



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Ivony Šubrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **MZ Liberec, a. s.**, IČO 47306581  
sídlem Rudník 4, 543 72 Rudník  
zastoupený advokátem Mgr. Jakubem Hajdučíkem  
sídlem Sluneční nám. 14/2588, 158 00 Praha 5

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 11. 2022, č. j. 41973/22/5300-21443-712756,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce napadl žalobou dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v záhlaví specifikované rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání proti celkem 8 rozhodnutím (dodatečným platebním výměřům) Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj („správce daně“) ze dne 14. 4. 2021. Správce daně

uvedenými rozhodnutími doměřil žalobci DPH za zdaňovací období květen 2017, prosinec 2017, duben až červen 2018, srpen 2018, říjen 2018 a leden 2019 v celkové výši 785 238 Kč.

- Podle finančních orgánů žalobce neprokázal splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („zákon o DPH“), a to v případě zdanitelných plnění od dodavatele SOUKROMÁ ENERGETICKÁ s. r. o. („Soukromá energetická“). Dodavatel poskytoval žalobci plnění na základě smlouvy o zprostředkování ze dne 18. 12. 2007 a spornou otázkou je, zda žalobce přijal zdanitelná plnění v předmětu a rozsahu deklarovaném na daňových dokladech.

## II. Argumentace žalobce

- Žalobce v podané žalobě předně namítl, že k *faktickému zahájení daňové kontroly* za nyní posuzovaná zdaňovací období došlo již dne 14. 8. 2019. Tehdy správce daně provedl v žalobcově sídle místní šetření, při němž prověřoval jeho další spolupráci s dodavatelem Soukromá energetická (v návaznosti na daňovou kontrolu týkající se jiných zdaňovacích období, v níž se správce daně již zabýval plněními z tohoto smluvního vztahu). Při uvedeném místním šetření správce daně obdržel stejnou smlouvu jako při předchozí daňové kontrole, tj. smlouvu o zprostředkování ze dne 18. 12. 2007, provedl účastenský výsledek zástupce žalobce a položil mu konkrétní otázky směřující ke zjištění skutečného průběhu a realizace deklarované zprostředkovatelské činnosti. Následně správce daně vydal výzvy k podání dodatečných daňových přiznání a dne 10. 12. 2019 formálně zahájil daňovou kontrolu.
- Žalobce odkázal na judikaturu správních soudů, podle níž se účinky § 148 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu („daňový řád“), vztahují k prvnímu úkonu v rámci vyhledávací činnosti, pokud správce daně překročí její meze a zjevně již ověřuje konkrétní skutkové okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Žalobce je názoru, že k takovému faktickému zahájení daňové kontroly došlo v nynější věci uvedeným místním šetřením. Lhůta pro stanovení daně proto uplynula dne 14. 8. 2022. Napadené rozhodnutí přitom bylo žalobci doručeno až dne 28. 11. 2022, tedy po *marném uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně*.
- Podle další žalobní námitky žalovaný nesprávně aplikoval závěry rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 – 208, ve věci *Kemwater ProChemie*. Před vydáním rozsudku ve věci *Kemwater ProChemie* vycházela rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu z premisy, že jednou z podmínek nezbytných pro přiznání nároku na odpočet daně je prokázání toho, že zdanitelné plnění bylo přijato od plátce deklarovaného na daňovém dokladu. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobce v daňovém řízení neunesl své důkazní břemeno. Tento závěr ale učinil „po staru“, v rozporu s právním názorem vysloveným ve věci *Kemwater ProChemie*. Neumožnil totiž žalobci *prokazovat existenci faktického dodavatele*. Následkem je nezákonné vychýlení důkazní pozice v neprospěch žalobce. Žalobce odkazoval na judikaturu předcházející rozsudku ve věci *Kemwater ProChemie* již v odvolání, žalovaný ale příslušnou odvolací námitku dezinterpretoval. Podle žalobce není vyloučeno, že mu sporná plnění dodal někdo jiný. Žalobce však byl ochuzen o možnost toto prokazovat.

6. Finanční orgány také mylně vyložily *rozložení důkazního břemene* mezi žalobce a správce daně. Žalobce unesl své primární důkazní břemeno. Aby byl správce daně oprávněn požadovat po žalobci nesení dalšího důkazního břemene, bylo jeho povinností prokázat existenci konkrétních skutečností, které jsou v rozporu s evidovaným stavem, respektive které o správnosti evidence budí zásadní pochybnosti. V tom ale správce daně selhal. Žalobce polemizuje s jednotlivými tvrzeními správce daně uvedenými ve výsledku kontrolního zjištění. Podle jeho názoru nejsou způsobilé založit kvalifikovanou pochybnost nezbytnou pro vznik sekundárního důkazního břemene žalobce.
7. Žalobce dále namítl, že žalovaný nezákonně popřel *vliv jednání smluvních stran* (žalobce a dodavatele) *po uzavření smlouvy o zprostředkování na jeho důkazní břemeno*. V této souvislosti žalobce odkázal na komentářovou literaturu a na judikaturu, podle níž je při výkladu smlouvy uzavřené dle zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku („obchodní zákoník“), nutné přihlížet též k následnému chování stran. Žalobce prokázal existenci a přičitatelnost plnění dodavateli souladným jednáním po uzavření smlouvy a zavedenou praxí od roku 2007 do roku 2019.
8. Žalobce je rovněž názoru, že mu vznikl *nárok na odpočet přinejmenším z části přijatého plnění*. Správce daně zjistil, jaká plnění dodavatel poskytl žalobci, ověřil jejich rozsah a přijal závěr, že plnění poskytl dodavatel uvedený na daňových dokladech a daňový subjekt je použil pro svou ekonomickou činnost. Svůj závěr o neuznání nároku na odpočet DPH finanční orgány založily jen na formálním nesouladu těchto plnění s plněními označenými ve smlouvě o zprostředkování (dalším důvodem bylo, že správci daně připadala plnění příliš drahá, tento závěr ale žalovaný opustil). Žalobce k tomu namítl, že finanční orgány nebyly oprávněny neuznat nárok na odpočet ve vztahu k těm zdanitelným plněním, u nichž žalobce splnil hmotněprávní i procesní podmínky pro nárok na odpočet daně. V této souvislosti odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie („Soudní dvůr“), podle níž v případě realizace jen části plnění náleží plátcům alespoň částečný nárok na odpočet DPH.
9. Podle žalobce finanční orgány pochybily také tím, že *opomenuly svědectví Ashota Simonyana*. Finanční orgány tedy nesprávně hodnotily shromážděné důkazy.
10. Závěrem žalobce konstatoval, že klíčovým důvodem pro neuznání nároku na odpočet daně bylo údajné neunesení důkazního břemene stran souladu smlouvy o zprostředkování a faktických plnění. Žalobce k tomu namítl, že taková povinnost jej nestíhá. Žalovaný byl nanejvýš oprávněn požadovat, aby prokázal, zda jsou plnění na vstupu objektivně způsobilá *podpořit ekonomickou činnost žalobce* (čemuž žalobce podle svého přesvědčení dostal). Žalobce citoval na podporu tohoto tvrzení z judikatury Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu.

