



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce: **VDK trading s.r.o.**
sídlem x
zastoupen daňovým poradcem Jiří Pokorný – daňoví poradci s.r.o.
sídlem Palachova 1391/9a, Liberec 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 3. 2022, č. j. x

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) – dodatečný platební výměr ze dne 15. 6. 2021, č. j. X, jímž byla

žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za rok 2017 ve výši 669 560 Kč a současně vyměřeno penále ve výši 133 912 Kč.

2. Správce daně dospěl po provedení daňové kontroly k závěru, že žalobce neprokázal faktické uskutečnění následujících služeb v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, konkrétně:
 - zhotovení reklamních předmětů z obecného kovu (klíčenek) od dodavatele Routa soliter granat spol. s r.o., které žalobce na základě faktury č. X ze dne 31. 12. 2016 zaúčtoval v roce 2017 na základě interního dokladu č. X do daňově uznatelných nákladů ve výši 480 000 Kč;
 - zhotovení reklamních předmětů z obecného kovu (klíčenka) od téhož dodavatele na základě faktury č. X ze dne 20. 10. 2017, které zaúčtoval do daňově uznatelných nákladů ve výši 495 000 Kč;
 - služby spojené s manipulací se zbožím od dodavatele NordPROFI CZ s.r.o., které byly do daňově uznatelných nákladů zaúčtovány dle faktury č. X ve výši 1 249 045 Kč a faktury č. X ve výši 1 299 620 Kč.

II. Žaloba

3. Ve včasné žalobě žalobce nesouhlasil se závěry správce daně, že neunesl své důkazní břemeno ohledně přijetí deklarovaných služeb od dodavatelů NordPROFI a Routa soliter granat. Závěry správce daně byly podle žalobce nesprávné, nepřezkoumatelné, tendenční.
4. Žalobce v další části žaloby zopakoval výhrady vůči úvahám správce daně, které uplatnil v odvolání. K plnění od společnosti NordPROFI uvedl, že správci daně předložil smlouvy, faktury, doklady o úhradách a dodací listy a poskytl vysvětlení, jak a proč bylo se zbožím manipulováno. Navrhoval provedení svědecké výpovědi X a X, kteří jeho tvrzení o fakturovaných službách potvrdili. Přesto správce daně dospěl k závěru, že žalobce poskytnutí deklarovaných služeb neprokázal. Podle správce daně to bylo proto, že svědek X označil místo, do kterého kontrolované zboží převážel, jako garáž na rohu ulice X a X v Jablonci nad Nisou, dále pro údajně malou velikost použitého dodávkového vozu a v neposlední řadě proto, že v některých inkriminovaných dnech sněžilo a teploty oscillovaly okolo bodu mrazu. S tímto hodnocením žalobce nesouhlasil.
5. Ve vztahu k umístění garáže žalobce namítl, že ho nestíhá důkazní břemeno ohledně skutečností týkajících se plnění dodavatelů jeho dodavatelů. Stejně tak nestíhá důkazní břemeno svědka, jeho výpověď nelze odmítnout jen proto, že něco neprokázal. Svědek X si adresou umístění garáže nebyl jistý. Přesné místo si správce daně se svědkem neujasnil, namísto toho se spolehl na svou hypotézu, že se jednalo o křižovatku ulic X a X. Žalobce si poté se svědkem ujasnil, že šlo o křižovatku ulic X a X, kde se nachází blok garáží, z nichž jednu využíval svědek X k předmětné činnosti. Pokud správce daně hodnotil, že žádná garáž v úseku ulice X k ulici X neodpovídá svědkově popisu garáže, jde o skutečnost nepodstatnou. Pro řízení mohlo určitý význam mít prověření, zda konkrétně označenou garáž svědek mohl užívat, je proto chybou správce daně, pokud si se svědkem nevyjasnil, o jakou garáž se mělo jednat. Pokud by tak učinil, dozvěděl by se, že se jednalo o garáž na křižovatce ulic X a X na pozemku p. č. st. X o výměře 28 m², přičemž svědek garáž popisoval jako garáž o přibližné velikosti 30 m². Podstatné je, že se v lokalitě nachází garáže, které mohly ve svědkovi vyvolávat dojem, že umístění dvou vozidel umožňují. Nesprávný je tedy závěr správce daně, že se v lokalitě nenachází garáže, které by mohly odpovídat svědkově popisu. Žalobce dále zmínil, že závěry o neužívání sídla

dodavatele z důvodu nehrazení nájmu od 4. čtvrtletí roku 2016 jsou spekulativní a nemají oporu ve zjištěném skutkovém stavu.

6. Nesprávné jsou i závěry týkající se velikosti použitého dodávkového vozu. Oba svědci vypověděli, že k převážení zboží byla využita X dodávka X. Správce daně nevyšel z údajů v technickém průkazu, ale z údajů webových stránek pronajímatelů dodávek a užil rozměry X cm. Podle informací od svědka šlo ale o velikost dodávky typu X s rozměry této X x X cm, jak žalobce uvedl v příloze k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Touto výhradou se správce daně zabýval, provedl nový přepočet, uzavřel, že při jedné cestě lze převést maximálně 4 palety se 120 krabicemi, proto označil výpověď svědka za nezakládající se na pravdivých skutečnostech a obdobně přistoupil k vysvětlení X (*pozn. soudu* X). S těmito závěry žalobce nesouhlasil a namítal, že není jasné, proč správce daně kalkuloval s přesahem palet X cm. X ani svědek X neuvedli, že by se zboží do vozidla nakládalo s tímto přesahem, závěry správce daně musí být proto nesprávné. Pánové X i X hovořili o tom, kolik se do vozidla vešlo maximálně palet, dále uvedli, že ve vozidle se vozil různý počet palet, ačkoliv vozidlo jelo obvykle plné, což se nevylučuje. Žalobce zasílal s doplněním odvolání soubor „Rozložení 6 palet X výkres.pdf“, ze kterého vyplývá, jak bylo 6 palet ve vozidle rozmístěno. Dále zaslal soubor „Rozložení 36 kartonů na jedné paletě.pdf“, kde nakreslil uspořádání kartonů na paletě, aby se jich na ni i do dodávky vešlo 36. Není tedy správný závěr správce daně, že na paletu nelze rozmístit více než 30 kartonů. Z poskytnutého souboru „Zaplnění celého nákladového prostoru auta.pdf“ je patrné, jak neefektivněji zaplnit celý nákladový prostor vozidla. Z výpočtu vyplývá, že při naskládání 20 párů obuvi do jednoho kartonu je výsledkem 3 400 párů, které je možné maximálně narovnat do zavazadlového prostoru. Je tedy zřejmé, že výpočty správce daně jsou nesprávné a nelogické. Ve výpovědi pana X tedy žádné rozpory nejsou a nebyl důvod jeho výpověď jako důkaz odmítnout. Stejně tak nebyl žádný důvod k odmítnutí výpovědi svědkyně X, důvody postupu správce daně jsou nepřezkoumatelné.
7. Také hodnocení materiálu od Českého hydrometeorologického ústavu, na základě kterého správce daně konstatoval, že manipulace se zbožím byla za těchto podmínek obtížná a bylo obtížné ji vykonávat soustavně, označil žalobce za tendenční. Tato výhrada správce daně je nedůvodná, zboží lze běžně přepravovat i v zimním období, popsaná meteorologická situace není v zimních podmínkách Jablonce nad Nisou kalamitní. Podle žalobce tedy správce daně neprokázal existenci skutečností, které by věrohodnost předložených důkazů v podobě smluv, účetních dokladů a svědeckých výpovědí vyvrátily ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.
8. Další žalobní námitky se týkaly neuznání nákladů na dodání reklamních předmětů od dodavatele Routa soliter granat. Žalobce uvedl, že k prokázání uskutečnění předmětného plnění předložil faktury, doklady o úhradách, fotografie reklamního předmětu i vlastní vzorek v původním obalu, dodání zboží potvrdily svědecké výpovědi X a X. Přesto správce daně došel k překvapivému závěru, že dodání reklamních předmětů žalobce neprokázal. Podle správce daně to mělo být proto, že společnost DREAMEX Sp. z o.o. z Polska dodání nepotvrdila a svědek X uvedl, že ve skladové evidenci není výroba zdokumentována. Rovněž správce daně odmítl výpověď svědkyně X důvod pro tento postup není seznatelný.

