



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystřické a soudců Mariana Kokeše a Lubomíra Majerčíka, ve věci

žalobce: **Crystal BOHEMIA, a.s.**  
sídlem Jiráskova 223, 290 01 Poděbrady  
zastoupený společností Rödl & Partner Tax, k.s.  
sídlem Platněřská 191/2, 110 00 Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 10. 2021 č. j. 38079/21/5300-22443-701226,

takto:

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

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci**

1. Rozhodnutím ze dne 7. 10. 2021 č. j. 38079/21/5300-22443-701226 (dále také „napadené rozhodnutí“) žalovaný změnil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále též „správce daně“) ze dne 28. 4. 2020, č. j. 861873/20/2903-50522-603900, č. j. 861894/20/2903-50522-603900 a č. j. 861921/20/2903-50522-603900, kterými byla žalobci

podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) a podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) doměřena daň z přidané hodnoty za období březen, duben a květen roku 2016.

2. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že důvodem neuznání uplatněných nároků na odpočet DPH byla v daném případě skutečnost, že žalobce neprokázal faktické uskutečnění plnění od různých dodavatelů. Žalobce tak dle žalovaného neprokázal nároky na odpočet daně ve smyslu ust. § 72 a § 73 zákona o DPH.

## II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil pro jeho nezákonnost ve vztahu ke zdanitelným plněním od T. C. a Z. D. Žalobce unesl důkazní břemeno, splnil tak podmínky § 72 a § 73 zákona o DPH. Žalovaný rozhodoval na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu a porušil tak § 1 odst. 2 daňového řádu.

### *Plnění od T. C.*

4. T. C. měl s e žalobcem uzavřenou smlouvu o obchodním zastoupení, jejímž předmětem byla propagace značky žalobce na sportovním oblečení a formou propagačních materiálů. T. C. byl v roce 2016 profesionální tenista působící v Německu a měl žalobce propagovat na tenisových turnajích logem a názvem žalobce na oblečení a osobní prezentací při jednáních se subjekty, které se podílejí na pořádání turnajů. V roce 2015 a 2016 T. C. díky své činnosti zajistil žalobci odbyt přesahující 28 mil. Kč. Odměna za jeho činnost byla stanovena procenty z celkového obratu žalobce s tím, že měsíčně dostával paušální částku včetně DPH a po skončení kalendářního čtvrtletí byl vystaven konečný daňový doklad zohledňující měsíční faktury. Žalovaný učinil závěr o nepředložení dostatečných důkazních prostředků, které by prokázaly plnění, tedy činnost dle smlouvy o obchodním zastoupení. Důvodem byla výslovná absence důkazních prostředků, které se zavázal T. C. předkládat žalobci a dle žalovaného tak nebyly předloženy na sebe navazující důkazní prostředky. Hodnocení důkazních prostředků je v rozporu se zásadou volného hodnocení – rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 28. 7. 2008 sp. zn. 5 Afs 5/2008, postavené na absenci racionálních důvodů. Představy žalovaného, jak by propagace měla probíhat, jsou zcestné. Dle rozsudku NSS ze dne 12. 6. 2020 sp. zn. 5 Afs 114/2019, jednoznačně leželo důkazní břemeno na správci daně. K závěru jeho neunesení žalobcem nestačilo popření bez dokazování. Zpochybněná totožnost osoby na fotografiích není opodstatněná, prostřednictvím internetu lze ověřit, o koho se jedná. Volba důkazních prostředků je plně v dispozici žalobce (např. rozsudek ze dne 11. 9. 2009 sp. zn. 1 Afs 63/2009). Žalovaný nemůže předjímat, který důkazní prostředek by osvědčil tvrzení žalobce. Žalobce upřednostnil před formálním prokázáním dodržení smluvních ustanovení faktický vliv činnosti T. C. na obchodní činnost a navyšující se obrat společnosti. K tabulce se seznamem zákazníků žalobce vysvětlil souvislost odebraného zboží panem C. s propagací žalobce. Nepochopení žalovaným lze považovat za nedůvodné odepření nároku na odpočet daně. Pan C. žalobce reprezentoval řádně, byl schopen prodat výrobky v objemu 7,1 mil. Kč (tj. zboží odebrané panem C. nebylo určeno pro osobní potřebu pana C., ale pro propagaci žalobce).

### *Plnění od Z. D.*

5. Žalobce odmítá názor žalovaného ohledně účelovosti argumentace stran vykonávání činností vyjmenovaných ve vyjádření v rámci odvolacího řízení s odkazem na čl. III. písm. B) odst. 4.

Mandátní smlouvy uzavřené dne 1. 1. 2016 s panem Z. D. (dále jen „Mandátní smlouva“). Výklad čl. III písm. B) odst. 4. Mandátní smlouvy žalovaným je nepřijatelný, zavádějící, činěný v neprospěch žalobce a v rozporu s obsahem Mandátní smlouvy. S hodnocením žalovaného stran plné moci nelze souhlasit. Pan D. musel disponovat právním titulem a tyto činnosti vykonával podle Mandátní smlouvy. Pro činnosti, které byly upraveny v čl. III. písm. B) odst. 4 Mandátní smlouvy, tj. pro které nebyla uzavřena samostatná smlouva (ač to smlouva předpokládala), pak pan D. musel disponovat jinou listinou opravňující jej tyto činnosti vykonávat, což byla plná moc. Žalobce nesouhlasí s hodnocením důkazních prostředků, doložil dokumenty dokládající fakticitu poskytnutých plnění. Sám žalovaný dospěl k závěru, že v roce 2016 docházelo k četným opravám a rekonstrukcím a uznal tak, že prováděné činnosti musely být někým plánovány, koordinovány a kontrolovány. Nelze souhlasit s tím, že žalobce mění své argumenty a poznámka, že s novou argumentací přichází až více než po roce od podání odvolání, je nepřijatelná. To je v rozporu se zákonem (§ 111 odst. 2 daňového řádu). Žalovaný se snaží zpochybnit důvěryhodnost žalobce. I pokud žalobce své argumenty změnil, žalovaný je nemůže hodnotit jako účelové. Žalobce může předkládat důkazní prostředky a hájit svá práva až do ukončení odvolacího řízení. Skutečnost, že žalobce netrval na předkládání dokladů dle Mandátní smlouvy, je omluvitelná časovou vytížeností pana D. Z pohledu obchodní praxe je logické, že žalobce upřednostnil před formálním plněním smlouvy skutečně odvedenou práci.