### III. Vyjádření žalovaného k žalobě

11. K námitce *prekluze lhůty pro stanovení daně* žalovaný uvedl, že místním šetřením konaným dne 14. 8. 2019 byla fakticky zahájena daňová kontrola pouze ve vztahu ke zdaňovacím obdobím listopad a prosinec 2018. S ohledem na tuto skutečnost žalovaný vydal dne 15. 11. 2022 rozhodnutí, kterým zrušil dodatečné platební výměry za uvedená zdaňovací období. Tyto závěry však nelze vztáhnout na nyní projednávaná zdaňovací období květen a prosinec 2017, duben, květen, červen, srpen, říjen 2018 a leden 2019. Obsahem zmíněného místního šetření bylo prověření skutečností vztahujících se ke

zdaňovacímu období listopad a prosinec 2018. Správce daně sice kladl dotazy vztahující se obecně ke spolupráci žalobce se společností Soukromá energetická, nicméně pouze z těchto obecných dotazů nelze dovodit konkrétní souvislost s nyní projednávanými zdaňovacími obdobími. Spolupráce mezi obchodními partnery běžně probíhá dlouhou dobu a může pokračovat v mnoha zdaňovacích obdobích. Pokud by správce daně zahájil daňovou kontrolu za jedno zdaňovací období a získal v ní určité listiny vztahující se k obchodování s dlouhodobým partnerem, pak by to dle výkladu žalobce znamenalo automatické zahájení daňových kontrol i za další zdaňovací období, ve kterých daňový subjekt spolupracoval s tímto obchodním partnerem. Takový výklad je dle názoru žalovaného nutno odmítnout, neboť by prolamoval základní princip právní jistoty. Uvrhl by daňové subjekty do nejistoty, neboť by nevěděly, za jaká zdaňovací období daňová kontrola vlastně probíhá. Úkonem správce daně zahajujícím daňovou kontrolu musí být vymezen předmět a rozsah daňové kontroly, což se v nyní posuzované věci ve vztahu ke sporným zdaňovacím obdobím stalo teprve dne 10. 12. 2019.

12. Žalobcem citovaná judikatura není přílehlavá na nyní řešený případ, neboť judikované věci byly skutkově odlišné. V případě vyhledávací činnosti a později zahájené daňové kontroly se ve všech těchto věcech jednalo o totožná zdaňovací období. V nyní posuzované věci však žalobce rozšiřuje judikované závěry i na případy, kdy by skutečnosti zjištěné v rámci materiálně zahájené daňové kontroly za určitá zdaňovací období automaticky zahajovaly daňovou kontrolu i za jiná zdaňovací období, v nichž by daňový subjekt obchodoval obdobným způsobem. Takový výklad je dle žalovaného nesprávný.
13. Ani další kroky správce daně nepředstavovaly faktické zahájení daňové kontroly, ať už se jednalo o zaslání dotazů bankovním ústavům na stav a pohyb na bankovních účtech žalobce za roky 2017 a 2018, nebo o vydání výzev k podání dodatečných daňových tvrzení. Výzva dle § 145 odst. 2 daňového řádu nemůže být ze své podstaty považována za materiální zahájení daňové kontroly. Jejím účelem je dát daňovému subjektu možnost, aby sám daň tvrdil ve správné výši a tím se vyhnul případné daňové kontrole a s tím souvisejícímu penále.
14. Nedůvodná je také námitka *nesprávné aplikace rozsudku ve věci Kemwater ProChemie*. Žalobce nerozlišuje, z jakého důvodu mu byl nárok na odpočet daně odepřen. Žalovaný nezpochybňoval, že dodavatel Soukromá energetická dodal žalobci předmětná zdanitelná plnění. Problém je v tom, že zmíněna společnost dodala žalobci plnění v nespecifikovaném, značně omezeném rozsahu, spočívajícím v pouhém vyhledávání potenciálních obchodních partnerů na internetu či veletrzích. Nikoliv tedy v rozsahu plnění vymezeném ve smlouvě o zprostředkování, které zahrnovalo i následné jednání s těmito potenciálními partnery. Nenastala tak vůbec situace, za které by bylo možné aplikovat závěry plynoucí z rozsudku ve věci *Kemwater ProChemie*. Také aktuální judikatura Nejvyššího správního soudu dovozuje, že rozsudek *Kemwater ProChemie* nemá vést k paušálnímu zrušení všech starších správních rozhodnutí. Vrátit věc do daňového řízení je zpravidla namístě tehdy, pokud existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění. Sám žalobce ale nadále (tj. i v žalobě) uvádí, že o dodavateli nebyly pochybnosti.
15. K námitkám týkajícím se *rozložení důkazního břemene* žalovaný uvedl, že správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 14. 5. 2020 dostatečně konkretizoval své