9. Žalobce uvedl, že neví, proč polský odběratel dodání zboží nepotvrdil. Je možné, že roli v tom sehrály nedobré obchodní vztahy. Dále je možné, že odběratel větu „*zakoupené zboží nikdy neobsahovalo reklamní předměty*“ myslel tak, že od žalobce reklamní předměty nekupoval, což byla pravda. Výrok zůstal v rovině tvrzení, který není schopný dodání předmětů vyvrátit. Obchodní partner nevypovídal jako svědek, vyjádření není čestným prohlášením, nemůže mít hodnotu důkazu. Navíc toto vyjádření neobsahuje to, co tvrdí správce daně. Polský odběratel pouze uvedl, že zakoupené zboží nikdy neobsahovalo reklamní předměty. Žalobce zopakoval, že reklamní předměty si od klienta nikdy nekupoval, klient je nikomu neprodával, reklamní předměty byly přidány jako dárek.
10. Pokud jde o svědka X, ten neměl důvod o čemkoliv ve skladové evidenci účtovat, nesplnění takové případné povinnosti nemohlo jeho svědectví vyvrátit. V případě druhé výpovědi svědka X není podstatné, že se liší tvrzení ohledně délky spolupráce.
11. Žalobce v této souvislosti navrhoval, aby správce daně vyslechl X, jednatele společnosti X, který mohl dodání zboží s vloženými reklamními předměty potvrdit. S těmito výhradami se správce daně vypořádal tak, že polský obchodní partner dodání reklamních předmětů nepotvrdil.
12. Žalovaný pak nesprávné závěry správce daně bagatelizoval. Žalobce nesouhlasil se závěry žalovaného v bodu [46] rozhodnutí, pokud jde o pochybnosti správce daně plynoucí z toho z toho, že část plnění byla dodavateli uhrazena v hotovosti a část na účet, neboť část placená na účet odpovídala právě DPH uvedené na přijatých fakturách. Toto tvrzení není pravdivé, ve skutečnosti bylo na účet uhrazeno 876 000 Kč, přitom DPH na předmětných dokladech činí jen 535 000 Kč.
13. Žalovaný v bodu [48] rozhodnutí nesprávně uvedl, že žalobce jiné doklady, např. faktury za obalový materiál, nepředložil. Požadované faktury za obalové materiály ale byly správci daně zaslány dne 14. 12. 2018.
14. Ke skutečnostem uvedeným v bodu [54] napadeného rozhodnutí žalobce namítal, že vysvětlil, že dodací listy sloužily pouze k odsouhlasení počtu odvezených a vrácených kusů obuvi. Činnost svědka X spočívala i v lepení etiket, ty se nelepily vždy, ale někdy. Pokud měl etikety pan x lepit, odvážel si pouze obuv, na kterou se etikety měly umístit. V tomto směru na panu X žádné rozhodování nebylo, není tedy důvodné předpokládat, že se potřeboval podle dodacích listů rozhodovat, co s dodávkou učiní.
15. Žalobce se dále ohradil proti skutečnostem uvedeným žalovaným v bodu [79]. Zopakoval, že důkazní břemeno ohledně umístění dodavateli garáže žalobce nestíhá, správce daně jej k tomu nikdy vyzval. Správce daně nedal žalobci na vědomí, že má nadále pochybnosti a další řízení k otázce poskytnutí služeb vedl bez součinnosti s žalobcem, a to i tehdy, pokud telefonicky či korespondenčně vyslýchal osoby, jež vlastnily garáže, o nichž se správce daně nesprávně domníval, že byly užívány panem X, aniž žalobci umožnil klást svědkům otázky. Tyto pochybnosti zůstaly žalobci utajeny až do počátku roku 2021, kdy mu je správce daně popsal ve sdělení výsledku kontrolního zjištění. Až pak mohl žalobce oslovit svědka X a záležitost s umístěním garáže si s ním vyjasnit.
16. V bodu [82] napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že ze svědecké výpovědi vyplynula nesrovnalost týkající se způsobu manipulace se zbožím. Ve skutečnosti se o žádnou nesrovnalost nejedná. Zboží vysokozdvížným vozíkem, pokud byl použit, naložil pan X,

svědek X v garáži manipuloval se zbožím rudlíkem, a pokud žalovaný přepokládá, že s krabicemi s botami nelze manipulovat bez manipulace s paletou, je jeho závěr nelogický.

17. Pokud žalovaný v bodu [85] polemizuje s nákresy, žádný z jeho argumentů není schopen vyvrátit věrohodnost předložených nákresů a fotografií. Způsob, jak jsou pod krabicemi v jednotlivých variantách umístěny palety, je z nákresu patrný a srozumitelný.
18. Pokud v bodu [89] žalovaný uvedl, že svědek X vypovídal příliš obecně a že předání reklamních předmětů mezi dodavatelem a žalobcem nebylo doloženo, není to pravda, neboť v případě obou dodávek byly předloženy dodací listy i knihy jízd, ze kterých vyplynulo, že žalobce v inkriminovaných dnech podnikl cestu do výroby dodavatele. Svědek X vypovídal podrobně o všem, o čem ještě nevypovídal dříve. Je třeba uvědomit si, že byl vyslýchán celkem třikrát.
19. Z uvedených důvodů žalobce navrhoval, aby soud napadené rozhodnutí i dodatečný platební výměr zrušil a žalovanému uložil povinnost nahradit mu náklady řízení.

III. Vyjádření žalovaného

20. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že setrvává na právním názoru v napadeném rozhodnutí, na které odkázal. Žalobci se nepodařilo prokázat faktické vynaložení nákladů na pořízení reklamních předmětů od dodavatele Routa soliter granat a realizaci služeb od dodavatele NordPROFI.
21. K plnění od NordPROFI žalovaný konstatoval, že výzvou ze dne 31. 10. 2018 správce daně přenesl důkazní břemeno zpět na žalobce, pochybnosti správce daně žalobce neodstranil. Správce daně k návrhu žalobce provedl svědeckou výpověď X – X NordPROFI a X – matky X a bývalé zaměstnankyně žalobce. Tyto svědecké výpovědi v kombinaci s nashromážděnými informacemi nepřesvědčily správce daně a neprokázaly faktické provedení služeb. Svědek X sice tvrdil, že služby poskytl, nicméně jeho svědecká výpověď neodstranila pochybnosti správce daně a vyplynuly z ní nesrovnalosti týkající se způsobu manipulace se zbožím, označení garáže, tvrzení ohledně výkonu prací po celou noc a tvrzení ohledně převážení zboží vzbuzovalo pochybnosti. Svědkyně X poskytla pouze informace o obecném procesu od nákupu zboží od dodavatele po jeho odeslání odběratelům, ale neuvedla přesně kam. Na svědeckou výpověď bylo nutno nahlížet v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu týkající se výslechu rodinných příslušníků, podle které takový důkaz nemůže obstát jako důkaz jediný, žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2021, č. j. 5 Afs 310/2019-49. Kromě vlastní účetní evidence nebyly předloženy žádné jiné důkazní prostředky nasvědčující faktickému poskytnutí služby.
22. K plnění od Routa soliter granat žalovaný uvedl, že výzvami ze dne 31. 10. 2018 a 18. 12. 2019 vyzval správce daně žalobce k odstranění pochybností, které mu ve vztahu k dodání reklamních předmětů vznikly. Žalobce opět pochybnosti správce daně neodstranil. Svědecké výpovědi X – X a X opět neprokázaly faktické dodání reklamních předmětů, neboť byly stručné a obecné. Odběratel žalobce v rámci odpovědi tvrzení žalobce nepotvrdil, uvedl, že zakoupené zboží nikdy reklamní předměty neobsahovalo. Rovněž pochybnosti týkající se faktury ze dne 31. 12. 2016 žalobce výpovědí svědka X nerozptýlil, výpověď byla stručná a obecná. Navrhovanou svědeckou výpověď X – X outdoorweb.sk správce daně neprovedl, s jeho hodnocením se žalovaný ztotožnil, neboť

v rámci mezinárodní výměny informací bylo zjištěno, že zboží od žalobce bylo dodáno přímo do Polska a Francie, tudíž nebylo společnosti outdoorweb.sk vůbec doručeno. Žalovaný setrval na názoru, že žalobce neunesla své důkazní břemeno a neprokázal oprávněnost zahrnutí předmětných nákladů do základu daně v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