### III. Vyjádření žalovaného k žalobě

6. Žalovaný zprvu shrnul dosavadní průběh řízení a odkázal na napadené rozhodnutí. Námitky žalobce se překrývají s námitkami uplatněnými v odvolacím řízení. Žalobce neunesl důkazní břemeno. Nebyly předloženy věrohodné důkazní prostředky. Smlouva o obchodním zastoupení deklaruje budoucí závazek pana C. vůči žalobci, ne faktickou realizaci plnění. Žalobce nebyl obezřetný. Žalovaný postupoval v souladu s žalobcem namítaným rozsudkem NSS. Předložená plná moc nenesl jakýkoliv údaj, ze kterého by bylo možné dovodit vazbu na činnosti, které měl pan D. provádět. Žalovaný považuje změnu argumentace za podstatnou skutečnost. Absenci důkazních prostředků nelze ze strany žalobce zhojit tvrzením, že pan D. byl časově natolik vytížený, že žalobci nevedlo, že mu nepředkládá výstupy k činnostem, k nimž se zavázal. Nedošlo k porušení základního cíle správy daní.

### IV. Posouzení věci soudem

7. Krajský soud v Brně (dále také „soud“) v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez nařízení ústního jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že žaloba **není důvodná**.
8. Předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným je otázka, zda žalobce prokázal jím tvrzené skutečnosti, tj. zda žalobce unesl své důkazní břemeno stran prokázání faktického přijetí zdanitelného plnění deklarovaného na daňových dokladech od T. C. a Z. D., tudíž zda splnil podmínky pro uplatnění a přiznání nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a 73 zákona o DPH.
9. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH platí, že *„[p]látce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.“*

10. Ustanovení § 73 ZDPH odst. 1 písm. a) zákona o DPH praví, že „[p]ro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce (...) povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.“.
11. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu „[d]aňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.“.
12. Podle § 92 odst. 5 daňového řádu „[s]právníce daně prokazuje a) oznámení vlastních písemností, b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti, e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní, f) skutečnosti rozhodné pro posouzení účelu právního jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.“.
13. Obecně lze říci, že daňový subjekt má v rámci daňového řízení povinnost prokázat skutečnosti, které sám tvrdí. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz nálezy ze dne 24. 4. 1996, Pl. ÚS 38/95; rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám.
14. Daňové řízení je v České republice postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení přitom vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, podle něhož „Plátce je 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“, a z § 73 odst. 1 věty první zákona o dani z přidané hodnoty, dle kterého „plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem“. Žalobce byl tedy v daném případě, chtěl-li uplatnit nárok na odpočet DPH, povinen tvrdit a prokázat, že od jiné osoby, která byla v době transakce plátcem DPH, přijal zdanitelné plnění, které bylo fakticky realizováno v deklarovaném rozsahu a že poskytnuté plnění bylo provedeno právě deklarovaným plátcem DPH.
15. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudky NSS ze dne

28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004-99, a ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68). K obdobnému závěru dospěl i Ústavní soud, který uvedl, že *„důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění“* (usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04).
16. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, či již vzpomenutý rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119).
17. Žalovaný v projednávaném případě dospěl k závěru, že správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a prokázal existenci vážných a důvodných pochyb o souladu se skutečností.
18. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce unesl své primární důkazní břemeno, neboť v průběhu daňové kontroly předložil prvotní daňové doklady. Tímto žalobce splnil formální podmínky nároku na odpočet ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH a důkazní břemeno přešlo na správce daně. Jak však vyplývá z konstantní judikatury, ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v těchto dokladech deklarováno.
19. Dle žalobce došlo k porušení základního cíle správy daní dle § 1 odst. 2 daňového řádu, protože žalovaný rozhodoval na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu. S tímto názorem žalobce se nelze ztotožnit. Předně je nutno uvést, že žalobce nekonkretizoval, v čem má nedostatečné zjištění skutkového stavu spočívat. K tomuto soud uvádí, že *„míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod, byť i vyhovující, obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto 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“* (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78). Daňové orgány řádně popsaly a zhodnotily skutkový stav. Uvedly dostatečné pochybnosti, které deklarují neunesení důkazní břemene žalobcem. Pochybnosti správce daně vyplývají již z výzvy k prokázání skutečností (viz dále). V rámci odvolacího řízení byly do správního spisu

doplněny další žalobcem předložené důkazní prostředky. Žalovaný následně po zhodnocení těchto důkazních prostředků vydal Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 25. 8. 2021 (dále jen „Seznámení II“), v němž žalobci přednesl své stanovisko. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že se žalovaný zabýval hodnocením správce daně stran jednotlivých důkazů a sám je hodnotil každý zvlášť a ve vzájemné souvislosti. Rovněž žalovaný řádně hodnotil důkazy doplněné v odvolacím řízení. Z rozhodnutí daňových orgánů jsou tedy patrné dostatečné pochybnosti, na kterých byl postaven závěr, že žalobce neunesl důkazní břemeno stran prokázání svých tvrzení dle jím předložených daňových dokladů. Byly tak splněny povinnosti dle § 92 daňového řádu.