pochybnosti. Tím došlo k přenesení důkazního břemene na žalobce. K polemice žalobce s jednotlivými tvrzeními správce daně obsaženými ve výsledku kontrolního zjištění žalovaný uvedl následující. Pan Josef Řepa v rámci svědecké výpovědi sdělil, že vyhledávání potenciálních zákazníků probíhalo tak, že si na internetu najel na zdravotnický materiál a proklikával se k různým firmám, přičemž u něj seděl kamarád, který rozumí anglicky nebo rusky. Tyto firmy pak ověřil u svých kontaktů na Ministerstvu zdravotnictví. Žalovaný sdílí závěr správce daně, že takový popis zprostředkovatelské činnosti dodavatele vyvolává pochybnosti o jeho profesionalitě. A to též s ohledem na skutečnost, že pan Josef Řepa odmítl sdělit podrobnosti k těmto osobám. Žalovaný dále přisvědčil tvrzení žalobce, že svědek nemá povinnost svá tvrzení prokazovat. Nicméně tuto povinnost má žalobce, který ji nesplnil. Pochybnosti správce daně ohledně rozsahu a předmětu přijatého plnění tak přetrvávaly. Svědectvím Josefa Řepy bylo sice prokázáno, že nějakou činnost dodavatel pro žalobce vykonával, nicméně nebylo prokázáno, že tato činnost svým rozsahem odpovídala smlouvě o zprostředkování. Skutečnosti týkající se dostatečné personální vybavenosti žalobce v oblasti obchodu byly jednou z indicií pro pochybnosti správce daně. Následné vysvětlení žalobce týkající se jeho organizační struktury nemá vliv na posouzení toho, zda v době vydání výzvy k prokázání skutečností správce daně tyto pochybnosti měl a byly dostatečně podloženy. Vzhledem k tomu, že organizační struktura žalobce nebyla žalovaným převzata jako přetrvávající pochybnost, nebylo nutné ohledně této skutečnosti vyslýchat žalobcem navržené svědky.

16. Ve vztahu k námitkám týkajícím se *výkladu smlouvy* žalovaný uvedl, že projev vůle byl v předmětné smlouvě o zprostředkování dostatečně konkretizován, a tak bylo možné vycházet z písemné podoby smlouvy. Úmysl obou stran je ve smlouvě vysloven jednoznačně, tedy že společnost Soukromá energetická bude potenciální zákazníky nejen vyhledávat, ale též s nimi vést určitá počáteční jednání. Žádný další výklad nemůže být činěn v rozporu s tímto projevem vůle. Pokud žalobce považoval za dostatečné, že mu společnost Soukromá energetická pouze poslala vytipované kontakty z internetu, mohl jistě jakožto podnikatel považovat takovéto plnění za dostatečné a uhradit jej. Nelze ale dovozovat, že by mu na základě takového jednání automaticky vznikl nárok na odpočet uhrazené daně.
17. Žalovaný odmítl, že by zjištěné nesrovnalosti byly pouze formálního charakteru. Na daňových dokladech absentovaly stěžejní náležitosti. Daňové doklady neobsahují dostatečnou identifikaci předmětu a rozsahu, není z nich (ani z připojených tabulek) zřejmé, jaké konkrétní poskytnuté plnění je jimi fakturováno. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu přitom daňový subjekt musí prokázat nejen faktické přijetí zdanitelného plnění, ale i přijetí v deklarovaném rozsahu. Žalobce tak nenaplnil veškeré formální a hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet daně.
18. Žalobci nemohl náležet ani *částečný nárok na odpočet*. Žalobcem předložené podklady neumožňují určit, v jakém rozsahu bylo plnění vlastně poskytnuto. Také podle judikatury Nejvyššího správního soudu není úkolem správce daně, aby namísto daňového subjektu podrobně vypočítával rozsah zdanitelného plnění. Pouze za situace, kdy daňový subjekt skutečný rozsah přijatého plnění (byť i jiný než deklarovaný rozsah) prokáže a zároveň věrohodným a průkazným způsobem vyčíslí jeho hodnotu, bude mu uznán nárok na odpočet daně z této prokázané části rozsahu přijatého zdanitelného plnění. Jestliže však daňový subjekt neprokáže, v jaké konkrétní části plnění přijal, popř.

tento částečný rozsah nevyčíslí, je správce daně oprávněn daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet v celé výši.

19. Závěrem žalovaný konstatoval, že neopomněl *svědeckou výpověď pana Ashota Simonyana*. Pan Simonyan ale nepotvrdil tvrzení žalobce ohledně rozsahu spolupráce se společností Soukromá energetická.

#### IV. Ústní jednání

20. Během jednání konaného formou videokonference dne 13. 7. 2023 zástupce žalobce nejprve shrnul hlavní žalobní námitky. Ve vztahu k námitce uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně zdůraznil, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 3. 2022, č. j. 7 Afs 39/2020 – 32, posuzoval situaci velmi podobnou té, která nastala v nynější věci. K námitce nesprávné aplikace závěrů rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci *Kemwater ProChemie* dodal, že v návaznosti na tento rozsudek se v rozhodovací praxi zformovaly dvě judikaturní linie. První požaduje po daňovém subjektu označení indicií svědčících o existenci faktického dodavatele odlišného od deklarovaného dodavatele, druhá linie akcentuje překvapivost rozsudku rozšířeného senátu. Tak jako tak, v nyní posuzované věci je takových indicií celá řada a žalovaný je výslovně popsal v napadeném rozhodnutí. Pověřená pracovnice žalovaného poté odkázala na napadené rozhodnutí. Dále zdůraznila, že žalobce ani v daňovém řízení ani v žalobě nehovoří o tom, že by zde byly indicie svědčící o existenci faktického dodavatele odlišného od deklarovaného dodavatele. V žalobě pouze uvedl, že není vyloučeno, že plnění poskytl někdo jiný než subjekt označený na dokladech. Žalovaný navíc ani nezpochybňoval, že sporná plnění žalobci poskytl dodavatel Soukromá energetická. Spornou otázkou je, zda žalobce přijal zdanitelná plnění v předmětu a rozsahu deklarovaném na daňových dokladech.
21. K dotazu soudu zástupce žalobce i pověřená pracovnice žalovaného uvedli, že neuplatňují žádné návrhy na doplnění dokazování. Soud následně seznámil účastníky se svým právním názorem týkajícím se výkladu rozsudku rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie* – přiklání se k judikaturní linii, podle níž musí existovat alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění, aby bylo možné vrátit věc do daňového řízení. Zároveň soud konstatoval, že v žalobě nejsou žádné takové indicie označeny. Zástupce žalobce v reakci na to obecně odkázal na proběhlé důkazní řízení, na rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt a na body [18] a násl. žaloby. Podle jeho názoru nedošlo ke vzniku sekundárního důkazního břemene žalobce. V citovaných bodech žaloby jsou také uvedeny indicie svědčící o možné existenci odlišného dodavatele.