23. Pokud jde o námitku nesprávně zjištěného skutkového stavu, žalovaný jí nepřisvědčil. Žalobci byl poskytnut dostatečný prostor pro vyjádření a doložení důkazních prostředků, bylo mu vždy vyhověno, pokud je o žádosti o prodloužení lhůty. Současně byla provedena řada místních šetření za účelem co nejúplnějšího posouzení rozhodných skutečností. S výjimkou svědecké výpovědi X správce daně vyhověl návrhům žalobce, avšak provedené svědecké výpovědi tvrzení žalobce neprokázaly.
24. Žalovaný nepřisvědčil námitce, že správce daně se v rámci svého postupu dopustil podstatných vad a že hodnotil důkazní prostředky účelově. Správce daně hodnotil provedené důkazní prostředky v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, svědecké výpovědi pro svou obecnost nebyly způsobilé vyvrátit zásadní pochybnosti vyjádřené správcem daně. Svědeckou výpověď X nebylo možné pro rodinnou příslušnost k žalobci brát samostatně jako důkaz, který nade vší pochybnost prokáže faktické dodání reklamních prostředků. Správce daně hodnotil důkazní prostředky správně, žalovaný odkázal na odpověď polského odběratele poskytnutou na základě mezinárodního dožádání. Nelze vyčítat správci daně, že pro daňové účely důkazní prostředky, které byly provedeny, nestačily žalobci k unesení důkazního břemene. Podle žalovaného žalobce opakuje pouze odvolací argumentaci, k nimž se žalovaný vyjádřil v bodech [70] – [98] napadeného rozhodnutí.
25. Jde-li o dílčí námitky, v nichž žalobce nesouhlasil s některými závěry napadeného rozhodnutí, žalovaný na svém stanovisku setrval. K námitkám, které se týkaly bodů [46] a [48] napadeného rozhodnutí, konstatoval, že nejsou s to vyvolat nezákonnost napadeného rozhodnutí. Pokud jde o způsob úhrady faktur uvedený v bodu [46], předmětná skutečnost byla správcem daně uvedena coby jedna z pochybností ohledně faktického provedení služeb. Předmětná pochybnost správce daně spočívala v kombinaci forem úhrad, kdy část byla hrazena hotově, část převodem na bankovní účet, při zjištění, že hotovostní platbě předcházela vklad společníka do pokladny. Sdělení žalobce ohledně přesné výše částky hrazené na účet není způsobilé tuto pochybnost správce daně rozptýlit. K námitce týkající se obalových materiálů žalovaný konstatoval, že žalobce skutečně zaslal dvě faktury za obalový materiál, nicméně první byla vystavena dne 15. 10. 2010 a druhá dne 20. 7. 2016 nemají tedy věcnou a časovou souvislost s předmětným obdobím.
26. K dalším výtkám týkajícím se plnění od NordPROFI žalovaný souhrnně dodal, že jsou toliko nesouhlasným vyjádřením žalobce a nemohou vyvrátit skutková zjištění uvedená v napadeném rozhodnutí. Bylo na žalobci, aby prokázal, že plnění byla skutečně provedeno. Svého důkazního břemene se nemůže žalobce zbavit tím, že bude vyjadřovat nesouhlas se závěry správce daně a žalovaného.
27. K žalobní námitce týkající se bodu [89] napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že svědecká výpověď byla vyhodnocena správně, při druhé svědecké výpovědi svědek poskytl pouze obecné informace týkající se procesu výroby, pokud jde o údajnou

spolupráci s žalobcem, vesměs odkazoval na fakturu, která mu byla správcem daně během výsledku předložena.

28. Žalovaný proto navrhl, aby žalobu soud zamítl a žalobci nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení.

IV. Replika

29. Podle žalobce po něm správce daně požadoval splnění důkazního břemene v nadstandardní šíři, s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 23/2018-37, dle kterého musí daňový subjekt prokázat dostatečnou míru pravděpodobnosti tvrzených skutečností.
30. Žalobce dále upozornil na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se povinnosti správce daně prokazovat existenci vážných a důvodných pochybností o účetnictví daňového subjektu. Žalovaný zjevně nepovažoval účetnictví žalobce za relevantní důkaz navzdory tomu, že je souladné s vyjádřeními navržených svědků. Správce daně i žalovaný opakují, že pochybnosti nebyly odstraněny, avšak není jasné, co mělo tyto pochybnosti zakládat a v čem konkrétním spočívaly. Výhrady, jako jsou údajně obecná smlouva o spolupráci, nespecifikování odpovědnosti za případnou škodu, provedení části úhrad za služby v hotovosti, takovými důvodnými vážnými pochybnostmi nejsou. Není jí ani nekontaktnost dodavatele, neboť tehdejší jednatel dodavatele kontaktní je, se správcem daně spolupracoval a v inkriminované době pravděpodobně podával kontrolní hlášení.
31. Řada závěrů žalovaného není v souladu s obsahem správního spisu. Pokud žalovaný ve vyjádření tvrdil, že správce daně měl pochybnosti ohledně faktického provedení služeb také na základě údajného nesouladu v množství kusů zboží uvedeným na fakturách a dodacích listech a na základě údajně neprokázaného tvrzení o zvýšeném objemu zakázek, žalobce tyto nesrovnalosti vysvětlil.
32. Žalovaný účelově tvrdil, že svědecké výpovědi neprokázaly faktické provedení služeb. Podle žalobce nesrovnalosti ve výpovědi svědka X neexistují. Žalobce zopakoval, že pochybnosti v této věci před ním správce daně tajil, a to i tehdy, když korespondenčně vyslýchal svědky – vlastníky garáží, aniž mu umožnil klást dotazy. K vyjasnění věci správce daně odmítl přistoupit, neboť odmítl znovu vyslechnout svědka X a ujasnit si polohu garáže nad mapovými podklady. Závěry žalovaného ohledně nemožnosti výkonu činnosti při zjištěných klimatických podmínkách jsou nepřezkoumatelné. K neproveditelnému počtu palet s přesahem žalobce uvedl, že nejde o jeho tvrzení, ale tvrzení správce daně a žalovaného. Žalobce nikdy neuvedl, že by se do auta dávaly palety s přesahem krabic, se kterým se skládají do skladu. Naopak žalobce zpracováním výkresu prokázal, že umístění 6 palet do vozu je možné. V případě svědecké výpovědi paní X není na místě argumentace rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 310/2019-49, nejedná se o zcela příléhavou situaci.
33. V případě dodání reklamních předmětů opět není důvod pochybovat o jejich dodání. To bylo doloženo nejen účetnictvím, ale i svědeckými výpověďmi, předloženým vzorkem reklamního předmětu a náčrtem, formou i polotovarem. Skutečnost, že svědek X nepoužíval příjemky a výdejky, není s to zpochybnit jeho výpověď. Stejně tak výpověď paní X nezpochybňuje to, že neznala jméno odběratele, kterému vkládala do krabic se zbožím reklamní předměty, pokud uvedla, že šlo o polského odběratele. Pokud žalovaný

uvedl, že se žalobce nedokázal vyjádřit k důvodu, proč polský odběratel nepotvrdil, že zboží obsahovalo reklamní předměty, z protokolu o ústním jednání ze dne 5. 9. 2019 je zřejmé, že se žalobce vyjadřoval ve třech odpovědích. K fakturám za obalový materiál žalobce dodal, že v roce 2016 nakoupil 60 rolí strečové folie v celkové délce 9 600 m, přičemž takové množství se vymotá za dlouho. Obdobné je to se štítky, kterých bylo v roce 2010 nakoupeno více než 71 000 ks. Žalobce trval na tom, že hodnocení důkazních prostředků je nesprávné a účelové.

34. Dodal, že zpráva o kontrole byla změněna, aniž by se před jejím ukončením mohl k veškerým provedeným důkazům vyjádřit. Přestože se zdálo, že jsou pochybnosti o umístění garáže a pochybnosti o velikosti vozu pro závěry správce daně zásadní, podle rozhodnutí žalovaného tomu tak nakonec není, tyto dílčí závěry podstatné nejsou, otázkou pak zůstává, jaké skutečnosti se staly hlavním zdrojem vážných a důvodných pochybností žalovaného a správce daně.

V. Posouzení věci krajským soudem

35. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s.
36. Podstatou sporu je posouzení daňové účinnosti výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
37. Žalovaný v napadeném rozhodnutí v bodech [22] – [42] shrnul zákonné podmínky pro uznání odečtu nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů od základu daně z příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt v daňovém řízení dle § 92 daňového řádu a obsáhle citoval a odkazoval na judikaturu Nejvyššího správního soudu související s danou problematikou. Vyjadřoval se také k zásadám hodnocení důkazů a shrnul judikaturu Nejvyššího správního soudu zabývající se hodnocením svědecké výpovědi.
38. Soud tedy jen ve stručnosti uvádí, že podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze za výdaj (náklad) snižující základ daně uznat takový výdaj, který poplatník (1) skutečně vynaložil, (2) v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, (3) v daném zdaňovacím období a (4) o němž tak stanoví zákon. Ne každý výdaj tedy může obstat jako daňově uznatelný (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, a ze dne 28. 12. 2011, č. j. 8 Afs 43/2011-121). Daňový subjekt je proto povinen prokázat nejen věcnou souvislost výdaje s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, ale také to, že jím deklarovaná plnění mu byla skutečně dodána, a to v tvrzeném čase, rozsahu a konkrétní osobou (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 2/2013-40, ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016-35, či ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 232/2015-72).
39. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový

subjekt má povinnost daň přiznat, tedy nese břemeno tvrzení, a povinnost svá tvrzení doložit, tedy nese břemeno důkazní (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124). Důkazní břemeno nelze nicméně pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokazování všech, resp. jakýchkoli, skutečností, tedy i těch, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt. Skutečnost, že osoby odlišné od stěžovatele nesplnily svou zákonnou povinnost a nepodaly daňová přiznání, nemůže být důvodem pro závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatelem (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-42). Z hlediska daňového subjektu totiž nelze prokazovat něco, co je zcela mimo jeho důkazní sféru (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007-147).

