



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystrické a soudců Lubomíra Majerčíka a Mariana Kokeše v právní věci

žalobkyně: **Povrchové úpravy Brno s.r.o.**, IČO: 041 76 391  
sídlem Hájecká 1194/12, Černovice, 618 00 Brno  
zastoupena Mgr. Martinem Rybníkářem, advokátem  
sídlem třída Kpt. Jaroše 1922/3, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu ze dne 18. 1. 2023, č. j. 1932/23/5300-21441-711676,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Podstatou řešeného sporu je důvodnost vyloučení nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od dvou dodavatelů žalobkyně.

II. Rekapitulace předchozího řízení a obsah správního spisu

2. Žalobkyně se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví uvedeného společného rozhodnutí žalovaného (dále „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto její odvolání a potvrzeny dodatečné platební výměry vydané Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj (dále „správce daně“) dne 24. 9. 2021 (dále „prvostupňová rozhodnutí“):
  - pro zdaňovací období **únor 2019**, č. j. 4050435/21/3002-50521-711445, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále „DPH“) ve výši 87 444 Kč a stanoveno penále ve výši 17 488 Kč,
  - pro zdaňovací období **březen 2019**, č. j. 4051253/21/3002-50521-711445, kterým byla žalobkyni vyměřena DPH ve výši vlastní daně 117 337 Kč; rozdíl mezi vyměřenou a tvrzenou daní byl 63 780 Kč,
  - pro zdaňovací období **duben 2019**, č. j. 4051332/21/3002-50521-711445, kterým byla žalobkyni doměřena DPH ve výši 54 222 Kč a stanoveno penále ve výši 10 844 Kč.
3. Z předloženého správního spisu soud zjistil následující podstatné skutečnosti.
4. Žalobkyně je obchodní společností, jejíž podnikatelská činnost spočívá v poskytování služeb v oblasti povrchových úprav materiálů.
5. Správce daně zahájil dne 26. 2. 2020 u žalobkyně daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období únor, březen a duben roku 2019. Po provedení daňové kontroly dne 25. 8. 2021 vydal zprávu o daňové kontrole č. j. 3812622/21/3020-60562-712763 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“), v níž uvedl, že žalobkyně neprokázala uskutečnění zdanitelných plnění a že daná plnění uskutečnili deklarovaní dodavatelé. Těmi měli být J. K. M. L. Trade s. r. o., IČO 04949765 (dále „JKML“), a FIBIZ GROUP SE, IČO 290 60 401 (dále „FIBIZ“).
6. Správce daně na základě zprávy o daňové kontrole vydal dne 24. 9. 2021 prvostupňová rozhodnutí, proti nimž se žalobkyně odvolala. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uzavřel, že v prvostupňovém řízení ani v rámci doplnění dokazování, které bylo provedeno v řízení odvolacím, nebylo prokázáno splnění zákonných hmotněprávních podmínek nezbytných pro přiznání nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „ZDPH“). Odvolatel neprokázal přijetí šetřených plnění od deklarovaných dodavatelů JKML a FIBIZ v deklarovaném rozsahu, ani od jiných plátců DPH, rovněž jako neprokázal použití šetřených plnění ke své ekonomické činnosti. Proto žalovaný odvolání žalobkyně zamítl a potvrdil prvostupňová rozhodnutí.

### III. Argumentace účastníků

7. **Žalobkyně** vznesla následující žalobní body. Všemi jimi se prolíná skutečnost, že žalovaný svým postupem měl porušit § 5 odst. 1, 5 odst. 3, § 6 odst. 3 a 4 a § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Rovněž mělo dojít k porušení jejího práva na spravedlivý proces, zakotveného v ústavním pořádku včetně Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod:
  - a) Žalobkyně nesouhlasí s tím, že by nebylo prokázáno použití šetřených plnění deklarovaných na daňových dokladech vystavených dodavatelí JKML a FIBIZ k ekonomické činnosti žalobkyně. K tomu žalovaný dospěl srovnáním daňových dokladů přijatých od dodavatelů a daňových dokladů vystavených žalobkyní, které nejsou označeny stejným způsobem (kódy, vlastnostmi či znaky). Podle názoru žalovaného nebyly tyto údajné nejasnosti odstraněny ani žalobkyní doloženou skladovou evidencí, ani místním