#### V. Posouzení věci krajským soudem

22. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního.
23. Předmětem sporu v posuzované věci je otázka, zda má žalobce nárok na odpočet daně z plnění od společnosti Soukromá energetická, tedy zda u těchto plnění žalobce prokázal splnění podmínek stanovených v § 72 a § 73 zákona o DPH.
24. Soud se bude nejprve zabývat otázkou, zda nedošlo k pravomocnému doměření daně až po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně (*část V.1 rozsudku*). Poté posoudí, zda

žalobce v daňovém řízení prokázal svůj nárok na odpočet daně – v této části souhrnně vypořádá všechny ostatní žalobní námitky (část V.2).

*V.1 Zahájení daňové kontroly a běh lhůty pro stanovení daně*

25. Žalobce předně namítl, že správce daně fakticky zahájil daňovou kontrolu za nyní posuzovaná zdaňovací období již dne 14. 8. 2019 (nikoliv dne 10. 12. 2019, kdy byla daňová kontrola dle žalobce zahájena pouze formálně). V důsledku toho marně uplynula prekluzivní lhůta pro stanovení daně v této věci dříve, než byla daň pravomocně doměřena.
26. Faktické zahájení daňové kontroly k datu 14. 8. 2019 žalobce dovozuje ze skutečnosti, že tohoto dne správce daně provedl v jeho sídle místní šetření, při němž prověřoval žalobcovu další spolupráci s dodavatelem Soukromá energetická (v návaznosti na daňovou kontrolu týkající se jiných zdaňovacích období, v níž se správce daně již zabýval plněními z tohoto smluvního vztahu). Úkolem soudu je tedy posoudit, zda správce daně při uvedeném místním šetření nepostupoval způsobem, který by překročil meze vyhledávací činnosti a odpovídal již daňové kontrole.
27. Daňový řád rozlišuje mezi jednotlivými postupy při správě daní (viz § 78 - § 90 daňového řádu). Z judikatury Nejvyššího správního soudu zároveň plyne, že správce daně není oprávněn si neomezeně vybírat, který postup při správě daní v konkrétním případě zvolí, a jak dlouho a v jaké intenzitě v něm bude pokračovat.
28. Hodlá-li správce daně komplexně prověřovat skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení konkrétní daně, musí zvolit takový postup při správě daní, který mu umožňuje provádět dokazování. Tedy nejen označení a obstarání pramene důkazu (věci či osoby), z něhož čerpá určitý poznatek, ale i jeho provedení a následné hodnocení. Provádění dokazování přitom daňový řád předvídá pouze v případě daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností. Obsahem vyhledávací činnosti je oproti tomu pouhé zjišťování a sběr pokladových informací a „mapování terénu“. Správce daně v rámci vyhledávací činnosti stanoveným způsobem „ohledává terén“ a z vlastní iniciativy vyhledává a opatřuje předběžné či podkladové informace, které potom může zařadit do procesu dokazování v daňovém řízení. Při vyhledávací činnosti však nedochází k vlastnímu hodnocení a případnému osvědčení získaných důkazních prostředků jako důkazů o skutkovém stavu. Nelze při ní proto zjišťovat a ověřovat správnost stanovení daňové povinnosti daňového subjektu. Pokud by správce daně v rámci vyhledávací činnosti namísto pouhého zjišťování podkladových informací a „mapování terénu“ prováděl i zjišťování a ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti (celé či jen její části), překročil by zákonem stanovené meze vyhledávací činnosti (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017 – 36, ze dne 16. 8. 2018, č. j. 1 Afs 300/2017 – 26, ze dne 2. 7. 2020, č. j. 7 Afs 390/2019 – 44, ze dne 24. 9. 2020, č. j. 7 Afs 63/2019 – 31, a ze dne 15. 3. 2022, č. j. 7 Afs 39/2020 – 29).
29. Z žalovaným předloženého daňového spisu plyne, že Finanční úřad pro Liberecký kraj nejprve provedl u žalobce daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období prosinec 2016. Na základě této kontroly dospěl k závěru, že žalobce neprokázal splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH dle § 72 a § 73 zákona o DPH, a to z plnění od společnosti Soukromá energetická poskytovaného v uvedeném zdaňovacím období na základě smlouvy o zprostředkování ze dne 18. 12. 2007. Dne 5. 3. 2018 proto vydal platební výměr, kterým žalobci snížil nárok na odpočet o částku 580 929 Kč. Žalovaný

rozhodnutím ze dne 12. 6. 2019 zamítl odvolání žalobce a potvrdil uvedený platební výměr.