40. Podle ustálené a obsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu daňový subjekt svá tvrzení prokazuje primárně svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy. Daňový subjekt unese důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví, které splňuje požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením jsou předložené doklady nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, má však povinnost prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně je povinen označit konkrétní skutečnosti, kvůli nimž hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své důkazní břemeno (viz již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, a na něj navazující rozsudky např. ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117, či již zmiňovaný rozsudek ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016-35, nebo obdobně též nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02).
41. Pokud správce daně prokáže uvedené skutečnosti, 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. korigovat svá tvrzení. Daňový subjekt bude prokazovat tyto skutečnosti zpravidla jinými důkazními prostředky, které *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. již zmiňované rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, nebo ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

V. a) výdaje na služby společnosti NordPROFI

42. Ještě před zahájením daňové kontroly při místním šetření dne 21. 5. 2018 jednatelka žalobce X k plnění uvedla, že jeho předmětem bylo zajišťování balení zboží, konkrétně bot, které byly na paletách odváženy ze sídla žalobce k provedení veškerých úkonů, které předcházely odeslání zboží ke konečnému zákazníkovi, následně bylo zboží přiváženo zpět do sídla žalobce, odkud probíhala distribuce. Po zahájení daňové kontroly dne 23. 7. 2018 žalobce výdaje na služby spojené s manipulací se zbožím, které měla provést

společnost NordPROFI, prokazoval fakturou č. 17010020 s předmětem plnění (manipulace se zbožím včetně skládání, nakládání, kontroly, etiketování a balení) ve výši 1 249 045 Kč a fakturou č. X s plněním ve výši 1 299 620 Kč, smlouvou o spolupráci ze dne 3. 1. 2017, doklady o úhradách a souvisejícími dodacími listy. V průběhu daňové kontroly sdělil jednatel žalobce X bližší skutečnosti ohledně spolupráce. Uvedl, že byla uzavřena smlouva o spolupráci, že zboží bylo odváženo a přiváženo červenou dodávkou, kterou řídil jednatel dodavatele X, nakládce a vykládce byl přítomen on, X, někdy i X. Správci daně poskytl podrobný popis celé obchodní transakce.

43. Výzvou ze dne 31. 10. 2018 správce daně žalobce vyzval k prokázání konkrétních skutečností, které specifikoval, neboť mu vznikly o faktickém uskutečnění služeb a vynaložení výdajů na ně pochybnosti. Tyto pochybnosti správce daně založil na způsobu plateb faktur, neboť ty byly zčásti hrazeny hotově, část odpovídající DPH na fakturách byla hrazena převodem na účet, v hotovosti byla převážně hrazená stejná částka 250 000 Kč, ovšem takovou hotovostí v pokladně žalobce nedisponoval, proto byly před platbami vždy realizovány vklady hotovosti do pokladny označené jako půjčka společníka. Dále správce daně místním šetření u dodavatele zjistil, že v jeho sídle byla pouze ve 3. patře umístěna cedule s označením dodavatele, k místnímu šetření se jednatel dodavatele nedostavil, budova není způsobilá pro provedení služeb deklarovaných na fakturách, dodavatel neměl zapsanou jinou provozovnu, nic nenasvědčuje tomu, že by působil v oblasti manipulačních služeb. Další pochybnost správce daně vzbudila smlouva o spolupráci ze dne 3. 1. 2017, neboť byla obecná, nespecifikovala pravidla pro odpovědnost za škodu, neobsahovala sankce, neobsahovala podmínky předání a převzetí zboží. Pochybnosti měl správce daně i ohledně jiných dokladů, neboť dle dodacích listů se mělo jednat o 72 819 ks zboží, zatímco dle dodacích listů pro odběratele 72 814 ks. Dle 51 faktur vydaných žalobcem, které se k totožným dodacím listům vztahovaly, byl počet rozdílný, správce daně zjistil rozdíl 1 565 ks, o který žalobce vyfakturoval odběratelům více, než kolik mělo být dle dodacích listů fakticky vydáno. Správce daně dále poukázal na to, že neexistují doklady o přepravě, cenová nabídka, u dodavatele byla sice daň přiznána, ale nebyla zaplacená, platby, které byly poukázány na její účet dne 20. 4. 2017, byly postupně vybrány v hotovosti, od října 2017 je společnost nekontaktní, dne 6. 2. 2018 byl X X vymazán z obchodního rejstříku a od 1. 10. 2018 je společnost registrována jako nespolehlivý plátec.
44. Dne 14. 12. 2018 poskytl jednatel žalobce písemnou odpověď na výzvu, uvedl, že ne veškeré zboží, které se vrátilo od dodavatele služeb, bylo připraveno jako kompletní vyřízená objednávka, objednávka mohla být doplňována ze skladu. Žalobce předložil faktury týkající se období ledna až března 2017, jimiž dokládal, že v tomto období realizoval vyšší objemy prodeje zboží, dále doložil doklady o koupi obalových materiálů. Poté správce daně k návrhu žalobce realizoval svědeckou výpověď jednatele dodavatele X a X – bývalé zaměstnankyně žalobce a matky jednatele žalobce. Dále správce daně provedl místní šetření, při němž ověřoval umístění garáže, ve které měly být dle svědecké výpovědi X realizovány manipulační služby, provedl další místní šetření v sídle dodavatele a v místě bydliště X, a obracel se výzvami na další osoby, těmito výzvami prověřoval možnost využívání garáže v lokalitě, kterou zmiňoval svědek. Od Českého meteorologického ústavu získal správce daně informace o teplotách a srážkách ve dnech, kdy měly být dle dodacích listů manipulační služby realizovány. Dovožoval, že při nízkých teplotách a sněhových srážkách bylo obtížné se zbožím manipulovat, nebylo možné činnost svědkem popisovanou vykonávat soustavně.

45. Dne 5. 9. 2019 jednatel žalobce podal další písemné vyjádření, zejména se vyjadřoval k možnosti přepravy palet a kartonů dodávkou dodavatele služeb. Konstatoval bez dalšího upřesnění, že na účet dodavatele bylo hrazeno více částek. Správce daně poté prověřoval žalobcovo tvrzení o množství palet a krabic se zbožím, které bylo možné vyrovnat do dodávky. Uzavřel, že nemůže být pravdivé tvrzení svědka, že byla naložena celá dodávka a že se do ní vešlo 6 palet a svědek se musel pro zboží vrátit pouze jednou. Za nepravdivé měl rovněž tvrzení, že dle předávacích protokolů dodavatel věděl co etiketovat, neboť dodací listy neobsahovaly informace a údaje o druhu zboží. Z těchto důvodů správce daně svědeckou výpověď X a X neosvědčil jako důkazní prostředky vyvracející jeho pochybnosti. Dne 30. 4. 2021 se žalobce vyjádřil k výsledku kontrolního zjištění, zejména konstatoval, že garáž, v níž měla proběhnout manipulace se zbožím, se nacházela na křižovatce ulic X a X, rovněž rozporoval zjištění správce daně ohledně velikosti dodávky a navrhoval, aby správce daně vycházel z údajů uvedených v technickém průkazu vozidla. Správce daně na výhrady žalobce reagoval, znovu se vyjádřil k místu, kde měla být umístěna garáž, a přepočtl množství palet, krabic a párů bot, které bylo možné jednou cestou dopravit do místa, kde měla být služba poskytnutá. Správce daně setrval na svých závěrech, že žádná garáž neodpovídá popisu garáže, který uvedl svědek X. A že svědek X uváděl nepravdivé údaje o množství převáženého zboží a o tom, že se pro větší množství zboží musel vrátit jednou, a jednatel žalobce uváděl nepravdivé údaje o množství palet, které bylo možné najednou do dodávky naložit.
46. V odvolání žalobce se závěry správce daně nesouhlasil, uvedl přesné místo, kde se měla nacházet větší garáž odpovídající svědkovu popisu. Na podporu svého tvrzení, že dodávkou bylo možné převážet větší množství párů bot, než jak vypočetl správce daně, předložil fotografie zavazadlového prostoru dodávky s 6 paletami, nákresy s umístěním palet a rozložení až 36 kartonů na 1 paletě a dále nákres se zaplněním celého nákladového prostoru vozidla s 176 kartony, tj. při počtu 20 párů až 3 400 párů.
47. Pokud jde o prokázání výdajů na služby spojené s manipulací se zbožím, žalobce nejprve plnil svou důkazní povinnost předložením předmětných faktur, smlouvy o spolupráci, dokladů o úhradách a souvisejících dodacích listů. Není sporu o tom, že svoji původní důkazní povinnost žalobce unesl. Správce daně však ve výzvě ze dne 31. 10. 2018 identifikoval skutečnosti zakládající vážné a důvodné pochybnosti, na jejichž základě žalobcem předložené důkazy zpochybnil (v podrobnostech viz str. 13 až 20 zprávy o daňové kontrole) a unesl tak svoje důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.
48. Namítal-li žalobce, že není jasné, co má zakládat takové vážné pochybnosti, jimiž by správce daně ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu vyvrátil věrohodnost jím předložených faktur a dalších účetních či jiných dokladů, a brojil proti tomu, aby takovými skutečnostmi byla nekontaktnost dodavatele pod novými vlastníky, obecné formulace smlouvy o spolupráci, absence úpravy odpovědnosti za vady, učinil tak až v replice, jde proto o námítky opožděné, uplatněné v rozporu s § 72 odst. 1 ve spojení s § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s. Pod žalobní bod, ve kterém žalobce napadal skutečnosti uvedené žalovaným v bodu [46] napadeného rozhodnutí a který se jako jediný konkrétně týkal unesení důkazního břemene správce daně ve smyslu formulace vážných a důvodných pochybností ohledně předložených účetních a jiných dokladů, nelze tuto nově uvedenou argumentaci vztáhnout. Včas žalobce namítal pouze nepravdivost tvrzení žalovaného, že pochybnosti správce daně mj. založil na zjištění ohledně placení části

plnění v hotovosti a části na účet dodavatele, přičemž část placená na účet odpovídala fakturované DPH, což žalobce zpochybňoval a tvrdil, že bezhotovostně bylo uhrazeno celkem 876 000 Kč, zatímco DPH činí cca 535 000 Kč.