šetřením, ani svědeckými výpověďmi zástupců odběratelů žalobkyně, a proto dospěl k závěru, že z předloženého spisového materiálu nevyplýval žádný jiný možný dodavatel zdanitelných plnění. Žalovaný však nevzal v úvahu, že v daňových dokladech přijatých od dodavatelů JKML a FIBIZ je předmětem plnění pouze a jenom materiál, zatímco na daňových dokladech vystavených žalobkyní za uskutečněná plnění je jako předmět plnění specifikováno to, k čemu byl předmětný materiál použit, tedy na čem žalobkyně prováděla otryskávání a lakování. Žalobkyně v těchto případech svým odběratelům neprodávala samotný materiál, ale dodávala pro ně určitou práci, a proto v daňových dokladech vystavených žalobkyní bylo specifikováno, jakou objednanou práci pro odběratele prováděla. Je přitom přesvědčena, že nebylo její povinností přesně specifikovat, jaký materiál a v jakém množství na tuto činnost použila. Závěr žalovaného, že na daňových dokladech, které žalobkyně vystavila svým odběratelům, není použitý materiál označen stejně, jak byl tento materiál uveden na daňových dokladech přijatých od dodavatelů, je nesprávný. Nevychází ze správně a úplně zjištěného stavu věci. Současně žalovaný nevyhověl důkaznímu návrhu žalobkyně, aby za účelem prokázání, že materiál zakoupený od dodavatelů JKML a FIBIZ byl použit při realizaci zakázek, které žalobkyně prováděla pro své odběratele, byl vypracován znalecký posudek. Žalobkyně nesouhlasí s argumentem žalovaného, že je to odvolatel, na nějž bylo přeneseno důkazní břemeno. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 9. 2010, č. j. 1 Afs 69/2010-127, vyplývá, znalecký posudek v daňovém řízení nemůže nechat vypracovat daňový subjekt, neboť za znalecký posudek v daňovém řízení lze považovat pouze posudek vypracovaný znalcem, kterého pro tento účel ustanovil správce daně. Žalobkyně bezpochyby splnila svou důkazní povinnost i tím, že navrhla doplnit dokazování znaleckým posudkem, a nelze jí proto vytýkat, že v tomto směru neunesla důkazní břemeno.

b) Žalobkyně má za to, že se žalovaný dostatečně nevypořádal s jí uplatněnými námitkami v průběhu daňového řízení, včetně navrhovaných důkazů. Jedním z důvodů, pro něž žalovaný neuznal oprávněný nárok žalobkyně na odpočet DPH, byla skutečnost, že neznal specifika jejího obchodního prostředí, a proto na danou věc aplikoval vlastní nesprávné domněnky. Žalobkyně zaslala v průběhu správního řízení veškeré nezbytné podklady, její zástupci se osobně zúčastnili každého procesního úkonu. Přesto žalovaný vše zpochybňoval, aniž by žalobkyni umožnil prokázat, že nárok na odpočet DPH uplatnila správně a důvodně.

c) Závěrem žaloby žalobkyně argumentuje proti konkrétním formulacím napadeného rozhodnutí. Shrnutí skutkového stavu považuje za neúplné a neobjektivní. Nesprávně postupoval žalovaný i při hodnocení obsahu výpovědí slyšených svědků. Požadavek na předložení kamerových záznamů přesahoval běžný rozsah důkazní povinnosti daňových subjektů v daňovém řízení, navíc kamerový systém uchovával záznam pouze po dobu 16 dnů. V právním posouzení se žalovaný opírá o nepřiléhavou judikaturu a svou argumentaci se mívá s ustálenou judikaturou i platnou právní úpravou. Neprokázání uskutečněného plnění je podle ní ovlivněno tím, že žalovaný nevyhověl jejím důkazním návrhům, které by prokázaly důvodnost nároku na odpočet DPH (výsledky navrhovaných svědků, znalecké posudky). Znalecký posudek by pomohl objasnit i otázku nezbytnosti skladového hospodaření žalobkyně, o němž se žalovaný vágně vyjadřuje. Pomohl by i s otázkami okolo povrchové úpravy kovů. Nelze navíc vycházet z toho, že každý odběratel žalobkyně ví, kdo jí dodává materiál použitý při konkrétní zakázce.