30. Finanční úřad pro Pardubický kraj poté v průběhu roku 2019 zaslal dotazy bankovním ústavům na stav a pohyb na bankovních účtech žalobce, a to nejprve za období roku 2018, později také za období roku 2017. Dne 14. 8. 2019 se uvedený správce daně dostavil do sídla žalobce za účelem provedení místního šetření zaměřeného na DPH za zdaňovací období listopad a prosinec 2018. Od žalobce si vyžádal daňové doklady za uvedená zdaňovací období a pověřené zaměstnankyni žalobce kladl dotazy týkající se především spolupráce žalobce s dodavatelem Soukromá energetická. Vyžádal si také dodatek na rok 2018 ke smlouvě o zprostředkování ze dne 18. 12. 2007 a další doklady týkající se zakázek, k nimž byly vystaveny žalobcem předložené daňové doklady (daňové doklady vystavené konečným odběratelům, komunikace mezi žalobcem a společností Soukromá energetická ohledně daných zakázek atd.).
31. Dne 22. 10. 2019 Finanční úřad pro Královéhradecký kraj vyzval žalobce k podání dodatečných daňových přiznání za zdaňovací období květen 2017, prosinec 2017, duben až červen 2018, srpen 2018, říjen 2018 až leden 2019. Dne 10. 12. 2019 uvedený správce daně zahájil u žalobce kontrolu DPH za vyjmenovaná zdaňovací období. Správce daně následně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH v případě zdanitelných plnění od dodavatele Soukromá energetická. Dne 14. 4. 2021 správce daně vydal dodatečné platební výměry, kterými doměřil žalobci DPH za jednotlivá kontrolovaná zdaňovací období.
32. V odvolacím řízení žalovaný přisvědčil žalobci, že místním šetřením konaným dne 14. 8. 2019 byla fakticky zahájena daňová kontrola ve vztahu ke zdaňovacím obdobím listopad a prosinec 2018. Rozhodnutím ze dne 15. 11. 2022 proto zrušil dodatečné platební výměry za uvedená zdaňovací období. Odvolání proti dodatečným platebním výměrům za ostatní kontrolovaná zdaňovací žalovaný zamítl žalobou napadeným rozhodnutím.
33. Krajský soud souhlasí s žalovaným, že místním šetřením konaným dne 14. 8. 2019 byla fakticky zahájena daňová kontrola pouze ve vztahu ke zdaňovacím obdobím listopad a prosinec 2018. Správce daně při uvedeném místním šetření komplexně prověřoval skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně toliko za zmíněná zdaňovací období. Informace shromážděné při místním šetření a při dalších postupech sice správce daně následně zařadil do procesu dokazování, které prováděl v rámci daňové kontroly i ve vztahu k dalším zdaňovacím obdobím. Avšak ve vztahu k těmto dalším zdaňovacím obdobím nepřesáhl jeho postup před formálním zahájením daňové kontroly meze vyhledávací činnosti. Stále se ještě jednalo o pouhé zjišťování a sběr pokladových informací a „mapování terénu“, ve smyslu výše citované judikatury.
34. Jak správně upozorňuje žalovaný, přijetí logiky prosazované žalobcem by vedlo k absurdním důsledkům. Kontroluje-li správce daně u daňového subjektu časově omezený výsek jeho dlouhodobé spolupráce s určitým obchodním partnerem a získá-li při tom poznatky týkající se také jiných zdaňovacích období, nelze dovozovat, že tím automaticky byla zahájena daňová kontrola i za tato další zdaňovací období. Takový výklad by skutečně nijak neposílil právní jistotu daňových subjektů, právě naopak.
35. V případech, na které žalobce odkazuje, správní soudy posuzovaly odlišnou situaci. Ve věci posuzované Krajským soudem v Praze v rozsudku ze dne 29. 3. 2022, č. j. 51 Af

12/2021 – 33, a Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 10. 8. 2022, č. j. 10 Afs 122/2022 – 36, stejně jako ve věcech posuzovaných Nejvyšším správním soudem v rozsudcích ze dne 28. 7. 2022, č. j. 3 Afs 8/2020 – 41, a ze dne 15. 3. 2022, č. j. 7 Afs 39/2020 – 32, se vyhledávací činnost správce daně i následně formálně zahájené daňové kontroly zřetelně zaměřovaly na totožná zdaňovací období. V nyní posuzovaném případě tomu tak není. Žalobce vykládá příliš extenzivně závěry vyslovené správními soudy v citovaných rozsudcích.

36. Správce daně skutečně hodnotil správnost stanovení daňové povinnosti ve výzvách k podání dodatečného daňového přiznání. Jinak tomu ale ani z povahy věci být nemohlo, jestliže měl dostát povinnosti dovozené judikaturou Nejvyššího správního soudu, podle níž je zásadně třeba nejprve vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání, dozví-li se správce daně o skutečnostech či důkazech nasvědčujících doměření daně (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 55). Správce daně je oprávněn zahájit daňovou kontrolu teprve v případě, že daňový subjekt nevyužije takto nabídnuté možnosti podat dodatečné daňové přiznání.
37. Krajský soud shrnuje, že ve vztahu k nyní posuzovaným zdaňovacím obdobím správce daně dne 10. 12. 2019 zahájil daňovou kontrolu nejen formálně, ale také fakticky. Tím k uvedenému datu učinil úkon ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu, lhůta pro stanovení daně by tak uplynula dne 10. 12. 2022. Žalobou napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 26. 11. 2022, daň za posuzovaná zdaňovací období tedy byla pravomocně doměřena před uplynutím lhůty k jejímu stanovení.

#### *V.2 Prokázání nároku na odpočet daně*

38. Úprava nároku na odpočet DPH je obsažena v § 72 a násl. zákona o DPH. Podle § 72 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Plátce prokazuje nárok na odpočet především daňovým dokladem, který musí splňovat všechny náležitosti stanovené zákonem o DPH. Zároveň platí, že daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Zákon nestojí na formálním vykázaní zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi tedy nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 – 107, ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 – 84, a ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011–103).
39. Také k problematice rozložení důkazního břemena mezi správce daně a daňový subjekt v daňovém řízení existuje bohatá soudní judikatura. Její závěry sice byly formulovány především na podkladě úpravy obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, avšak v zásadě jsou aplikovatelné i na úpravu obsaženou v nyní účinném daňovém řádu. Plyne z ní, že daňové řízení je postaveno na zásadě, podle níž každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle § 92 odst. 3

daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nemůže získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má však některé výjimky – například podle § 92 odst. 5 písm. c) citovaného zákona správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119).