*K plnění od T. C.*

20. K plnění od T. C. žalobce předložil Smlouvu o obchodním zastoupení, propagaci a marketingu v České republice a Evropě ze dne 1. 1. 2016 (dále jen „Smlouva o obchodním zastoupení“), sjednanou na dobu neurčitou. Dle této měl T. C. při sportovních akcích a mistrovských utkáních pořádaných v tuzemsku i v zahraničí propagovat značku žalobce, a to na sportovním oblečení a formou propagačních materiálů. Dále měl žalobce prezentovat formou katalogů, provádět marketingový průzkum při svých cestách (především v Německu), s cílem získat nové zákazníky. Dokladem měla být fotodokumentace z akcí a jednou za rok vyhodnocení marketingové činnosti. T. C. náležela provize ve výši 0,35 % z celkového obrátu s tím, že tento je oprávněn vystavovat měsíčně daňový doklad na paušální částku 200 000 Kč + DPH, a po skončení kalendářního čtvrtletí bude vystavený konečný daňový doklad zohledňovat již vystavené měsíční dílčí faktury. Správce daně vyjádřil ve Výzvě k prokázání skutečností ze dne 18. 4. 2019, č. j. 878891/19/2903-60562-70569 (dále jen „Výzva“) pochybnosti stran faktivity a rozsahu plnění a stran bezprostředního vztahu k ekonomické činnosti žalobce. Dle správce daně z daňových dokladů ani Smlouvy o obchodním zastoupení není zřejmé, v čem konkrétně obchodní zastoupení, propagace a marketing spočívaly. Správce daně argumentoval i absencí prezentace žalobce na webových stránkách T. C. a tím, že výhradní zastoupení žalobce má zajišťovat společnost ARCADE EUROPE, DIČ: CZ27552292. V seznámení žalobce s výsledkem kontrolních zjištění správce daně (dále jen „Seznámení I“) uvedl pochybnost o stanovení výše paušální částky a o naplnění podmínek v bodu 1 b) Smlouvy o obchodním zastoupení. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že správce daně dostal povinnosti důkazní ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť ve Výzvě a v Seznámení I specifikoval konkrétní pochybnosti. Důkazní břemeno stran prokázání tvrzení v daňovém přiznání tak přešlo na žalobce.
21. Žalobce v rámci své odpovědi na Výzvu ze dne 17. 5. 2019, č. j. 1089236/19 uvedl, že T. C. byl v roce 2016 profesionální tenista působící v Německu a že měl žalobce propagovat právě na tenisových turnajích jeho logem a názvem na sportovním oblečení, osobní prezentací žalobce při jednáních se zástupci společností, které se podílejí na pořádání turnajů jako sponzoři nebo v katalogích. Žalobce na Seznámení I reagoval tak, že paušální částka byla stanovena dohodou smluvních stran, a dále dle místa v žebříčku, na kterém se T. C. umístil.
22. Dle žalobce popisuje žalovaný představy, jak by propagace měla probíhat, což je zcestné. Žalovaný své pochybnosti stran propagace vymezil v bodě [83] napadeného rozhodnutí. Dle žalovaného propagace neodpovídala běžně známým formám propagace renomovaných značek na sportovním oblečení sportovců a vyjádřil pochybnosti o možné účelovosti předložených fotografií. Na fotografiích je zachycena postava pózujícího muže v tmavém či světlém tričku sice s nápisem CRYSTALITE BOHEMIA CZECH REPUBLIC, avšak z fotografií není zřejmé, kdo, kde a kdy byl fotografií zachycen, a zda byly tedy zhotoveny v

souvislosti s propagací žalobce při sportovních akcích a mistrovských utkáních, jak předpokládala Smlouva o obchodním zastoupení. S ohledem na to, že fotografie byly typově podobné a zachycovaly muže pózujícího pro fotografii, nikoliv muže sportujícího, jak by se dle charakteru činnosti dle Smlouvy o obchodním zastoupení dalo předpokládat, kdy i pozadí všech fotografií svědčí tomu, že fotografie byly pořízeny na jediné akci, dle žalovaného lze předpokládat účelovost pořízené fotodokumentace. Žalovaný vyjádřil stran propagace pochybnosti o její standardnosti, žalovaný má o propagaci odlišnou představu – nikoli běžné tričko a fotografie u tenisové sítě. Nahlédnutím do fotografií, které jsou součástí správního spisu, soud dal za pravdu správním orgánům, že z těchto nelze seznat, kde a kdy byly fotografie pořízeny, zda byly pořízeny na sportovních akcích či mistrovských utkáních či při jiné příležitosti. Jak správně uvedl žalovaný, na fotografiích lze vidět toliko muže pózujícího, nikoli muže zachyceného při hře. Muž na fotografii na většině z nich ani nedrží v ruce tenisovou raketu. Nelze ani seznat, kdo je muž zachycený na fotografii, nelze tak prokázat souvislost s propagací žalobce dle Smlouvy o obchodním zastoupení. Pokud k tomuto žalobce uvádí, že totožnost osoby lze ověřit prostřednictvím internetu, nutno konstatovat, že je to právě žalobce, koho tíží důkazní břemeno stran jeho tvrzení. Povinností daňových orgánů není vyhledávat důkazy za žalobce; „*Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí*“ (rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS). I kdyby však bylo prokázáno, že se skutečně jedná o T. C., fotografie nezachycují přímou propagaci žalobce, jak soud uvedl výše. Stran hodnocení předložených fotografií se tak soud ztotožňuje se závěry žalovaného o jejich nedostatečnosti prokázání tvrzení žalobce.