8. **Žalovaný** ve vyjádření k žalobě zdůraznil, že námitka ohledně porušení základních práv žalobkyně je vznesena v obecné rovině a i z podané žaloby je patrné, že žalobkyně svých procesních práv využívá. Žalovaný se domnívá, že zákonným povinností i zásadám správního práva učinil zadost. Ke konkrétní argumentaci žalobkyně dodává, že z vystavených daňových dokladů pro odběratele nikterak nevyplývalo, zda při uskutečňování plnění byly z její strany použity právě deklarované materiály. Žalobkyni byl dodáván materiál k její činnosti i od jiných dodavatelských subjektů než jen od JKML a FIBIZ, protože v tomto ohledu tak nebylo zřejmé, na které konkrétní zakázky (a v jakém množství) byly žalobkyni použity deklarované materiály. Pochybnosti správce daně nebyly odstraněny ani doloženou skladovou evidencí, neboť z ní není evidentní vazba deklarovaného materiálu na žalobkyni uskutečněné zakázky. Neprovedení znaleckého posudku žalovaný náležitě odůvodnil. Byla to ale nakonec žalobkyně, na níž vázla povinnost prokázat, co sama tvrdí. O tom vypovídá i aktuálnější judikatura, než na jakou odkazuje žalobkyně (např. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29. 11. 2022, sp. zn. 17 Af 27/2021). Daňové orgány nemají povinnost prokazovat, jak se ve skutečnosti odehrál účetní případ, o jehož souladu s předloženými daňovými doklady mají pochybnosti. Tuto povinnost má výhradně daňový subjekt (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 04. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72). Žalovaný dále setrval na stanovisku, že se náležitě vypořádal s odvolacími námitkami.
9. **Žalobkyně** ve své reakci na vyjádření žalované trvá na tom, že dostatečně konkrétně vysvětlila svá tvrzení o porušení zákonných ustanovení daňových předpisů v žalobě. Je i na krajském soudu, aby vyhodnotil nejenom zákonnost napadeného rozhodnutí, ale také jeho případnou ústavní nesouladnost. Skutečnost, že se žalobkyně se svou správní žalobou obrátila na krajský soud, tedy nikterak nevylučuje, že ze strany správních orgánů obou stupňů mohlo dojít k porušení práva žalobkyně na spravedlivý proces podle článku 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Žalobkyně připomíná, že žalovaný nezohlednil specifika obchodního prostředí, v němž žalobkyně podniká, což vedlo k jeho nesprávným skutkovým závěrům. V daňových dokladech přijatých od dodavatelů JKML a FIBIZ je předmětem plnění pouze a jenom materiál, zatímco na daňových dokladech vystavených žalobkyni za uskutečněná plnění je jako předmět plnění specifikováno to, k čemu byl použit, tedy na čem žalobkyně prováděla otryskávání a lakování. Jestliže tedy žalovaný dovozuje, že předmětný materiál nebyl použit při podnikatelské činnosti žalobkyně, je tento závěr nesprávný. Žalovaný si odporuje ve vyjádření k nezbytnosti provést znalecký posudek. Jeho potřebu odůvodňuje právě i specifičnost podnikatelského prostředí žalobkyně. K jeho hlubšímu pochopení je třeba zúčastnit se provádění konkrétních zakázek, zahrnujícího mj. i aplikaci materiálu a barev při provádění zakázek. Oporu nemá ani tvrzení žalovaného o překonanosti žalobkyni odkazované judikatury.

#### IV. Ústní jednání konané dne 16. 12. 2025

10. Ve věci proběhlo na žádost žalobkyně ústní jednání. Žádný z účastníků nepředložil důkazní návrhy, ani krajský soud neshledal potřebu nějaké důkazní návrhy provádět.
11. Žalovaný setrval na svém stanovisku. Žalobkyně taktéž setrvala na svém stanovisku formulovaném v žalobě a navazujících vyjádřeních.

#### V. Posouzení věci soudem

12. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

#### *V. 1 Právní rámec*

13. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, stanovil ve znění účinném v době rozhodování správních orgánů:

##### **§ 92 Dokazování**

(2) Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. .

(3) Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

(4) 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.

(5)

c) 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.

14. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, stanovil ve znění účinném v době rozhodování správních orgánů:

##### **§ 72 Nárok na odpočet daně**

(1) Plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování

a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.