40. Část žalobcem uplatněných námitek se týká právě *rozložení důkazního břemene mezi něj a správce daně*. Žalobce je názoru, že unesl své primární důkazní břemeno a správce daně následně neprokázal existenci konkrétních skutečností, které jsou v rozporu s evidovaným stavem. Žalobce tedy ani nebyl povinen nést sekundární důkazní břemeno.
41. Krajský soud k těmto námitkám uvádí, že správce daně, aby unesl své důkazní břemeno stanovené v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, nemusí prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, či prokázat namísto daňového subjektu, jak se sporná obchodní transakce uskutečnila. Pro unesení jeho důkazního břemene je třeba, aby správce daně prokázal, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, a ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 – 61).
42. Pochybnosti správce daně v nyní posuzované věci byly založeny na následujících zjištěních. Žalobce vyrábí rozvody medicinálních plynů, které dodává do tuzemska i do zahraničí. Správci daně sdělil, že pro získávání zakázek využívá i externí spolupracovníky. Se společností Soukromá energetická má uzavřenu smlouvu o zprostředkování ze dne 18. 12. 2007, na jejímž základě pro něj tato společnost vytipovává zákazníky nebo projekty. V případě úspěšné realizace zakázky náleží uvedené společnosti určitá provize ze všech zakázek s daným zákazníkem.
43. Dle žalobcem předložené smlouvy o zprostředkování ze dne 18. 12. 2007 se společnost Soukromá energetická zavázala zprostředkovávat smlouvy mezi žalobcem a odběratelem na dodávku ukončovacích prvků rozvodů medicinálních plynů. Dle zmíněné smlouvy se společnost Soukromá energetická zavázala vést s potenciálními odběrateli žalobce jednání směřující k naplnění předmětu smlouvy. Žalobce dále předložil správci daně daňové doklady, tabulky s přehledem zakázek, e-maily zachycující komunikaci mezi žalobcem a společností Soukromá energetická, zprávy k 31. 3. 2013, 30. 9. 2015, 31. 3. 2016 a 31. 12. 2017, doklady v anglickém či ruském jazyce označené commercial invoice či contract of procurement of a deal (v nichž je jako dodavatel uveden žalobce a jako zákazníci různé zahraniční společnosti) a právní stanovisko vypracované Mgr. Janem Potočkem.
44. Svědek Josef Řepa (jednatel společnosti Soukromá energetická) vypověděl, že vytipovává společnosti, které se zabývají zdravotnickým materiálem, a tyto kontakty předává Jiřímu Potočkovi (předsedovi představenstva žalobce v období od 29. 9. 2015 do 26. 6. 2018). Svědek tyto společnosti vyhledával na internetu, na výstavách nebo přes své známé. Potenciálním klientům žalobce žádné nabídky neposílal, to si zajišťoval sám žalobce.

45. Správce daně shrnul své pochybnosti ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 14. 5. 2020. Předně měl pochybnosti o tom, jaké konkrétní úkony v souvislosti se zprostředkováním dodavatel (tj. společnost Soukromá energetická) fakticky vykonal. Žalobce totiž nepředložil žádné důkazy o reálné činnosti dodavatele. Dále měl správce daně pochybnosti o samotné důvodnosti pořizování předmětných zprostředkovatelských služeb, neboť součástí organizační struktury žalobce je oddělení obchodu. V Rusku má žalobce dokonce dceřinou společnost. Žalobce byl dle správce daně dostatečně personálně zabezpečen odbornými a jazykově vybavenými zaměstnanci k tomu, aby si sám vyhledal nové obchodní kontakty na internetu či na výstavách. Naopak v případě dodavatele nebyly zjištěny žádné konkrétní vazby na investory či konečné odběratele. Činnost, kterou popsal svědek Josef Řepa, by dle správce daně zvládl zabezpečit personál obchodního oddělení žalobce. Tato činnost navíc ani nenaplnuje znaky zprostředkování. Správce daně tak měl za prokázané, že žalobce navazoval obchodní spolupráci se zákazníky, postrádal ale důkazy o tom, že tato spolupráce byla navázána v příčinné souvislosti se zprostředkovatelskou činností dodavatele. Správce daně měl rovněž pochybnosti o tom, zda Josef Řepa je vůbec osobou, která je schopna deklarovanou zprostředkovatelskou činnost vyvíjet. Tyto pochybnosti plynuly z jeho výpovědi, například z odpovědi na otázku, jakým způsobem vyhledával obchodní příležitosti na internetu: *„Najedu si na zdravotní materiál, prodej zdravotního materiálu vše co se týká zdravotnictví, tam se proklikám k různým firmám a sedím u toho s kamarádem, který umí anglicky nebo rusky“*.
46. Podle názoru krajského soudu správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Správce daně měl důvodné pochybnosti o tom, zda žalobce přijal zdanitelná plnění v předmětu a rozsahu deklarovaném na daňových dokladech. Tyto své pochybnosti řádně popsal ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 14. 5. 2020, čímž přenesl důkazní břemeno na žalobce.
47. Jak správně zdůraznil žalovaný, podstatné je, že dle svědectví Josefa Řepy sice dodavatel vykonával nějakou činnost pro žalobce, tato činnost ale svým rozsahem neodpovídala uzavřené smlouvě o zprostředkování. Svědek výslovně uvedl, že vyhledával kontakty na potenciální zákazníky žalobce, nijak je ale nekontaktoval, ačkoliv podle smlouvy o zprostředkování s nimi měl aktivně jednat. Dle názoru soudu již jen tato skutečnost sama o sobě stačí k učinění závěru o existenci důvodných pochybností a k přenesení důkazního břemene na žalobce. Správce daně nicméně poukazoval i na celou řadu dalších (výše shrnutých) zjištění vyvolávajících pochybnosti o tom, zda se sporné obchodní transakce uskutečnily deklarovaným způsobem.
48. Žalobce v bodech [19] a [20] žaloby polemizuje s některými tvrzeními správce daně (tak jak je správce daně uvedl ve výsledku kontrolního zjištění). Soud ale neshledal, že by vyvrátil závěry správce daně o existenci důvodných pochybností. Žalobce zde například vůbec nereaguje na (z pohledu finančních orgánů i soudu zásadní) rozpor mezi tím, jak je zprostředkovatelská činnost vymezena ve smlouvě o zprostředkování ze dne 18. 12. 2007, a popisem této činnosti ve výpovědi svědka Josefa Řepy. Žalobce namítá, že řada tvrzení správce daně je nepodložených a spekulativních – třeba že zprostředkovatelská činnost poskytnutá dodavatelem není profesionální, že svědek není dostatečně jazykově vybavený, že výrobní program žalobce je specifický atd. Soud je názoru, že uvedená tvrzení správce daně jsou dostatečně podložena. Z kontextu (tj. z celkového textu výzvy k prokázání skutečností ze dne 14. 5. 2020) je zřejmé, v čem přesně správce daně spatřuje