49. Soud dává za pravdu žalovanému, že uplatněná námitka není s to zpochybnit napadené rozhodnutí. Jednou z pochybností, jimiž správce daně vyvracel věrohodnost žalobcem předložených dokladů, byla kombinace forem úhrad za služby dodavatele NordPROFI s tím, že část placená převodem na bankovní účet (viz správcem daně identifikované platby na účet na str. 14 zprávy o daňové kontrole) odpovídá DPH na předmětných fakturách. I pokud by bylo pravdivé žalobcovo tvrzení, že dodavateli bylo bezhotovostně uhrazeno více, než kolik činí DPH (soud musí ovšem upozornit na to, že žalobce nekonkretizoval, jakou platbu na účet dodavatele správce daně nezahrnul do přehledu plateb předmětných faktur v rozporu s vyžádanými výpisy z účtu, neuvedl, kdy měla být další platba na účet dodavatele provedena), faktem zůstává, že nestandardním postupem byla již kombinace forem úhrad. A zejména zjištění správce daně, že hotovostním platbám, jejichž výše byla víceméně shodná (8x částka 250 000 Kč, ve zbytku 1x částka 158 345 Kč a 1x 49 541 Kč) předcházel vklad (půjčka) společníka do pokladny, neboť žalobce nedisponoval takovou výší hotovosti v pokladně, aby mohl faktury v hotovosti hradit. Tvrzení žalobce ohledně jiné výše částky hrazené dodavateli na účet není samo o sobě způsobilé pochybnost správce daně založenou na okolnostech úhrady fakturovaných služeb rozptýlit. Ve shodě s žalovaným soud uzavírá, že se nejednalo o jedinou pochybnost ve vztahu ke způsobu placení fakturovaných služeb, přičemž správce daně identifikoval i další skutečnosti, které jeho vážné a důvodné pochybnosti o skutečné realizaci služeb založily.
50. Další okruh žalobních námitek se týkal hodnocení svědecké výpovědi X. Žalobce zejména zpochybňoval závěry správce daně ohledně umístění garáže, v níž měl dodavatel manipulační služby uskutečnit. K dané otázce je třeba shrnout, že správcem daně formulované pochybnosti ohledně faktické realizace služeb fakturovaných dodavatelem žalobce vyvracel svědeckou výpovědí jednatele X. Svědek tvrdil, že zboží odvážel dodávkou od žalobce, provedl žalobcem popisované úkony, zboží opět přivezl. Jedním ze stěžejních důvodů, pro které správce daně neosvědčil tuto svědeckou výpověď jako důkazní prostředek vyvracející jeho pochybnosti, bylo nepravdivé tvrzení svědka o umístění garáže, v níž měly být služby spojené s manipulací se zbožím poskytnuty, na rohu ulic X a X v Jablonci nad Nisou. Správce daně totiž zjistil, že tyto dvě ulice spolu nesousedí. Místními šetřeními a následnými výzvami ověřil, že spolu sousedí ulice X a X, ovšem větší garáž č. X ve vlastnictví paní X nebyla pronajímána. Pokud šlo o křižovatku ulic X a X a ulici X, větší byla garáž č. X ve vnitrobloku, manželé X ji ale také nepronajímali. Nato žalobce reagoval vysvětlením, že svědek X mu dodatečně osvětlil, že šlo o garáž na křižovatce ulic X a X, a navrhoval opětovné provedení výslechu svědka. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole uzavřel, že při místním šetření dne 22. 8. 2019 obhlídnul i toto místo, odkázal na pořízené fotografie a konstatoval, že větší garáže odpovídající popisu svědka se zde nenachází. Žalobce poté v odvolání sdělil přesné umístění garáže, kde měly být manipulační služby provedeny, uvedl, že šlo o garáž na křižovatce ulic X a X na p. st. č. X o výměře, která popisu svědka odpovídala. Žalovaný v napadeném rozhodnutí poukázal na to, že přesné umístění garáže žalobce uvedl až v odvolání a že šlo jen o jeden z důvodů, proč správce daně faktické vynaložení nákladů zpochybnil, že žalobce přesné místo výkonu služeb neznal, byl dán dostatečný prostor k prokázání umístění garáže. Konstatoval, že samotnou existenci a velikost garáže

nezpochybňuje, ale její existence bez dalších důkazních prostředků nemůže faktické poskytnutí služby potvrdit.

51. S ohledem na postoj žalovaného, který korigoval náhled správce daně na věc, není třeba, aby se soud zabýval námitkami žalobce, jež se týkaly postupu správce daně při ověřování umístění garáže a výzev adresovaných vlastníkům garáží ohledně jejich pronájmu. Závěrem ovšem musí soud konstatovat, že jeden z důvodů, jimiž správce daně zpochybňoval pravdivost tvrzení svědka X, tedy neobstojí, z tohoto důvodu nelze mít svědeckou výpověď za nepravdivou.
52. K výtce, že spekulativní je zjištění správce daně, že sídlo dodavatel neužíval z důvodu nehrazení nájmu od 4. čtvrtletí 2016, soud uvádí následující. Jednalo se pouze o jeden z dílčích argumentů, které správce daně ve vztahu k činnosti dodavatele zmínil, a to na základě výsledků dalšího místního šetření na adrese sídla dodavatele a na základě výsledků místního šetření u vlastníka nemovitosti, ve které sídlo dodavatele bylo umístěno. Správce daně si obstaral listiny týkající se pronájmu prostor dodavateli, přitom jednatel vlastníka správci daně sdělil, že ve zmíněném období nebyl nájem hrazen (viz str. 44 zprávy o daňové kontrole). Není tedy pravdou, že by se jednalo o spekulativní závěr správce daně. V této souvislosti je však třeba zdůraznit, že již na základě předchozího místního šetření v sídle dodavatele a na základě dostupných údajů o společnosti NordPROFI správce daně oprávněně pojal důvodné a vážné pochybnosti založené na tom, že v sídle společnosti nic nesvědčilo o provádění manipulačních služeb, žádný ze zapsaných oborů činností neodpovídal provádění manipulačních služeb, daň z faktur sice dodavatel přiznal, ale neuhradil, platby na účet dodavatele byly postupně vybírány jednatelem v hotovosti, daňové přiznání k dani z příjmů za rok 2016 a 2017 nepodal, stal se pro správce daně nekontaktní po ukončení spolupráce s žalobcem, jednatel, který se na obchodním případu podílel, následně ukončil ve společnosti svoje působení (viz str. 20 zprávy o daňové kontrole).
53. Další část žalobní argumentace se týkala velikosti použité dodávky červené barvy X, která měla být podle tvrzení jednatele žalobce a svědka X používána k přepravě zboží ze sídla žalobce k dodavateli a množství krabic s botami, které byly tímto způsobem dopravovány. Námitky týkající se správcem daně nesprávně uvažovaného rozměru dodávky X cm, a proto nesprávné úvahy, že lze do dodávky naložit pouze 3 palety, nejsou relevantní. Žalobce totiž pouze opakuje námitky, které uplatnil v průběhu daňové kontroly. Ostatně sám vzápětí připouští, že jeho výhradami se správce daně zabýval a provedl přepočítání maximálního počtu palet a počtu krabic na nich umístěných dle rozměrů nákladního prostoru dodávky X x X cm na základě údajů poskytnutých žalobcem.
54. Žalobce úvahy správce daně, které aproboval žalovaný v bodu [85] napadeného rozhodnutí, zpochybňuje předně tím, že správce daně vycházel z nesprávného předpokladu, že do dodávky byly palety skládány s přesahem X cm. V tomto bodu musí souhlasit soud s žalovaným, který obranu žalobce vyloučil. Je logické, že správce daně při úvahách, kolik palet lze do nákladního vozidla umístit, počítal s tím, že na paletách jsou kartony naskládány s uvedeným přesahem. Z vyjádření žalobce ze dne 14. 12. 2018 totiž vyplývá, že zboží bylo skladováno v obalových kartonech, které byly umístěny na paletách uvedených rozměrů právě se zmíněným přesahem, a to v pěti vrstvách. Žalobce pak uváděl, že primárně bylo zboží do dodávky nakládáno na paletách, někdy i ručně jednotlivé krabice. O nakládce na paletách hovořil také svědek X, zmínka o nakládání