##### **§ 73 Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně**

(1) Pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky:

a) při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad,

#### *V. 2 Obecná východiska*

15. Žalobkyně má za to, že u přijatých plnění od dodavatelů JKML a FIBIZ prokázala splnění podmínek pro odpočet DPH dle § 72 a 73 ZDPH. Soud předesílá, že ohledně prokázání nároku na odpočet DPH existuje bohatá judikatura správních soudů. Z ní se lze opřít o následující principy relevantní pro nyní posuzovaný případ.
16. Nárok na odpočet daně je dán jedině za podmínky, že plátce přijatá zdanitelná plnění použije v rámci své ekonomické činnosti pro uskutečnění plnění vyjmenovaných v § 72 ZDPH. K tomu, aby daň z přidané hodnoty byla odpočitatelná, musí mít plnění uskutečněná na vstupu přímou a okamžitou spojitost s plněními na výstupu zakládajícími nárok na odpočet. Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, která zatížila pořizené zboží nebo služby na vstupu, také předpokládá, že náklady vynaložené na takové pořizené jsou součástí prvků spoluurčující cenu plnění zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet.
17. V těchto sporech je často klíčová otázka rozložení důkazního břemene. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má

břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí tyto doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63; ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119; ze dne 5.10.2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36; či ze dne 28. 2. 2018, č. j. 1 Afs 382/2017-48, bod 23; ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30).

18. Přestože je povinností správce daně dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 92 odst. 2 daňového řádu, resp. § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 9 Afs 57/2012-26).
19. Co se týče samotného hodnocení důkazů a otázky unesení důkazního břemene, tak podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.
20. Hodnocení důkazů podle své úvahy však neznamená libovůli. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud, volné hodnocení důkazů ve smyslu ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu je postaveno na vnitřním přesvědčení správce daně, což však v žádném případě neznamená libovůli v jeho postupu, nýbrž přísný logický postup opřený o znalost zákonů a jiných právních předpisů, o všestranné, hluboké a logické zhodnocení jednotlivých důkazů v jejich vzájemných souvislostech, s přihlédnutím ke všem okolnostem případu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č. j. 7 Afs 64/2013-22). Volné hodnocení důkazů však neznamená ani to, že správce daně může hodnotit důkazy takovým způsobem, který prakticky v důsledku vylučuje, aby účastník řízení unesl své důkazní břemeno.
21. Celou žalobou i vyjádřením žalobkyně se prolíná tvrzení, že správní orgány neznají obchodní prostředí žalobkyně, neumí ho adekvátně zohlednit. K tomu soud dodává, že na správních orgánech je primárně aplikace příslušných daňových předpisů. Ty se nemohou podřizovat či přizpůsobovat specifikům různých obchodních prostředí daňových subjektů. Žalobce samozřejmě může namítat nezákonný postup či porušení ústavně zaručených práv, což také činí, tvrzená nezákonnost však nemůže spočívat v tom, že na nějaké obchodní prostředí je nutno nahlížet odlišně.