23. Dle žalobce lze s ohledem na úvahy o datu pořízení fotografie (součástí článku z června 2016), dovodit časovou souvislost s posuzovaným obdobím. Jak žalovaný správně podotkl, z předložených článků není zřejmá jakákoliv propagace žalobce, ke které byl pan C. dle Smlouvy o obchodním zastoupení zavázán. Posuzovaný článek je z června 2016, kontrolovanými zdaňovacími obdobími je přitom březen až květen 2016. Námitka je nedůvodná.
24. Žalobce v žalobě objasňuje plnění od T. C. na sportovním dresu. Dle žalobce žalovaný nesprávně zhodnotil důkazní prostředky. Odkázal na rozsudek NSS ze dne ze dne 12. 6. 2020 sp. zn. 5 Afs 114/2019. K závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno, nestačilo pouhé popření jeho tvrzení bez toho, že by správce daně provedl dokazování. Hodnocení žalovaného je v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů. Z napadeného rozhodnutí je patrné hodnocení jednotlivých důkazních prostředků žalovaným, a postup žalovaného je tedy v souladu s rozsudkem NSS ze dne 28. 7. 2008 sp. zn. 5 Afs 5/2008. Žalovaný dostatečně přesvědčivě a přezkoumatelně odůvodnil svoji úvahu stran hodnocení jednotlivých důkazů, vymezil, jaké skutečnosti má za prokázané a které nikoli. Žalovaný postupoval v souladu s žalobcem uvedeným rozsudkem sp. zn. 5 Afs 114/2019. Rozhodnutí obou stupňů je nutno číst jako jeden celek, odvolací orgán může nahradit odůvodnění správce daně vlastní úvahou a korigovat tak jeho závěry. Nutno akcentovat, že nelze zůstat v procesu dokazování pouze u předložení daňových dokladů, neboť ten nelze pojímat jako zcela samostatný izolovaný dokument, ale váže se k němu celá řada dalších dokladů a záznamů, které vytváří ověřitelnou vazbu mezi dokladem a dodáním zboží či poskytnutím služby; tvoří spolehlivou auditní stopu, zdokumentovaný tok plnění, které daňový subjekt zajistí především tím, že bude uchovávat veškeré související informace, doklady a dokumenty od samého počátku transakce (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2016, č. j. 5 Afs 99/2015-106). Žalovaný

postupoval v souladu s tímto závěrem, neboť posoudil provedené důkazy ve vztahu ke konkrétnímu plnění, předestřel správní úvahu a uvedl svůj závěr. Žalobce naopak nepředložil důkazní prostředky, které by prokázaly jeho tvrzení. Nepředložil ani důkazní prostředky, které byly vyžadovány Smlouvou o obchodním zastoupení – fotodokumentace z akcí uvedených ve smlouvě a jednou za rok vyhodnocení marketingové činnosti. Nelze tak souhlasit s názorem žalobce, že žalovaný pouze popřel jeho tvrzení, aniž by provedl dokazování. Nelze ani souhlasit s tvrzením, že hodnocení žalovaného je v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů. Námitky žalobce jsou nedůvodné.

25. Jak správně uvedl žalovaný v nápadném rozhodnutí, formálnější doložení poskytovaných činností předpokládané dokonce samotnou Smlouvou o obchodním zastoupení, by mohlo ozřejmit, jaké odběratele žalobce pan C. zkontaktoval. Sám žalobce tvrdil, že pan C. úspěšně odběratele zkontaktoval. Pro toto tvrzení však neexistuje přesvědčivý důkazní prostředek. Lze souhlasit s názorem žalovaného, že jednání žalobce, který netrval na předložení ve Smlouvě o obchodním zastoupení požadovaných dokladů (jednou ročně vyhodnocení marketingové činnosti), je neobežřetné. Pokud tedy žalobce argumentuje tím, že upřednostnil před formálním prokázáním dodržení smluvních ustanovení faktický vliv činnosti T. C. na obchodní činnost a navyšující se obrat společnosti, soud může k tomuto uvést toliko, že žalobce nejednal obezřetně. K tomuto je nutno připomenout závěr Nejvyššího správního soudu, např. v rozsudku ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61, podle kterého: *„každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti v daném případě především vzhledem k povaze poskytovaných služeb a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně (...). V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně.“*
26. Žalobce uvádí, že ohledně předložené tabulky se seznamem zákazníků, kde je uveden i T. C., jasně vysvětlil souvislost odebraného zboží panem C. s propagací žalobce. Nepochopení ze strany žalovaného lze považovat za nedůvodné odepření nároku na odpočet daně. Žalovaný k tomu v napadeném rozhodnutí uvedl, že sporným se stalo plnění od T. C. (nárok na odpočet daně z provize za propagaci) a nikoliv plnění pro T. C., tedy T. C. odebrané zboží. Pokud tedy byl T. C. uveden v tabulce jako odběratel, dle této tabulky žalobce od něj plnění nepřijímal. Nelze tedy na základě tohoto důkazu tvrdit propagaci žalobce panem T. C. Ani krajský soud zde nespátřuje souvislost, jakou žalobce tvrdí. Přijatá a vydaná plnění nelze směšovat. Argumentace žalobce, že zboží odebrané panem C. který byl schopen prodat jeho výrobky v objemu 7,1 mil. Kč v roce 2016, je důkazem, že prováděl propagaci žalobce řádně, pokud byl schopen prodat jeho výrobky v takovém objemu a takové ceně, neobstojí. Jak žalovaný správně podotkl ve vyjádření k žalobě, přistoupil-li by žalovaný na tuto argumentaci, je s podivem, že provize za propagaci žalobce nenáležela i všem ostatním odběratelům, jež jsou s panem C. uvedeni v tabulce odběratelů žalobce, i ti by tak dle tvrzení žalobce de facto odebraným zbožím žalobce propagovali.
27. Lze se tedy ztotožnit se závěrem žalovaného, že předložené důkazní prostředky nemají přesvědčivou důkazní sílu. Smlouva o obchodním zastoupení deklaruje toliko budoucí závazek T. C. vůči žalobci, nikoliv faktickou realizaci plnění. Nutno poukázat na absenci důkazních prostředků, jenž byly předpokládány Smlouvou o obchodním zastoupení. Ani důkazy předložené v rámci odvolacího řízení nemohou prokázat nárok na odpočet DPH. Přestože ve Smlouvě o obchodním zastoupení je stanoveno, že fotodokumentace z akcí,