jednotlivých krabic ručně v jeho svědecké výpovědi není. Jestli byly takto kartony s přesahem naskládány na paletách také pro přepravu dodávkou, si při ústním jednání dne 5. 9. 2019 jednatel žalobce nevzpomněl. Nicméně z jeho vyjádření neplynulo, že by se kartony na palety musely vždy překládat tak, aby se do dodávky vešlo pravidelně 6 palet, a tudíž by bylo možné vycházet z nákresu předloženého žalobcem k odvolání. Taková činnost se jeví jako nanejvýš nepravděpodobná, pokud žalobce zdůrazňoval nutnost některé manipulační služby vyžádat externě, protože je nebyl vzhledem k velkému nárůstu objemu obchodovaného zboží zvládnout. Rovněž je pravdou, že vyjádření žalobce o množství kartonů, které lze na paletu naskládat, nebyla konzistentní, žalobce zpočátku uváděl, že na paletu se naskládá 23 až 36 kartonů. Úvahy správce daně tedy nelze vyvrátit poukazem na maximální počet 36 kartonů, které lze do nákladního prostoru dodávky o uvedených rozměrech naskládat, bez ohledu na možný přesah kartonů. Správná je také úvaha správce daně, který nepočítal s tím, že do 1 kartonu se naskládá vždy 20 párů bot. Žalobce se vyjadřoval tak, že do 1 kartonu se naskládá 12 až 20 párů bot, z ničeho přitom neplyne, že se vždy jednalo o maximální počet párů. Z maximálních výpočtů žalobce o naskládání až 3 400 párů bot tedy nelze vycházet. Kromě toho ani ve vyjádření ohledně počtu párů bot nebyl žalobce konzistentní, při ústním jednání dne 5. 9. 2019 jeho jednatel tvrdil, že standartních rozměrů se do kartonu vejde dokonce jen 6 až 9 párů bot. S ohledem na právě uvedené nelze upřít logiku závěrům správce daně, že svědecká výpověď X a vyjádření žalobce ohledně přepravy zboží se jeví jako nepravdivá. Ve světle těchto zjištění nemůže být pravdivé tvrzení svědka, že naložil celou dodávku, pouze někdy se musel pro zboží vrátit. Správce daně dospěl k logickému závěru, že tomu muselo být naopak. I dle přesvědčení soudu jde o zásadní nesrovnalost, na základě které lze dospět k závěru, že svědecká výpověď neosvědčuje provedení manipulačních služeb v rozsahu deklarovaném na fakturách.

55. Pokud jde o obranu žalobce, že svědek X se nepotřeboval podle dodacích listů rozhodovat, co s dodávkou učiní a na jaké zboží má etikety lepit, a tudíž nevádí, že předložené dodací listy neobsahovaly informace o druhu zboží, tu považuje soud za účelovou. Podstatné v tomto směru je, že ve světle údajů na dodacích listech, které obsahovaly jen množství přebíraného zboží a datum převzetí, se svědecká výpověď rovněž jeví jako nevěrohodná. Svědek X sice vypověděl, že konkrétní kroky z procesu vykonávaných prací se prováděly na základě domluvy s žalobcem a že se nakládaly příslušné druhy zboží a s žalobcem se dohodl, jaká etiketa bude na kterém druhu zboží, současně ale uvedl, že to, jaký druh zboží odváží, věděl podle předávacího protokolu. Správce daně a žalovaný logicky hodnotili tato tvrzení jako nepravdivá, neboť na dodacích listech nebyly informace o druhu zboží, jiné předávací protokoly neexistovaly, a svědek tudíž nemohl vědět, jaké druhy zboží odváží, a na jakou zakázku tedy bude lepit dané etikety dle dohody s žalobcem.
56. Žalobce dále rozporoval žalovaným zjištěné nesrovnalosti ohledně způsobu manipulace se zbožím. Soud v tomto směru přisvědčuje žalobci, že sdělení žalobce a výpověď svědka X lze interpretovat tak, že se o zásadní rozdíl v tvrzeních nejedná. Jednatel žalobce při ústním jednání dne 5. 9. 2019 uvedl, že svědkovi X předávali zboží zpravidla na paletách, které nadzvedli vysokozdvížným vozíkem, někdy nakládali jednotlivé krabice ručně. Svědek X vypověděl, že naložili celou dodávku, při vykonávání prací pro žalobce používal rudl, s tím, že by se mu hodil paletový vozík. Uvedené lze číst i tak, že vysokozdvížní vozík byl pro nakládku použit v sídle žalobce (viz „zboží jsme naložili“), zatímco svědek X se zbožím manipuloval rudlíkem, nelze tedy hovořit o zásadních

nesrovnalostech. Konstatování žalovaného, že konstrukce rudlu vylučuje manipulaci s paletami, žalobce sice logicky oponuje poukazem na možnost manipulace se zbožím bez palet, nicméně svědek hovořil pouze o nakládání palet. Dle názoru soudu dílčí nepřesnost žalovaného nic nemění na správnosti závěru, že svědecká výpověď není důkazním prostředkem, který pochybnosti správce daně věrohodně vyvrátí.

57. Ani argumentace žalobce týkající se zjištění správce daně o výši sněhové pokrývky a teplotách ve dnech, kdy mělo dojít k manipulaci se zbožím, nemá sama o sobě sílu zvrátit hodnocení svědecké výpovědi. V jednotlivostech lze přisvědčit žalobci, že zboží je možné přepravovat a manipulovat s ním i v zimním období a že sněhová pokrývka bývá odklízena a nejednalo se o žádnou kalamitní situaci. Rovněž je pravdou, že nižší teploty lze eliminovat teplým oblečením a topením. Nicméně soud vnímá finančními orgány zmíněné okolnosti ve svém celku jako dokreslující posuzovaný obchodní případ. Úvaha finančních orgánů, že za daných klimatických podmínek je soustavná kontrola zboží a manipulace s ním, i v noci, v garáži, bez příslušné techniky (tj. jen s rudlíkem, následně ručně), často do druhého dne, značně náročná, se jeví jako nanejvýš logická, přispívající k hodnocení tvrzení svědka o provedení manipulačních prací v rozsahu uvedeném na účetních dokladech jako nevěrohodného.
58. Ve shodě s finančními orgány má tedy soud za to, že svědecká výpověď X neměla potenciál odstranit řadu vážných konkrétních pochybností, které správci daně vznikly o skutečné realizaci manipulačních služeb se zbožím dodavatelem NordPROFI v žalobcem tvrzeném rozsahu.
59. Námitku, že správce daně neměl důvod odmítnout výpověď X, soud neshledal rovněž důvodnou. Žalobce znovu v podstatě opakuje námitku uplatněnou v daňovém řízení. Není sporu o tom, že důkaznímu návrhu žalobce správce daně vyhověl a vyslechl X v postavení svědka k okolnostem poskytnutí manipulačních služeb dodavatelem NordPROFI. Správce daně s ohledem na obsah výpovědi dospěl k závěru, že svědkyně sice shodně s popisem žalobce popsala obchodní transakci, ale poskytnutí služeb neosvědčila. Svědeckou výpověď poté hodnotil žalovaný v bodu [76] napadeného rozhodnutí, s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2021, č. j. 5 Afs 310/2019-49, konstatoval, že svědkyně má obdobný zájem jako žalobce, který však nemůže být jako svědek vyslýchán, a takto je potřeba svědeckou výpověď rodinného příslušníka, která zůstává jako důkazní prostředek ve prospěch žalobce osamocena, hodnotit. S tímto hodnocením se soud ztotožnil a ve shodě s žalovaným dodává, že pokud bylo unesení důkazního břemene žalobce závislé na svědeckých výpovědích, vystavil se žalobce riziku, že tyto svědecké výpovědi nebudou dostatečně detailní a beze zbytku prokazující žalobcova tvrzení, resp. pro poměr k žalobci nebude jejich věrohodnost důkazní hodnota stačit k vyvrácení vážných a důvodných pochybností, které správce daně ohledně faktického poskytnutí manipulačních služeb společností NordPROFI pojal.
60. Závěr žalovaného v bodu [87] napadeného rozhodnutí, tj. že žalobce své důkazní břemeno neunesl, neboť nerozptýlil vážné a důvodné pochybnosti ohledně poskytnutí manipulačních služeb dodavatelem NordPROFI, jak byly fakturovány a zahrnuty do daňových výdajů, považuje soud za správný. Nic na tom nemění ani dílčí nepřesnost v bodu [48] napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný mj. uvedl, že jiné doklady, např. faktury za obalový materiál žalobce nedoložil. Žalobce totiž jako přílohu podání ze dne 14. 12. 2018 předložil dvě faktury za obalový materiál, a to fakturu č. X s předmětem

plnění – etikety bez potisku s datem plnění 15. 10. 2010 a č. X s předmětem plnění černá střež ruční (zjevně fólie), lepicí páska a ruční lepička s datem plnění 20. 7. 2016. Ze zprávy o daňové kontrole přitom nevyplývá, že by správce daně měl předložené doklady za nedostatečné, nicméně ani tyto doklady nejsou s to vyvrátit správcem daně formulované pochybnosti. Jak sám žalobce uvedl v replice, obalové materiály jsou spotřebovávány po delší dobu průběžně, stěží tak mohou být přímým důkazem o provedení manipulačních služeb dodavatelem NordPROFI v tvrzeném rozsahu.