22. V dané věci prvotní důkazní břemeno leželo na žalobkyni. Její povinností bylo prokázat, že plnění od dodavatelů JKML a FIBIZ používá ke své ekonomické činnosti. Žalobkyně se domnívá, že dostatečně prokázala použití plnění deklarovaných na daňových dokladech vystavených dodavateli JKML a FIBIZ ke své ekonomické činnosti. Podle žalovaného z daňových dokladů vystavených žalobkyní toto naopak neplynulo.
23. Ze správního spisu se podává, že správce daně na str. 3-5 výzvy k prokázání skutečností shrnul, že dle sdělení daňového subjektu a předložených dokladů nakoupil daňový subjekt všechno zboží, tj. barvy a abraziva od JKML a FIBIZ (č. j. 2532940/20/3020-60562-712763). Tito deklarovaní dodavatelé však na základě zjištění správce daně nedisponovali ani zaměstnanci, ani hmotným majetkem identifikovaným daňovým subjektem, který měl sloužit k přepravě a skládání zboží a ani nemovitým majetkem potřebným pro uskutečňování skladovacích služeb. Porovnáním vyjádření daňového subjektu a předmětu plnění uvedeného na daňových dokladech zjistil správce daně také další rozpory v uskutečnění fakturovaných služeb. Protože daňový subjekt neprokázal, jaký je původ nakoupeného zboží, zda bylo skutečně dodáno společnostmi JKML a FIBIZ, vznikly správci daně pochybnosti, zda se plnění dle daňových dokladů fakticky uskutečnila tak, jak je v daňových dokladech deklarováno a zda je uskutečnili deklarovaní dodavatelé, a tedy, zda byl nárok na odpočet daně na vstupu uvedených přijatých daňových dokladů uplatněn v souladu s § 72 a 73 ZDPH.
24. Poté správce daně vyslechl svědky K. B., I. K. a L. T. a podruhé vyzval žalobkyni (č. j. 406931/21/3020-60562-712763) k prokázání skutečností, zda se plnění dle přijatých daňových dokladů fakticky uskutečnila a zda je uskutečnil deklarovaný plátce. Po učinění dalších úkonů vyzval správce daně žalobkyni potřeť k prokázání skutečností k doložení skladové evidence nakoupeného materiálu za rok 2019 (č. j. 3184724/21/3020-60562-712763). Poté vydal výše uvedenou zprávu o daňové kontrole
25. Soud sdílí závěr žalovaného, že žalobkyně své důkazní přeměno ohledně plnění od dodavatelů JKML a FIBIZ neunesla. Správce daně připomenul, že žalobkyni byl dodáván materiál k její činnosti i od jiných dodavatelů než jen od JKML a FIBIZ. Proto bylo nutno propojit, na které konkrétní zakázky byly žalobkyní použity jí deklarované materiály. To se však žalobkyni přesvědčivým způsobem nepodařilo. Podle ustálené judikatury ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostačujícím podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v nich deklarováno (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2025, č. j. 2 Afs 54/2024-50).
26. Byť žalobkyně předložila řadu vystavených faktur pro své odběratele na služby, které pro ně uskutečnila, ty však neprokazují použití barev a abraziv nakoupených žalobkyní od společností JKML a FIBIZ. K tomu správce daně adekvátním způsobem poukazuje na nemožnost spojit přijatá a uskutečněná plnění na základě názvu barvy, druhu barvy, odstínu a výrobce barvy. V příslušném období přitom žalobkyně nakupovala barvy i od jiných daňových subjektů. Sama žalobkyně navíc připustila, že řada odběratelů si dodávala svou vlastní barvu. Správní orgán dále vycházel ze skladové evidence a opět shledal, že listy skladové evidence nejsou propojitelné s žalobkyní vystavenými daňovými doklady. Nesprávné vedení skladové evidence potvrdilo i místní šetření doprovázené pořízením fotografických záznamů haly a plechové stodoly. Na návrh žalobkyně byly provedeny další

svědecké výpovědi, jichž se žalobkyně zúčastnila a využila svého práva klást svědkům otázky. Ani svědeckými výpověďmi nebyl prokázán původ materiálu.