neprofesionálnost zprostředkovatelské činnosti poskytované dodavatelem. Toto tvrzení (stejně jako i řada dalších) pak má oporu především ve výpovědi svědka Josefa Řepy. Ten například uvedl, že při vyhledávání potenciálních klientů pro žalobce na internetu potřeboval asistenci kamaráda, který umí anglicky a rusky. Také poukaz na specifickou výrobního programu žalobce je ve výzvě k prokázání skutečností blíže rozveden. Podle správce daně dodavatel pouhým vyhledáváním na internetu nemohl získat povědomost o investičních záměrech vytipovaných zákazníků a o jejich případné poptávce po výrobcích žalobce (tedy reálně naplnit podstatu zprostředkovatelské činnosti). S takovým závěrem soud souhlasí. Obdobně by bylo možné pokračovat i ve vztahu k dalším dílčím námitkám obsaženým v bodech [19] a [20] žaloby, soud to však nepovažuje za účelné. Dle názoru soudu je totiž již z výše uvedeného zjevné, že správce daně výzvou k prokázání skutečností řádně přenesl důkazní břemeno na žalobce.

49. Následně je třeba posoudit, zda žalobce unesl toto své (sekundární) důkazní břemeno.
50. Krajský soud k této otázce předně připomíná, že dle finančních orgánů žalobce neprokázal přijetí zdanitelných plnění v předmětu a rozsahu deklarovaném na daňových dokladech. Námitka žalobce, že žalovaný nesprávně aplikoval závěry rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci *Kemwater ProChemie*, je proto nedůvodná.
51. Podle dřívější judikatury správních soudů bylo povinností daňového subjektu, který si uplatňuje nárok na odpočet daně, prokázat také přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele. Soudní dvůr Evropské unie („Soudní dvůr“) ale tento závěr částečně korigoval rozsudkem ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*. Soudní dvůr konstatoval, že dodavatel nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností případu s jistotou vyplývá, že nutně měl postavení osoby povinné k dani (plátce DPH). Tento právní názor poté převzal i Nejvyšší správní soud v navazujícím rozsudku rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 – 208.
52. Rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci *Kemwater ProChemie* tak nemá na nyní posuzovanou věc dopad. V nynější věci finanční orgány nezpochybňovaly, že zdanitelné plnění bylo žalobci dodáno společností Soukromá energetická. Žalobní námitka, podle níž není vyloučeno, že sporná plnění dodal někdo jiný, avšak žalobce byl ochuzen o možnost toto prokazovat, se tak míjí s podstatou věci.
53. I kdyby však finanční orgány zpochybnilo rovněž přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele, neznamenalo by to, že by krajský soud musel v návaznosti na rozsudek ve věci *Kemwater ProChemie* nutně zrušit napadené rozhodnutí a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud se přiklání k názoru vyjádřenému například v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018 – 43, podle něž „nová judikatura nepředstavuje jakýsi paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, která předcházela rozsudkům ve věci *Kemwater ProChemie*, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namístě zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění.“ V této věci ve spisu žádná taková indicie není. Ani žalobce v žalobě žádnou takovou indicii neoznačil. Soud na tuto skutečnost upozornil zástupce žalobce během ústního jednání, který na dané upozornění reagoval pouze obecným poukazem na proběhlé důkazní řízení, na rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt a na body

- [18] a násl. žaloby. V této části žaloby však žalobce polemizuje s některými tvrzeními správce daně uvedenými ve výsledku kontrolního zjištění a dovozuje, že správce daně v daňovém řízení neunesl své důkazní břemeno (viz výše). Žalobce zde netvrdí, že by mu sporná zdanitelná plnění dodal někdo jiný, než společnost Soukromá energetická.
54. Pokud jde o otázku, zda žalobce prokázal přijetí zdanitelných plnění v předmětu a rozsahu deklarovaném na daňových dokladech, krajský soud konstatuje následující. Žalobce reagoval na výše zmiňovanou výzvu správce daně k prokázání skutečností dne 16. 6. 2020. Odkázal na již předložené důkazní prostředky (jak v nynějším řízení, tak v řízení za zdaňovací období prosinec 2016). Uvedl, že předložené důkazní prostředky ve svém souhrnu prokazují přijetí zdanitelných plnění v tvrzeném rozsahu. Podle názoru žalobce není podstatné, jakým způsobem zprostředkovatel vyhledává potenciální odběratele, důležité je navázání obchodního vztahu s odběratelem.
55. Finanční orgány této argumentaci nepřisvědčily. Žalovaný k dané otázce opětovně poukázal na rozpor mezi uzavřenou smlouvou o zprostředkování (v níž se společnost Soukromá energetická zavázala vést s potenciálními odběrateli žalobce jednání směřující k naplnění předmětu smlouvy) a tím, jak činnost dodavatele popsal svědek Josef Řepa. Žalovaný dále zdůraznil, že na daňových dokladech je pouze uvedeno, že je fakturováno na základě smlouvy ze dne 18. 12. 2007, bez bližšího upřesnění zdanitelných plnění. Zároveň odkázal na judikaturu Nejvyššího soudu (rozsudek ze dne 13. 1. 2009, sp. zn. 32 Cdo 4604/2007), podle níž v případě smlouvy o zprostředkování v nejužším smyslu nelze za obstarání příležitosti k uzavření určité smlouvy považovat pouze seznámení jednajících osob. V nyní posuzovaném případě přitom jednání dodavatele nespočívalo dokonce ani v seznámení žalobce s potenciálními odběrateli, ale pouze v předvýběru možných budoucích klientů, bez jakéhokoliv osobního či jiného jednání s těmito klienty. Žalovaný odkázal také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2019, č. j. 5 Afs 22/2017 – 41.
56. Žalovaný shrnul, že daňové doklady nijak nepopisují předmět plnění, pouze odkazují na smlouvu ze dne 18. 12. 2007. Z daňových dokladů tak nelze ověřit, jaká konkrétní plnění (předmět), v jakém rozsahu, kdy a kde byla žalobcem přijata. Toto nelze ověřit ani z připojených tabulek s výčtem zřejmě názvů zahraničních společností či dokladů týkajících se odběratelů žalobce a e-mailů převážně bez textu nebo jen s neurčitým sdělením. Žalovaný tak vyhodnotil předložené doklady jako formální listiny, kterými nelze prokázat skutečný stav obchodních případů na nich deklarovaných, konkrétně tedy předmět a rozsah. Tvrzení žalobce ohledně přijatých zdanitelných plnění se neprokázala ani provedenými výslechy svědků Josefa Řepy a Ashota Simonyana (místopředsedy dozorčí rady žalobce). Blíže viz body [31] až [38] napadeného rozhodnutí.
57. Krajský soud se ztotožňuje s uvedenými závěry žalovaného a v podrobnostech na ně odkazuje.
58. Žalobce k nim namítl, že žalovaný nezákonně popřel *vliv jednání smluvních stran* (žalobce a dodavatele) *po uzavření smlouvy o zprostředkování na důkazní břemeno*. Soud shledal tuto námitku nedůvodnou. V obecné rovině má žalobce pravdu v tom, že při výkladu smlouvy uzavřené dle obchodního zákoníku je nutné přihlížet též k následnému chování stran. Jak ale správně uvedl žalovaný, v nyní posuzovaném případě byl projev vůle ve smlouvě o zprostředkování dostatečně konkretizován, a tak byla zásadní právě písemná podoba smlouvy. Ze smlouvy je zřejmý úmysl obou stran, a to že společnost