V. b) výdaje na reklamní předměty od dodavatele Routa soliter granat

61. Ve vztahu k prokázání faktického vynaložení výdajů na reklamní předměty spočívá podstata žalobních námitek v nesouhlasu s hodnocením důkazních prostředků předložených žalobcem, a zejména svědeckých výpovědí jednatele Routa soliter granat X a X provedených správcem daně na návrh žalobce.
62. Soud rekapituluje, že žalobce si do nákladů zaúčtoval částku 495 000 Kč na základě faktury č. X ze dne 20. 10. 2017 vystavené uvedeným dodavatelem v souvislosti s nákupem reklamních předmětů v počtu 5 500 ks přívěšků při ceně 90 Kč/ks. Již při místním šetření dne 21. 5. 2018 žalobce uvedl, že šlo o nákup reklamních předmětů, které byly přidávány k jednotlivým balením bot, správci daně poté předložil fotografii reklamního předmětu. Při zahájení daňové kontroly žalobce uvedl, že reklamním předmětem již nedisponuje, nebylo jich vyrobeno ani tolik, aby mohly být vloženy do všech krabic. Nevzpomněl si, kdo reklamní předmět do krabic vkládal, a pro které odběratele byl určen. Správce daně provedl místní šetření u dodavatele reklamních předmětů, jednatelem X byl předložen náčrt klíčenky, gumová forma tvaru klíčenky a nevyleštěný finální výrobek. Protože k výrobě neexistovaly jiné důkazní prostředky, pojal správce daně pochybnosti o uskutečnění tohoto plnění a výzvou ze dne 31. 10. 2018 žalobce vyzval, aby faktické přijetí reklamních výrobků prokázal doložením požadovaných skutečností. Dne 14. 12. 2018 se žalobce k věci vyjádřil, uvedl, že vynaložení nákladů bylo doloženo fakturou a doklady o úhradě, zboží převzali osobně oba jednatele žalobce a reklamní předměty do krabic s obuví vkládala X, odběratelem byla polská společnost DREAMEX Sp. z o.o. Správce daně provedl výslech svědka X a X. Na základě mezinárodního dožádání získal správce daně od polského odběratele informaci o tom, že zakoupené zboží nikdy reklamní předměty neobsahovalo. Při ústním jednání dne 5. 9. 2019 se jednatel žalobce k věci opět vyjádřil. Správce daně svědecké výpovědi neosvědčil jako důkazní prostředky odstraňující jeho pochybnosti. Na základě ústního jednání bylo dále zjištěno, že dne 31. 12. 2016 žalobce obdržel ještě fakturu č. X ve výši 480 000 Kč za zhotovení 5 000 ks reklamních předmětů při ceně 96 Kč/ks, která byla za účtována na základě interních dokladů do nákladů roku 2017. Výzvou ze dne 18. 12. 2019 správce daně vyzval žalobce k odstranění pochybností, které mu vznikly v souvislosti s nákupem těchto reklamních předmětů. Dle tvrzení žalobce byly reklamní předměty určeny pro společnost outdoorweb.sk s.r.o. Správce daně provedl druhý výslech svědka X, a protože se vyjadřoval obecně a stručně, nebylo známo, kde se předměty vyráběly, předměty fakturované v roce 2016 vypadaly totožně, a změnilo se tvrzení svědka o délce trvání spolupráce, správce daně neosvědčil svědeckou výpověď jako důkazní prostředek prokazující tvrzení žalobce. Současně správce daně odůvodnil, že žalobcem navrhovaný svědek X, jednatel společnosti outdoorweb.sk s.r.o., nebude vyslechnut, neboť v rámci mezinárodní výměny informací zjistil, že obchod byl realizován jako třístranný a zboží dodané žalobcem bylo dodáno přímo do Polska a Francie, a svědek tedy nemohl potvrdit, že zboží reklamní předměty obsahovalo.

63. Je třeba uvést, že žalobce v žalobě v podstatě pouze opakuje odvolací námitky, aniž by, s výjimkou konkrétních výhrad vůči závěrům žalovaného v bodu [89] napadeného rozhodnutí, reflektoval, že těmito námitkami se žalovaný zabýval v bodech [88] až [98] napadeného rozhodnutí a postavil proti nim vlastní argumentaci, s níž ovšem žalobce konkrétně nepolemizuje. Takto uplatněné argumentaci bude odpovídat rozsah přezkumné činnosti soudu a vypořádání žalobních bodů.
64. Skutečnost, že žalobce k prokázání těchto výdajů předložil faktury, doklady o úhradách, fotografii reklamního předmětu a jeho vzorek v původním obalu, správce daně ani žalovaný nepopírali. Správce daně však měl tyto důkazy pouze za formální, neboť mu s ohledem na skutečnosti zjištěné při místním šetření dne 21. 5. 2018 a při zahájení daňové kontroly dne 23. 7. 2018 a rovněž při místním šetření provedeném u dodavatele reklamních předmětů Routa soliter granat vznikly pochybnosti ohledně faktického dodání na fakturách deklarovaného zboží (viz zejména výzva k prokázání skutečností ze dne 31. 10. 2018, str. 21 a 22 zprávy o daňové kontrole).
65. Pokud se žalobce brání zásadnímu argumentu, že dle informací získaných mezinárodní spoluprací polský odběratel DREAMEX nepotvrdil, že dodané zboží obsahovalo předmětně reklamní předměty, považuje jeho obranu soud za účelovou. Odpověď polského dodavatele ohledně reklamních předmětů byla jasná. Odběratel k dotazu správce daně, zda bylo dodané zboží vylepšeno o reklamní předmět, přičemž k dotazu byla připojena fotografie předmětného reklamního předmětu, sdělil, že žalobcem dodané zboží žádné reklamní předměty nikdy neobsahovalo. Správce daně tomuto sdělení nepřikládal jiný smysl, nikterak obsah odpovědi polského odběratele nezkreslil. Veškeré informace, které byly získány touto cestou od polského odběratele DREAMEX, byly žalobci formou sdělení ze dne 26. 7. 2019 zpřístupněny, a to prostřednictvím korespondenčního nahlížení do spisu správce daně, jehož součástí byla jak žádost o poskytnutí informací adresovaná příslušnému polskému orgánu, z níž vyplývají formulace dotazů polskému odběrateli, tak odpověď doručená správci daně, v níž polský odběratel potvrdil spolupráci se žalobcem, její formu, odběr fakturovaného zboží, jeho dodání, s tím, že zboží od žalobce neobsahovalo reklamní předměty. K povaze získané odpovědi v rámci mezinárodní spolupráce dle zákona č. 164/2003 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, jako důkazního prostředku, se vyjádřil již žalovaný v bodech [93] a [94] napadeného rozhodnutí, proti jeho závěrům žalobce žádné konkrétní námitky neuplatnil.
66. Rovněž dílčí námitky vztahující se k neprovedení svědecké výpovědi X soud hodnotí jako nedůvodné. Žalobce navrhoval vyslechnout X, jednatele slovenského odběratele zboží outdoorweb.sk, k prokázání dodání zboží s vloženými reklamními předměty. Z daňového řádu je zřejmé, že správce daně není povinen automaticky provádět všechny důkazy navržené daňovým subjektem. Každý návrh na provedení dokazování správce daně zváží a rozhodne, zda je jeho provedení třeba. Dospěje-li k závěru, že důkaz nemůže tvrzení subjektu daně prokázat, případně že nemůže rozšířit či jinak pozitivně ovlivnit již zjištěný skutkový stav, důkaz neprovede. Neprovedení je však vždy povinen zdůvodnit (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2018, č. j. 10 Afs 306/2016-85). V dané věci správce daně na str. 72 zprávy o daňové kontrole a žalovaný v bodu [91] napadeného rozhodnutí logicky vysvětlili, proč žalobcovu návrhu na provedení svědecké výpovědi X nebylo vyhověno. Pokud správce daně zjistil, že zboží žalobce sice fakturoval uvedenému slovenskému odběrateli, ale toto zboží bylo v rámci třístranného obchodu přepravováno

od žalobce přímo do Francie a Polska, považuje soud učiněný závěr, že tento svědek nemohl potvrdit, že zboží skutečně obsahovalo reklamní předměty, za správný, odpovídající žalovaným citovaným judikатурním závěrům (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2017, č. j. 5 Afs 184/2016-20).