zachycující způsob propagace, bude jedním z dokladů o způsobu propagace, na žádné z předložených fotografií toto zachyceno není. Ani z předložených článků není zřejmá propagace žalobce. Žalobcem předložená tabulka se seznamem zákazníků neprokazuje, že pan C. pro žalobce vykonával činnost tvrzenou na daňových dokladech, neboť sporným se stalo plnění od T. C., nikoliv plnění pro T. C. Z předložené tabulky tedy není zřejmá souvislost mezi propagací T. C. a předloženou tabulkou.

28. Zdejší soud tak ve shodě se správcem daně a žalovaným dospěl k závěru, že žalobcem nebyly předloženy takové důkazní prostředky, které by prokázaly nárok žalobce na odpočet DPH. Žalobce tedy s ohledem na nedostatečnost předložených důkazních prostředků neunesl důkazní břemeno, které na něj bylo přeneseno prostřednictvím Výzvy a ani v odvolacím řízení nedodal takové důkazní prostředky, které by jeho tvrzení bez pochybností potvrdily.

*K plnění od Z. D.*

29. K plnění od Z. D. žalobce předložil Mandátní smlouvu ze dne 1. 1. 2016 uzavřenou se Z. D. (dále jen „Mandátní smlouva“), jejímž předmětem byla správa nemovitého majetku žalobce a pozemků s ním souvisejících. Mandátní smlouva obsahuje povinnost Z. D. v oblasti provozní vést a aktualizovat technickou evidenci nemovitého majetku, evidenci uživatelů i nájemníků, na žádost žalobce připravovat smlouvy o nájmu či užívání vymezených prostor, dále v oblasti údržby a oprav zajišťovat opravy a běžnou údržbu nemovitého majetku, podávat v daném termínu návrh plánu údržby, oprav a rekonstrukcí a po schválení zajišťovat u zhotovitelů a kontrolovat provedení, vč. kontroly správnosti účtovaných cen s tím, že případná inženýrská činnost při přípravě a realizaci stavebních prací a dodávek bude upravena samostatnou smlouvou, ale v úplatě dle Mandátní smlouvy je odměna za případnou inženýrskou činnost již obsažena. Dle Mandátní smlouvy byla shodnuta úplata ve výši 0,35 % z celkového obratu žalobce s tím, že Z. D. je oprávněn vystavovat měsíčně daňové doklady na paušální částku 200 000 Kč, zvýšenou o DPH a do 15 dnů po skončení čtvrtletí vystavit konečný doklad zohledňující již vystavené měsíční faktury.
30. Správce daně vyjádřil ve Výzvě pochybnosti stran fakticity, rozsahu plnění a vztahu k ekonomické činnosti žalobce. Dle správce daně je fakturovaná částka vysoká, plnění na daňových dokladech není blíže specifikováno, daňové doklady neobsahují odkaz na smlouvu či objednávku a Z. D. není u správce daně registrován k dani ze závislé činnosti, nemá tedy zaměstnance, a nemá ani internetové stránky nabízející služby ve formě správy a údržby nemovitostí. Soud se i stran tohoto plnění ztotožňuje se žalovaným, že správce daně specifikoval ve Výzvě konkrétní pochybnosti a dostal tak své povinnosti důkazní ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.
31. Žalobce doložil listinu ze dne 31. 3. 2016 s informací o dosaženém obratu za 1. čtvrtletí 2016 (dále jen „Listina s obratem“). V Seznámení I správce daně vyjádřil pochybnost o smluvním ujednání mezi žalobcem a Z. D. s ohledem na neplatnost právní normy, na kterou bylo v ujednání odkazováno. Dle správce daně jde o účelově vytvořený dokument, předmět ujednání je obecný a není zřejmá kalkulace paušální částky. Správce daně neosvědčil Mandátní smlouvu a Listinu s obratem jako důkaz tvrzených žalobce na daňových dokladech, neboť neprokazuje, že deklarované služby byly fakticky poskytnuty (Mandátní smlouva a Listina s obratem) a že sloužily k ekonomické činnosti žalobce (Mandátní smlouva).
32. Žalobce k tomu uvedl, že určující je obsah Mandátní smlouvy. Rozsah provedených či nasmlouvaných akcí byl roku 2016 ve výši 278 736 Kč a odkázal k tomu na Přehled o finančních tocích za rok 2016. Dle žalobce byl paušál shodnut smluvními stranami a jeho