27. Žalobkyně dále argumentovala tím, že neprodávala odběratelům samotný materiál, ale dodávala jim určitou práci, což se odráželo i ve vystavených daňových dokladech. Nesprávný je také závěr, že na těchto dokladech není použitý materiál označen stejně, jako byl uveden na dokladech od dodavatelů. Soud po seznámení se se správním spisem konstatuje, že na přijatých daňových dokladech je skutečně uváděna poskytnutá služba bez specifikace použitého materiálu (barvy). To však správní orgány nepochybují (ani na tom nestaví svou argumentaci), když tvrdí, že nelze fakticky doložit skutečné plnění dle daňových dokladů od deklarovaných dodavatelů. Prvotní důkazní břemeno leželo na žalobkyni k prokázání, že dodaný materiál používá ke své ekonomické činnosti. Možností, jak k tomu přistoupit, měla více, žádný z jí zvolených cest (důkazů) však k tomuto závěru přesvědčivě nespěje.
28. Žalobkyně dále upozorňuje, že nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav, protože nebyl vypracován znalecký posudek. To byl také jeden z jejích důkazních návrhů, jemuž však nebylo vyhověno. Na tuto námitku uplatněnou již v odvolání žalovaný adekvátně reagoval v napadeném rozhodnutí. Žalovaný se předložení znaleckého posudku nijak nebránil. Pouze tvrdil, že pokud tíží důkazní břemeno žalobkyni, je na ní, aby takovýto důkazní prostředek předložila. Tato argumentace odpovídá § 92 odst. 3 a 5 daňového řádu. Žalobkyně v této souvislosti odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 9. 2010, č. j. 1 Afs 69/2010-127.
29. K této námitce soud uvádí, že se ztotožnil se žalovaným, že v souzeném případě správce daně nebyl povinen nechat vypracovat znalecký posudek. Z předmětného rozsudku uváděným žalobkyní zdejší soud dospěl k odlišnému závěru. Jednalo se v něm o to, že znalecký posudek vypracovaný daňovým subjektem nebylo možné považovat za znalecký posudek („*neznamená, že by za znalecký posudek pro řízení podle daňového řádu bylo možno považovat cokoliv*“). Dle tohoto rozsudku znalecký posudek v řízení před správními orgány může podat pouze znalec, kterého v konkrétním řízení jako znalce ustanovil příslušný správní orgán. Žalovaný považuje za rozsudek za překonaný a odkazuje na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29. 11. 2022, č. j. 17 Af 27/2021-73, v němž městský soud uvedl: „*Pokud jde o námitku neprovedení důkazu v podobě znaleckého posudku, soud uvádí, že z obsahu správního spisu předloženého žalovaným nevyplývá, že by žalobce takový znalecký posudek předložil, ač mu v tom nic nebránilo.*“ Z rozsudku č. j. 1 Afs 69/2010-127 dle krajského soudu nevyplývá povinnost správce daně na návrh daňového subjektu nechat znalecký posudek zpracovat, proto postup žalovaného s tímto rozsudkem nebyl v rozporu. Dále lze k tomu připomenout, že správce daně nemusí provést veškeré navrhované důkazy, pouze ty, kterými je možno odstranit jeho pochybnosti o tvrzeních daňového subjektu (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2014, č. j. 10 Afs 53/2014-72).
30. Žalovaný v napadeném rozhodnutí správně podotkl, že to byla právě žalobkyně, kdo měl zajistit vedení skladové evidence, a tedy si měla zajistit dostatečnou auditní stopu k prokázání fakticity přijetí deklarovaného materiálu od deklarovaných dodavatelů. Daňové orgány nejsou povinny prokazovat, jak se ve skutečnosti odehrál účetní případ, o jehož souladu s předloženými daňovými doklady mají pochybnosti; tuto povinnost má výhradě daňový subjekt (srov. rozsudky NSS ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72 či ze dne 4. 4. 2024, č. j. 1 Afs 45/2023-82). Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací a je tak pouze věcí daňového subjektu, jaké důkazy předloží či navrhne. Jak žalovaný správně

uvedl ve svém vyjádření, jelikož žalobkyně nepředložila navrhovaný znalecký posudek (byť byla sama přesvědčena o jeho důkazní síle), nelze pak žalovanému vyčítat neunesení důkazního břemene žalobkyně, natož že jeho unesení nebylo žalobkyni umožněno.

31. Je to právě daňový subjekt, kdo prokazuje soulad faktického stavu se stavem deklarovaným, a tedy je na něm, aby prokázal, co sám tvrdí. Této povinnosti se nemůže zbavit požadavkem na vypracování znaleckého posudku po správci daně, pokud si sám dostatečnou auditní stopu nezajistil.
32. Dále žalobkyně navrhovala výslech svědků, které měly prokázat, že deklarovaný materiál zakoupený od dodavatelů byl na zakázky odběratelů skutečně zužitkován. Žalovaný k tomu žalobkyni sdělil důvody neprovedení navržených svědeckých výpovědí (Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 28. 7. 2022, č. j. 28477/22/5300-21441-711676). Navíc není povinností žalovaného provést mechanicky všechny důkazy, ale je povinen uvážít, zda je provedení navrhovaných důkazů nezbytné.
33. V zásadě nelze spatřovat porušení procesních práv účastníka pouze v tom, že rozhodující subjekt nevyhoví všem jeho důkazním návrhům (náleží Ústavního soudu ze dne 21. 3. 2002 sp. zn. I. ÚS 55/01). Na druhou stranu tento proces nemůže vykazovat prvky libovůle rozhodujícího orgánu. V souladu s tím Ústavní soud (v žalovaném odkazovaném nálezu přenositelném i do daňového práva) stanovil, že neakceptování důkazního návrhu účastníka lze ospravedlnit (1) z důvodů nadbytečnosti navrhovaného důkazu; (2) jestliže tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení a (3) pokud důkaz není s to ani ověřit, ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencií (náleží Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09).
34. V nyní řešené věci žalovaný řádně zdůvodnil, že správce daně v případě navrhovaných výslechů postupoval v souladu s touto judikaturou, protože neprovedl výslech svědků z důvodu naplnění druhého důvodu pro nevyhovění důkazního návrhu. Chyběl totiž stěžejní přímý důkaz o průběhu konkrétního obchodního případu, a to průkazně vedená skladová evidence, neboť z doložené skladové evidence plynou četné rozpory. Souvislost šetřených přijatých plnění s konkrétními plněními uskutečněnými žalobkyní na výstupu není patrná ani z dalších důkazních prostředků. Předložený seznam navržených svědků (odběratelů služeb) a jejich výpovědí však nemůže pomoci odstranit nedostatky ohledně přijatých plnění od dodavatelů. Správce daně totiž nezpochybňoval uskutečnění plnění žalobkyní na výstupu (dodání odběratelům, tedy že byl materiál zužitkován), ale dodání plnění deklarovanými dodavateli (tj. plnění na vstupu), přičemž pochybnosti o splnění hmotněprávních podmínek by nemohly výsledky odběratelů odstranit a přinést zásadní informace.
35. Žalobkyně dodává, že i provedené svědecké výpovědi nebyly správně hodnoceny. Soud však souhlasí se žalovaným (i v návaznosti na předchozí závěry), že k vlastnímu prokázání původu použitého materiálu pochybnosti neodstranily. Současně soud dodává, že případná další tvrzení žalobkyně o porušení jejích práv ve smyslu čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod zůstala v obecné rovině, neumožňující na ně blíže reagovat.

