobci nepodařilo rozptýlit pochybnosti o souladu předložených dokladů se skutečností, a to zejména co do předmětu a rozsahu plnění, které měl přijmout od svého dodavatele, a že tak neunesl

důkazní břemeno, které na něm vzhledem ke shora popsaným důvodným pochybnostem spočívalo. Rozhodnutí žalovaného je z hlediska této rozhodné otázky dostatečně odůvodněno a je plně přezkoumatelné. Zákonnost napadeného rozhodnutí nebyla žalobními námitkami účinně zpochybněna. Podstatná část žalobní argumentace navíc brojila proti dílčím konstatováním žalovaného, která však nepředstavovala nosné důvody, pro něž nebyl žalobci nárok na odpočet přiznán.

94. Závěrem soud doplňuje, že za nedůvodnou považuje také námitku manipulace se spisem. Ze spisu vyplývá, že na sporné listině (odpovědi banky RBS) došlo skutečně jen k opravě čísla jednacího. Není přitom zřejmé, jak by tato skutečnost mohla ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí. Tvrzení žalobce, že finanční úřad danou listinu upravil zvětšením písma části textu tak, aby se část textu dostala na druhou stranu a „ztratila se“ při kopírování, je zcela spekulativní. Žalobce k tomuto tvrzení nepředložil žádný důkaz. E-mailová komunikace ze dne 30. 11. 2016, na kterou v této souvislosti odkazuje, není dokumentem, jehož úplnost žalobce rozporuje, ale jedná se o interní komunikaci v rámci banky RBS, v níž zaměstnanci banky řešili, jak odpovědět na dotaz správce daně. Skutečnost, že v rámci této komunikace bylo mimo jiné zmíněno i jméno M. K., nijak neprokazuje, že toto jméno bylo následně uvedeno i v oficiální odpovědi zaslané bankou finančnímu úřadu. Krom toho, jak již soud opakovaně připomněl, otázka podílu M. K. na zásazích v bance RBS se stala po doplnění dokazování v odvolacím řízení nespornou. S rozsahem a předmětem plnění, jakožto rozhodnými otázkami, uvedená námitka nijak nesouvisí.

#### V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

95. Soud neshledal žalobu důvodnou a nezjistil ani žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez námítky, proto žalobu zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
96. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, soud náhradu nákladů nepřiznal, protože mu žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly.

#### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Praha 10. srpna 2022

**Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.**  
předseda senátu