kalkulace je tak bezpředmětná. Dle správce daně však žalobce nepředložil takové důkazní prostředky, jež by prokázaly nárok žalobce na odpočet DPH, neboť nebylo prokázáno, že se jedná o plnění sloužící k ekonomické činnosti žalobce a dále jakých konkrétních plnění bylo dosaženo na základě plnění od Z. D. Žalovaný se se závěry správce daně stran náplně povinností Z. D. neztotožnil stran toho, že by plnění dle Mandátní smlouvy neměla souvislost s ekonomickou činností žalobce. Žalovaný uzavřel, že přesvědčení správce daně o neprokázání přijetí plnění od Z. D. a jeho použití k ekonomické činnosti je předčasné. Žalobce dle žalovaného neprokázal faktické uskutečnění plnění Z. D., mandatářem dle Mandátní smlouvy, neboť pro toto své tvrzení nepředložil dostatečné důkazní prostředky, přestože žalobce v odvolání argumentuje povinností Z. D. vypracovávat, evidovat a předkládat žalobci evidence dle Mandátní smlouvy, neboť tak docházelo k faktické kontrole činnosti pana D.

33. Žalovaný dle žalobce uznal, že prováděné činnosti ve vztahu k movitému majetku žalobce musely být někým plánovány, koordinovány a kontrolovány. Z napadeného rozhodnutí takové tvrzení nevyplývá. Vyplývá z něj skutečnost, že žalovaný se neztotožnil se závěrem správce daně stran toho, že z Mandátní smlouvy není zřejmá obsahová náplň povinností Z. D. a toho, že nebylo prokázáno, že plnění sloužilo k ekonomické činnosti žalobce. Dle žalovaného totiž není pochyb o nutnosti takové činnosti pro žalobce s tak rozsáhlým nemovitým majetkem. Nelze tedy tvrdit, že by žalovaný výklad smlouvy hodnotil v neprospěch žalobce. Žalovaný se však ztotožnil se správcem daně ohledně hodnocení předložených daňových dokladů a dalších důkazů – Mandátní smlouva deklaruje toliko budoucí uskutečnění smluvené činnosti.
34. Žalobce odmítá názor žalovaného, že argumentace stran vykonávání činností vyjmenovaných ve vyjádření v rámci odvolacího řízení s odkazem na čl. III. písm. B) odst. 4. Mandátní smlouvy je účelová. Výklad čl. III písm. B) odst. 4. Mandátní smlouvy žalovaným je nepřijatelný, zavádějící a činěný v neprospěch žalobce a v rozporu s tím, co je skutečně v Mandátní smlouvě uvedeno. Žalovaný shledal tvrzení žalobce, že uvedené činnosti, které Z. D. dle listin vykonával, odpovídají čl. III., písm. B), bodu 4 Mandátní smlouvy, účelovým. Tento bod Mandátní smlouvy obsahuje ujednání týkající se odměny Z. D. u případné inženýrské činnosti při přípravě a realizaci stavebních prací a dodávek, které vyžadují stavební povolení. K tomuto žalovaný správně poznamenal, že předmět Mandátní smlouvy (správa nemovitého majetku žalobce a pozemků souvisejících) je zcela odlišný od toho, co žalobce v odvolacím řízení prezentuje. Dále uvedl, že žalobce své argumenty neustále mění a s touto argumentací přichází až po více jak roce od podání odvolání, kdy setrval na tom, že Z. D. v roce 2016 vykonával činnosti z pozice mandatáře dle Mandátní smlouvy, „*když vznikla potřeba zabezpečit odborný dohled oprav a investic do tohoto nemovitého majetku*“. Žalovaný je toho názoru, že opravy výrobních zařízení, pořizování nových a dohled nad činnostmi s nimi souvisejícími, vč. poptávání a výběru jejich dodavatelů, nepředstavuje náplň pro inženýrskou činnost, jakožto řízení postupu výstavby od předprojektové a projektové přípravy, přes vlastní realizaci stavby až po předání stavby připravené k užívání. Skutečnost, že na takovou údajnou činnost (žalovaný nesdílí přesvědčení, že se o inženýrskou činnost jednalo), nebyla sjednána samostatná smlouva, jak bylo právě v čl. III., písm. B), bodu 4 Mandátní smlouvy předpokládáno, je dle žalovaného již jen třešničkou na dortu. Se závěry žalovaného stran toho, že se jedná o jinou činnost, se krajský soud ztotožnil.
35. Žalobce nesouhlasí s tvrzením, že neustále mění své argumenty. Poznámka, že s touto argumentací přichází až rok od podání odvolání, je nepřipadná. Žalobce v reakci na Seznámení