*V. 4 K námitkám stran jednotlivých bodů napadeného rozhodnutí*

36. Žalobkyně dále zpochybňuje jednotlivé body napadeného rozhodnutí žalovaného. Soud se na tomto místě vyjádří zejména k otázkám, které doposud nebyly řešeny v předchozí podkapitole.
37. Shrnutí skutkového stavu je dle ní neúplné, neobjektivní, zkreslené a nevypovídá o rozsahu uplatněných návrhů žalobkyně v daňovém řízení, respektive jsou žalovaným bagatelizovány. Soud považuje za vhodné upozornit na to, že předmětná část napadeného rozhodnutí má název „stručné“ shrnutí skutkového stavu. Z toho vyplývá, že zde žalovaný krátce uvedl to nejpodstatnější a nastínil, o co v předmětné věci šlo. Podrobné zdůvodnění žalovaný dále uvádí v odůvodnění rozhodnutí. Žalovaný ve svém shrnutí vychází z daňového řízení – veškeré podklady a úkony správce daně, důkazní prostředky, návrhy a námítky žalobkyně jsou uvedeny ve zprávě o daňové kontrole a jsou obsahem správního spisu. Tuto námítku žalobkyně tak soud neshledal důvodnou.
38. Žalobkyně se domnívá, že žalovaným aplikovaná judikatura v právním základu případu nedopadá na daný případ. V souzené věci jde o neprokázání splnění hmotněprávních podmínek žalobkyní, a to neprokázání faktického přijetí deklarovaného plnění od deklarovaných dodavatelů. Právní základ obsahuje informace o břemenu tvrzení, břemenu důkazním, dostatku jednotlivých důkazů. Žalobkyně je názoru, že unesla důkazní břemeno a že poskytla dostatek důkazů. Krajský soud není srozuměn s tím, proč žalobkyně rozporuje právní základ případu, pokud sama tvrdí, že unesla důkazní břemeno. Právní základ případu se totiž primárně týká právě unesení důkazního břemene, což zahrnuje nejen důkazní břemeno samotné, ale i předložené důkazy a jejich hodnocení. Právní základ napadeného rozhodnutí obsahuje relevantní informace, které daňové orgány v případě žalobkyně aplikovaly.
39. Žalovaný měl dle žalobkyně aplikovat také ustanovení § 73 odst. 5 ZDPH (*Neobsahuje-li doklad pro prokázání nároku na odpočet daně všechny předepsané náležitosti daňového dokladu, lze nárok prokázat jiným způsobem*). Soud k tomu uvádí, že žalobkyni byl poskytnut dostatečný prostor pro to, aby předložila daňovým orgánům důkazní prostředky a prokázala oprávněnost nároku na odpočet daně jiným způsobem než právě daňovým dokladem. K tomu však nedošlo. Jednou z náležitostí daňového dokladu je označení osoby uskutečňující plnění [§ 29 odst. 1 písm. a) ZDPH]. Jelikož byla tato náležitost daňovými orgány zpochybněna, a žalobkyně nepředložila dostatečné důkazy pro svá tvrzení, neunesla své důkazní břemeno.
40. Žalovaný dle žalobkyně vágně hovoří o skladovém hospodaření i přesto, že byl při místním šetření obeznámen s nadbytečností skladu a skladového hospodaření žalobkyně. Materiál je věcí krátkodobé spotřeby, není třeba provozovat sklady a vést skladové hospodářství. I z tohoto důvodu žalobkyně navrhovala vypracování znaleckého posudku. Žalovaný není odborníkem na povrchové úpravy kovů, přesto však tvrdí něco, co by bylo znaleckým posudkem bezesporu vyvráceno. K tomuto soud uvádí, že místní šetření a při něm učiněná zjištění nepřispěly k odstranění pochybností správce daně ve vztahu k prokázání nároku na odpočet daně. Žalovaný správně v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobkyně nepředložila skladovou evidenci, v níž by byl přehled o stavech dodaného zboží apod. Není zřejmé, jak by znalecký posudek osvětlil, že u žalobkyně by sklad byl nadbytečný, neboť z ničeho nevyplývá, jak byl který materiál skladován a použit. K tomuto by právě vedl řádný přehled o zboží a jeho naskladnění/vyskladnění. Bylo tak na žalobkyni, aby řádně vedla skladovou evidenci, čímž by mohla prokázat svá tvrzení a unést tak důkazní břemeno, které ji tížilo.