67. Za nesprávné nepovažuje soud ani hodnocení svědecké výpovědi X. X se k dodání a výrobě reklamních předmětů nejprve vyjadřoval při provedení místního šetření dne 1. 8. 2018, kdy předložil správci daně náčrt reklamního předmětu, gumovou formu a nedokončený reklamní předmět a vyjádřil se ke spolupráci s žalobcem. Dále byl jako svědek vyslechnut dne 30. 1. 2019, a to k okolnostem výroby a dodání reklamních předmětů dle faktury č. X ze dne 20. 10. 2017, následně podruhé dne 4. 8. 2020, kdy se vyjadřoval ke zhotovení a dodání reklamních předmětů dle faktury č. X ze dne 31. 12. 2016, a to po předložení této faktury. Správce daně i žalovaný se hodnocením svědecké výpovědi zabývali, žalovaný správce daně korigoval v tom směru, že odlišné vyjádření ohledně délky spolupráce se žalobcem není klíčové s ohledem na časový rozestup mezi svědeckými výpověďmi a časový odstup od deklarovaného data dodání reklamních předmětů. Nicméně podstatná okolnost týkající se počátku spolupráce se žalobcem a procesu schválení podoby reklamních předmětů, pro kterou nebyla svědecká výpověď osvědčena jako důkaz prokazující žalobcovo tvrzení (viz str. 62 zprávy o daňové kontrole a bod [89] rozhodnutí žalovaného), činí i dle názoru soudu tuto svědeckou výpověď nevěrohodnou. Při své první svědecké výpovědi, která se týkala schválení podoby klíčenky, výroby a dodání reklamních předmětů v počtu 5 500 ks po 90 Kč na základě faktury ze dne 20. 10. 2017 svědek uvedl, že se jednalo o první spolupráci, která měla být i dle tvrzení žalobce navázána někdy v první polovině roku 2017. Posléze ale žalobce předložil k prokázání dalších výdajů na reklamní předměty zhotovené a dodané dodavatelem Routa soliter granat fakturu ze dne 31. 12. 2016 na 5 000 ks týchž reklamních předmětů za cenu po 96 Kč. Je velmi nepravděpodobné, že by si svědek na obchodní spolupráci předcházející vystavení faktury ze dne 20. 10. 2017 a tvrzenému dodání zboží po tomto datu, ke které se jen obecně vyjadřoval při své druhé svědecké výpovědi, nevzpomněl v rámci první svědecké výpovědi, kdy podrobněji vypovídal o okolnostech navázání spolupráce a především o procesu schválení podoby reklamního předmětu. K tomu přistupují pouze obecná tvrzení svědka, pokud jde o vlastní výrobu reklamních předmětů. Ačkoli se mělo dle jeho slov jednat o velkou zakázku trvající 3 až 4 měsíce (bez bližšího časového upřesnění, o které měsíce se jednalo), svědek nedokázal sdělit, kdo konkrétně se na výrobě reklamních předmětů podílel. Správce daně při vážení důkazní hodnoty logicky zohlednil, že k výrobě reklamních předmětů v deklarovaném počtu celkem 10 500 ks za téměř 900 000 Kč bez DPH neexistují žádné jiné doklady dokumentující proces výroby, především pak týkající se spotřeby materiálu, byť se nejednalo o drahé kovy. Je pravdou, že důkazní břemeno ohledně těchto okolností žalobce nestíhá, nicméně jde o okolnosti, které přispívají k hodnocení svědecké výpovědi jako nevěrohodné.
68. Námitkou, že se správce daně přezkoumatelným způsobem nevypořádal se svědeckou výpovědí X se zabýval již žalovaný v bodech [95] až [98] napadeného rozhodnutí. Žalovaný přisvědčil správci daně, že v situaci, kdy kromě formálních důkazů a obecné svědecké výpovědi X nepředložil žalobce jiné důkazy, jimiž by prokázal faktickou realizaci plnění v deklarovaném rozsahu, nelze svědeckou výpověď X jako rodinného příslušníka jednatele žalobce považovat za jediný dostatečný důkaz, s odvoláním na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2021, č. j. 5 Afs 310/2019-49. Zjištěný vztah

svědkyně k jednateli žalobce, jehož pozdější tvrzení měla navržená svědecká výpověď prokázat, nelze považovat za banální důvod, jak namítá žalobce. Hodnocení správce daně, potažmo posléze žalovaného nelze označit za svévolné či nedůvodně tendenční. I dle přesvědčení soudu jde o okolnost, která důkazní hodnotu tohoto důkazního prostředku značně ovlivňuje. V této souvislosti je na místě připomenout, že při zahájení daňové kontroly dne 23. 7. 2018 si jednatel žalobce vůbec nevzpomněl, kdo reklamní předměty do krabic se zbožím vkládal, ani si nepamatoval, zda to byla společnost NordPROFI, ani pro jaké konkrétní odběratele bylo zboží s vloženými reklamními předměty určeno. Teprve až v odpovědi na výzvu správce daně k prokázání skutečností ze dne 30. 10. 2018 přišel žalobce s vysvětlením, že svědkem přípravy je matka jednatele žalobce X. Rovněž k této nekonzistenci v tvrzeních žalobce, která se ostatně týkala i existence vzorku reklamního předmětu, správce daně při hodnocení důkazů logicky přihlédl (viz str. 55 zprávy o daňové kontrole).

69. K žalobnímu bodu, který směřuje vůči argumentaci žalovaného v bodu [89] napadeného rozhodnutí, soud uvádí, že žalobce zpochybňuje jednotlivá dílčí konstatování žalovaného, aniž by zohlednil, v jakém kontextu žalovaný závěry přijal a že šlo o argumenty navazující na hodnocení správce daně obsažené ve zprávě o daňové kontrole. Konstatoval-li žalovaný, že předání zboží nebylo nijak doloženo, je třeba přihlížet k tomu, že se tak stalo v rámci hodnocení svědecké výpovědi X k odvolací námitce zachycené pod bodem [18] rozhodnutí. Žalovaný tím chtěl zdůraznit její nízkou důkazní hodnotu svědecké výpovědi, neboť současně konstatoval, že na straně dodavatele nebyla výroba zdokladována, svědek nebyl schopen uvést, kteří zaměstnanci se na výrobě reklamních předmětů měli podílet, a v návaznosti na to žalovaný zmínil, že ani předání reklamních předmětů nebylo doloženo. Uvedené bylo nepochybně míněno tak, že svědek nedisponoval žádnými doklady k výrobě a předání reklamních předmětů, nikoli, že nesplnil nějakou svoji důkazní povinnost. A ani tak, že by snad žalobce nepředložil dodací listy, resp. předávací protokol k předmětným fakturám. Jednalo se však o formální doklady, které správce daně shodně jako předložené faktury vystavené dodavatelem reklamních předmětů hodnotil jako neprokazující skutečné vynaložení výdajů na tyto reklamní předměty. Pokud jde o zmínku žalobce o knihách jízd, jde o námitku značně obecnou. Ze zprávy o daňové kontrole, která podrobně shrnuje průběh daňové kontroly, obsah vyjádření žalobce, provedené důkazy a jejich hodnocení, nelze vyčíst, že by žalobce jako důkaz osvědčující převzetí reklamních předmětů označil knihy jízd, resp. konkrétní záznamy v nich. Naopak to byl správce daně, který tvrzení žalobce, že reklamní předměty u dodavatele osobně vyzvedl autem dne 24. 10. 2017, zpochybňoval s odkazem na údaje zaznamenané v knihách jízd. Podle nich byla u uvedeného dne zaznamenána jedním vozidlem cesta do Turnova za účelem pracovní schůzky v Amixu, nikoli tedy u dodavatele Routa soliter granat, druhým vozidlem pak pracovní cesta do Prahy. Nelze tedy konstatovat, že by knihy jízd byly jednoznačným důkazem o skutečném převzetí reklamních předmětů u dodavatele Routa soliter granat. Pokud žalobce v žalobě hovoří o podniknutí cesty do výroby dodavatele v inkriminovaných dnech, není zřejmé, jaké konkrétní dny má na mysli, jiné datum převzetí reklamního zboží než dne 24. 10. 2017 nebylo v průběhu daňového řízení zmíněno.
70. Žalobní námitky týkající se prokázání výdajů na reklamní předměty fakturované dodavatelem Routa soliter granat jako výdajů daňově uznatelných považoval soud ze shora uvedených důvodů za nedůvodné. V závěru si dovolí soud poznamenat, že zvláště u výdajů na reklamu by měl být žalobce obezřetný a disponovat dostatečně průkaznou dokumentací

skutečného dodání a využití deklarovaného množství předmětů. Nelze sice popřít základní soukromoprávní zásady legální licence, smluvní autonomie a bezformálnosti soukromoprávního jednání, z nichž plyne, že je skutečně věcí žalobce, jak si nastaví své vztahy navenek i interní vztahy uvnitř společnosti a nakolik bude dokumentovat určitý obchodní případ, jeho povinností ovšem je zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro případ, hodlal-li by uplatnit daňové výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37).

c) další námítky

71. Námítky, které žalobce uplatnil v závěru repliky a kterými bez bližšího upřesnění napadal postup správce daně po sdělení výsledků kontrolního zjištění, tedy uvedení jiných důvodů pro doměření daně ve zprávě o daňové kontrole a obstarání dalších důkazů, s nimiž nebyl žalobce seznámen, byly uplatněny opožděně, po lhůtě k rozšíření žalobních námitek, soud se jimi proto nezabýval.

V. Závěr a náklady řízení

72. Vzhledem k uvedenému dospěl soud k závěru, že žaloba je nedůvodná. Proto žalobu zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
73. Ve věci soud rozhodoval, aniž nařídil ústní jednání, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., za výslovného souhlasu žalobce i žalovaného s takovým postupem soudu.
74. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., dle kterého, 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. Ve věci měl úspěch žalovaný správní orgán, jemuž však náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. Soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

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

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

Liberec 15. prosinec 2022.

Mgr. Lucie Trejbalová,
předsedkyně senátu