II tvrdil, že se oproti jiným rokům činnost Z. D. „*nesoustředila se na správu nemovitého majetku jako takového, nýbrž na koordinaci prováděných investic*“, byla to tedy jiná činnost než ta podle Mandátní smlouvy, z jejíhož přijetí si žalobce nárokoval odpočet na DPH. Odměna dle Mandátní smlouvy náležela Z. D. za činnosti, které měly být kromě již zmíněného vedení různých evidencí, řešení oprav různých typů oprav, v písemné podobě reportovány žalobci v daných termínech dle Mandátní smlouvy. Pokud tyto činnosti Z. D. nevykonával, a soustředil se na jiné, potom nelze žalobci přiznat nárok na odpočet daně. Žalovaný řádně zhodnotil smlouvu s ohledem na skutečnou činnost Z. D. a lze se s jeho závěry ztotožnit. K tomuto soud považuje za vhodné odkázat na závěry NSS např. v rozsudku ze dne 31. 10. 2018, č. j. 2 Afs 71/2017-28, dle něhož: „*Je nepochybné, že jakkoli má žalobkyně právo svá tvrzení měnit a upravovat dle své úvahy, může v jistý moment dojít k tomu, že její tvrzení bude třeba považovat za nevěrohodná jako celek a nezpůsobilá být dále zkoumána prováděním důkazů, jež k prokázání tvrzených skutečností opakovaně nevedou. Jinak a „drsněji“ řečeno, daňovému subjektu zásadně nelze zakázat, aby o svých daňově relevantních záležitostech neuváděl pravdu či některé zamlčel. Pokud je však něco takového zjištěno, musí daňový subjekt počítat s tím, že k jeho dalším tvrzením, která uvede v reakci na zjištění nepravdivosti či neúplnosti tvrzení dřívějších, bude správce daně přistupovat s podstatně větší nedůvěrou a bude k jejich prokázání vyžadovat vskutku přesvědčivé a spolehlivé důkazy.*“ Pokud tedy žalovaný ani s ohledem na nové tvrzení žalobce nárok na odpočet neuznal, považoval nejspíše nové tvrzení za jakousi snahu žalobce prokázat svá tvrzení a docílit tak uznání nároku na odpočet žalovaným, jak ostatně vyplývá z jeho vyjádření k žalobě. Pokud žalobce až v rámci odvolacího řízení tvrdí, že skutečná činnost pana D. je odlišná od činnosti podle Mandátní smlouvy, lze takovéto tvrzení označit za zpochybňující důvěryhodnost tvrzení žalobce. Ostatně, ani žalobcem předložené důkazní prostředky jeho tvrzení neprokazují. Ustanovení § 111 odst. 2 daňového řádu sice přiznává žalobci právo měnit odvolání, ovšem v tomto konkrétním případě, kdy žalobce nemá pro svá tvrzení ani dostatečnou auditní stopu, přičemž absentují i důkazní prostředky upravené Mandátní smlouvou, se soud ztotožňuje se žalovaným, že v jednání žalobce lze shledat jistou účelovost.

36. Žalobce rovněž nesouhlasí s hodnocením žalovaného ohledně plné moci. Ze znění Mandátní smlouvy vyplývá, že pan D. při výkonu činností dle smlouvy nezbytně musel disponovat právním titulem a tyto činnosti pak vykonával podle Mandátní smlouvy. Žalobcem předložená plná moc však nenese jakýkoliv údaj, z něž by bylo možné dovodit vazbu na Mandátní smlouvu, resp. činnost, která dle ní měla být Z. D. poskytnuta. Plná moc je datována k 7. 10. 2010 a Mandátní smlouva je až z 1. 1. 2016, postavení Z. D. ani není nijak v plné moci konkretizováno. Pokud by měla být činnost vykonávána na základě tohoto zmocnění, nebylo by důvodné dovolávat se Mandátní smlouvy. Tu však, jak opakovaně žalobce uváděl, bylo nezbytné uzavřít, neboť kapacity technického oddělení právě na správu nemovitostí žalobce v roce 2016 nedostačovaly. I s hodnocením žalovaného stran plné moci se zdejší soud ztotožnil. Pokud žalobce tvrdí, že pro činnosti, pro které nebyla uzavřena samostatná smlouva, disponoval Z. D. jinou listinu k těmto ho opravňující, nemohla touto listinou být předložená plná moc, s ohledem na skutečnosti uvedené žalovaným. Žalovaný ve svém vyjádření dále správně upozornil na skutečnost, že pokud pan D. předmětné činnosti vykonával na základě plné moci, je otázka, nakolik nezbytné bylo uzavření Mandátní smlouvy (na kterou však žalobce opětovně odkazoval a uváděl nezbytnost tohoto odkazu), a to v kontextu argumentace žalobce, který opakovaně uváděl, že ji uzavřel, protože kapacity technického oddělení na správu nemovitostí žalobce v roce 2016 nedostačovaly.