41. Žalobkyně dále vysvětluje, že všechny platby byly provedeny v hotovosti při předání materiálu na základě dlouhodobé osobní známosti. K předmětným platbám krajský soud uvádí, že se jednalo toliko o jedno ze zjištění správce daně, které společně s ostatními zjištěními přispěla k jeho pochybnostem, což mělo za následek neprokázání splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně.
42. Ke skladování žalobkyně dodává, že měla ve skladu v době místního šetření pouze zbytky nespotřebovaných barev. Soud v této souvislosti připomíná, že z napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by žalovaný tvrdil, že se nevedením skladové evidence žalobkyně dopustila protiprávního jednání. Žalovaný uvedl toliko, že tímto důkazem by žalobkyně mohla prokázat svá tvrzení (žalobkyně měla na adrese sídla zbytky barev a materiálu), neboť s ohledem na předložené důkazy měl o jejich prokázání pochybnosti. Skladová evidence je důkazem, který by mohl prokázat tvrzení žalobkyně. Jestliže ji nevedla, nelze tvrdit, že si zajistila takové důkazní prostředky, které budou mít dostatečný důkazní potenciál pro prokázání jejího tvrzení o tom, že přijala deklarovaná plnění od deklarovaných dodavatelů.
43. Žalobkyně dále namítá, že materiály používané žalobkyní byly skladované správně včetně druhu barvy, výrobce, odstínu. Není pravdou, že se sklad žalobkyně nacházel v době místního šetření v dezolátním stavu. Skladem je menší plechová hala, v níž jsou uskladněny prázdné sudy od ředidel, nikoli od barev. Nádoby od barev bývají běžně vlivem přelévání do různých nádob pocákané od barev. Na každé z těchto nádob je však vždy štítek s označením barvy. V souzené věci však není podle soudu podstatné, jakým způsobem (zda správně či nikoliv) žalobkyně zboží skladovala. Pouze ze skutečnosti, že použitý materiál byl nějakým způsobem skladován (na paletách, s popisky odstínů barev), nebylo možné dovodit identifikovatelnost daného zboží a ověřit, že se jednalo o deklarovaný materiál. Zásadní bylo, že nelze určit, od koho jaký materiál byl žalobkyní přijat.
44. S ohledem na uvedené soud neshledal v postupu daňových orgánů pochybení a dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, jež na ní bylo řádně prostřednictvím výzvy k prokázání skutečností přeneseno.
45. Krajský soud je tedy přesvědčen, že za popsané procesní situace a skutkových okolností se žalobkyni nepodařilo prokázat naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH ze sporných plnění.

#### **VI. Závěr a náklady řízení**

46. Soud tedy shledal námitky žalobkyně neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
47. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl na základě § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný náhradu nákladů nepožadoval.

#### **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 16. prosince 2025

Zuzana Bystřická v.r.  
předsedkyně senátu