Soukromá energetická bude potenciální zákazníky nejen vyhledávat, ale též s nimi vést určitá počáteční jednání.

59. K námitce žalobce, že prokázal existenci a přičitatelnost plnění dodavateli souladným jednáním po uzavření smlouvy a zavedenou praxí od roku 2007 do roku 2019, krajský soud ve shodě s žalovaným uvádí, že je třeba rozlišovat mezi soukromoprávní a veřejnoprávní rovinou vztahu mezi žalobcem a společností Soukromá energetická. V soukromoprávní rovině bylo věcí žalobce, zda považoval takové plnění za dostatečné a uhradil za něj fakturovanou cenu. Uplatňuje-li ale žalobce nárok na odpočet DPH, pak toto souladné jednání samo o sobě nestačí k prokázání daného nároku. Soud připomíná, že daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně musí v případě existence důvodných pochybností prokázat nejenom faktické přijetí zdanitelného plnění, ale že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Skutečnost, že žalobce přijal plnění a považoval závazek dodavatele za splněný, přitom neprokazuje, že dodavatel poskytl žalobci plnění v takovém předmětu a rozsahu, jak bylo sjednáno ve smlouvě o zprostředkování (na kterou bez dalšího odkazují žalobcem předložené daňové doklady). Jak zároveň správně uvedl žalovaný, předmět a rozsah plnění nemusí být na daňovém dokladu uveden vyčerpávajícím způsobem, ale je třeba, aby bylo patrné, za jaká plnění a v jakém množství či rozsahu je cena účtována. Jestliže je rozsah zdanitelného plnění uveden na daňovém dokladu natolik obecným způsobem, že není seznatelné, v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto, má plátce daně povinnost prokázat, v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno.
60. Ke strohé žalobní námitce, podle níž finanční orgány nezákonně opomenuly *svědectví Ashota Simonyana* ze dne 4. 10. 2017, krajský soud konstatuje, že jak správce daně, tak žalovaný se tímto důkazem zabývali a hodnotili jej. Neshledali však, že by z něj plynuly skutečnosti týkající se konkrétní spolupráce mezi žalobcem a dodavatelem. Uvedený svědek tak nemohl potvrdit tvrzení žalobce. Ani tímto důkazem žalobce neprokázal přijetí zdanitelných plnění v předmětu a rozsahu deklarovaném na daňových dokladech (viz body [23] a [36] napadeného rozhodnutí).
61. Žalobce dále namítl, že žalovaný byl nanejvýš oprávněn požadovat, aby prokázal, zda jsou plnění na vstupu objektivně způsobila *podpořit ekonomickou činnost žalobce* (čemuž žalobce podle svého přesvědčení dostal). K tomu krajský soud uvádí, že daňový subjekt musí samozřejmě prokázat rovněž to, že zdanitelné plnění se uskutečnilo v deklarovaném předmětu. Dle konstantní judikatury správních soudů je jednou z okolností rozhodných pro uznání nároku na odpočet daně také rozsah zdanitelných plnění. Neprokázání rozsahu plnění je samo o sobě důvodem k odepření nároku na odpočet (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020 – 63, bod [32], a ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020 – 76). Odkaz na rozhodnutí Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu, která se zabývají primárně kritériem souvislosti nákladů na vstupu s ekonomickou činností daňového subjektu, na tomto závěru nemůže nic změnit.
62. Krajský soud shrnuje, že žalobce neunesl své důkazní břemeno v daňovém řízení. Nesplnil tedy všechny formální a hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně.
63. Nedůvodná je konečně také námitka, že podle níž by měl být žalobci přiznán alespoň *částečný nárok na odpočet DPH*. Vzhledem k výše popsáným nejasnostem ve vymezení

rozsahu přijatých zdanitelných plnění není možné přesně určit, v jaké konkrétní výši má být žalobci nárok na odpočet přiznán. Soud přisvědčuje žalovanému, že žalobcem předložené podklady neumožňují určit, v jakém rozsahu bylo plnění vlastně poskytnuto. Není přitom úkolem správce daně (a tím méně soudu), aby namísto daňového subjektu podrobně vypočítával rozsah zdanitelného plnění. Prokázat skutečný rozsah přijatého plnění (byť i jiný než deklarovaný) a zároveň věrohodným a průkazným způsobem vyčíslit jeho hodnotu musí případně sám daňový subjekt. Žalobce ale nic takového ani v daňovém ani v soudním řízení neučinil.

## VI. Závěr a náklady řízení

64. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
65. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední 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). 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).

Hradec Králové 19. července 2023

JUDr. Magdalena Ježková v. r.  
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. S.