37. Žalobce nesouhlasí s hodnocením důkazních prostředků. Žalobce doložil nespočet dokumentů, které dokládají fakticitu poskytnutých plnění ze strany Z. D. Z výše uvedeného lze seznat, že žalovaný se řádně a podrobně zabýval ujednáním ve smlouvě a skutečnou činností Z. D. Zhodnotil je s ohledem na ostatní předložené doklady (viz body [60] až [63] a body [93] až [98] napadeného rozhodnutí). Jak bylo uvedeno, žalobce svá tvrzení měnil, předmět smlouvy se od tvrzení žalobce liší, plná moc předchází Mandátní smlouvě. V souhrnu s ostatními žalovaným zhodnocenými skutečnostmi tyto správně založily správci daně a žalovanému pochybnosti o tom, že se plnění dle Mandátní smlouvy odehrálo tak, jak žalobce tvrdí, protože nárok na odpočet DPH byl odmítnut správně. Nelze se tak ztotožnit s názorem žalobce, že výklad čl. III písm. B) odst. 4. Mandátní smlouvy žalovaným je nepřijatelný, zavádějící a činěný v neprospěch žalobce a v rozporu s tím, co je skutečně v Mandátní smlouvě uvedeno. Sám žalobce na svém tvrzení netrval a nepředložil takové důkazní prostředky, které by jeho tvrzení prokázaly.
38. Žalobce uvádí, že netrval na předkládání dokladů dle Mandátní smlouvy (evidenci vypracovaných Z. D. a jejich předložení k faktické kontrole činnosti), z důvodu časové vytíženosti pana D. s ohledem na rozsah činností, které pro žalobce vykonával. Dle žalobce je z pohledu běžné obchodní praxe logické, že žalobce upřednostnil před formálním plněním smlouvy skutečně odvedenou práci. K tomuto soud uvádí, že stejně jako v případě plnění od T. C. (bod 25. tohoto rozsudku), kdy upřednostnil před formálním prokázáním dodržení smluvních ustanovení faktický vliv činnosti T. C. na obchodní činnost a navyšující se obrat společnosti, lze dospět k závěru, že žalobce jednal neobezřetně. Dle rozsudku NSS ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232 „[k]aždý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění eventuálních práv a povinností dle příslušných ustanovení zákona o DPH“. Z uvedeného vyplývá, že pokud si daňový subjekt nezajistí dostatek důkazních prostředků k prokázání nároku na odpočet, nemůže být v dobré víře stran toho, že v budoucnu unese své důkazní břemeno ve vztahu k oprávněnosti tohoto nároku. Pokud tedy žalobce netrval na Mandátní smlouvou požadované evidenci, nemohl být v dobré víře, že stran svých tvrzení unese důkazní břemeno, protože takovéto jednání svědčí o jeho nedostatečné obezřetnosti.

### *Závěr*

39. Krajský soud stran důkazních prostředků odkazuje na rozsudek NSS ze dne 11. 8. 2009, č. j. 1 Afs 63/2009-102, dle kterého je volba důkazních prostředků, kterými daňový subjekt prokáže svá tvrzení, naprosto na jeho úvaze a není povinností správce daně sdělovat mu, jakými důkazními prostředky může případně soulad daňových dokladů se skutečností prokázat. Dále soud považuje za vhodné odkázat na rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že správce daně nemá povinnost prokazovat, jak se ve skutečnosti odehrál účetní případ, o jehož souladu s předloženými daňovými doklady má pochybnosti. Tuto povinnost má výhradně daňový subjekt. S ohledem na odkazovanou judikaturu lze konstatovat, že správce daně postupuje správně, pokud řádným způsobem vyhodnotí důkazní prostředky a předestře pochybnosti, jež v daňovém řízení vplynuly. Z rozhodnutí daňových orgánů lze tyto pochybnosti seznat.
40. V případě dostatečného vyjádření pochybností správcem daně je důkazní břemeno přeneseno na daňový subjekt a ten musí předložit takové důkazní prostředky, které pochybnosti správce

daně rozptýlí. Pokud žalobce neunese důkazní břemeno, neznamená to, že povinnost vyhledávat důkazy má správce daně (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2005, č. j. 5/2005-58). Dle rozsudku NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33 je daňový subjekt „*odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho zákonný nárok na odpočet DPH (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 24.4.2006, in: č. 30/1996 Sb.). Prokazování nároku na odpočet DPH je nejen záležitostí formální (předložení příslušných daňových dokladů), ale také záležitostí skutkovou (k uskutečnění zdanitelného plnění musí fakticky dojít).*“ „*Jak vyplývá z výše uvedeného, daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž břemeno důkazní ve smyslu procesní odpovědnosti za prokázání jím tvrzených skutečností spočívá na stěžovateli.*“ Ze spisového materiálu je zjevné, že žalobce dostatečné důkazy k prokázání jím tvrzených skutečností nedoložil. Správce daně, potažmo žalovaný, tak postupovali správně, pokud nárok na odpočet žalobci odmítli.

41. Zdejší soud tedy na základě uvedeného dospěl k závěru, že správce daně prostřednictvím Výzvy specifikoval své důvodné pochybnosti stran žalobcem předložených dokladů. Specifikací důvodných pochybností správce daně prokázal, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti. Tímto se důkazní břemeno přeneslo zpět na žalobce. Jelikož správce daně své důkazní břemeno unesl, bylo na žalobci, aby vyvrátil pochybnosti správce daně, resp. aby prokázal, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak je uvedeno na daňových dokladech. Krajský soud má přitom na základě provedeného dokazování stejně jako žalovaný za to, že žalobce své důkazní břemeno neunesl, jelikož neprokázal faktické přijetí zdanitelného plnění od deklarovaných dodavatelů, tj. od T. C. a od Z. D. (neprokázal, že přijal zdanitelné plnění tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech).
42. Krajský soud uzavírá, že daňové orgány své závěry dostatečně odůvodnily, přičemž tvrzení žalobce hodnověrně a zcela průkazně vyvrátily. Byl to právě žalobce, kdo měl v nynějším řízení prokazovat svá tvrzení, neboť důkazní břemeno na základě pochybností správce daně přešlo právě na něj. Ten však svá tvrzení neprokázal, pročež nelze konstatovat splnění podmínek dle § 72 a § 73 zákona o DPH a nelze tak přiznat žalobcem nárokový odpočet.

#### VI. Závěr a náklady řízení

43. Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
44. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, pročež mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

#### Poučení:

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

Brno 27. března 2024

Zuzana Bystřická v.r.  
předsedkyně senátu