



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudkyní Mgr. Věry Jachurové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové v právní věci

žalobce: **Amor Company s.r.o.**
IČO: 01420330
se sídlem Holečkova 789/49, Praha 5

zastoupeného advokátkou Mgr. Zuzanou Čumpelíkovou
se sídlem Kudeříkové 1103/11a, Praha 4

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 6. 2022 č. j. 20613/22/5300-22443-701226

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“),

kterým byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzeno celkem sedm rozhodnutí – dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 16. 12. 2021, jimiž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců říjen – prosinec 2016 a leden – duben 2017 a současně bylo rozhodnuto o povinnosti žalobce uhradit penále z doměřené daně (dále společně jen „dodatečné platební výměry“). Žalobce v žalobě navrhl, aby soud spolu s napadeným rozhodnutím zrušil také dodatečné platební výměry.

2. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že žalobce si v rozhodných zdaňovacích obdobích (měsíce říjen – prosinec 2016 a leden - duben 2017) nárokoval odpočet daně z titulu přijetí plnění od korporace GOMILLA, s.r.o., se sídlem Rybná 716/24, Praha 1, DIČ: CZ27785734 (dále jen „GOMILLA“). O korporaci GOMILLA správce daně věděl, že nemá nahlášenou provozovnu, není zaregistrována k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti či dani vybírané srážkou, nepodala vyúčtování k těmto daním a za rok 2017 ani přiznání k dani z příjmů právnických osob, není nikde a nijak prezentována. Karel Klusáček, statutární orgán korporace GOMILLA, při podání výpovědi dne 28. 2. 2019 v souvislosti s řízením u jiného daňového subjektu sám sebe označil za „bílého koně“ s tím, že o činnosti korporace GOMILLA nic neví. Statutární orgán žalobce Roman Orálek při podání výpovědi dne 7. 1. 2019 označil za toho, komu hradil v hotovosti proti podpisu za plnění údajně přijatá od korporace GOMILLA, P. N., jenž však zemřel v září roku 2016, tedy dříve, než byla prověřovaná plnění uskutečněna.
3. Poté, co žalobce na výzvy správce daně nepodal dodatečná daňová přiznání za rozhodná zdaňovací období, zahájil správce daně dne 26. 6. 2019 u žalobce kontrolu DPH v rozsahu všech přijatých plnění a po provedené daňové kontrole vyloučil žalobci jím uplatněný nárok na odpočet daně ve výši 343 094 Kč z titulu deklarovaného přijetí plnění od korporace GOMILLA dle celkem 31 předložených primárních daňových dokladů na plnění označené jako „Kontrola, náborování a hledání distributorů“. Dle správce daně žalobce neprokázal splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodná zdaňovací období (dále jen „ZDPH“). Žalobce totiž neprokázal, že od korporace GOMILLA přijal plnění tak, jak je uvedeno na primárních daňových dokladech, kterými tvrzený nárok na odpočet daně prokazoval, tedy že plnění přijal právě od tohoto dodavatele, v uvedeném předmětu a uvedeném rozsahu.
4. Na základě zprávy o daňové kontrole č. j. 1564993/20/2801-60563-609418 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“) správce daně vydal dodatečné platební výměry, proti nimž žalobce podal odvolání. V něm vyjádřil přesvědčení, že prokázal přijetí zdanitelných plnění od korporace GOMILLA a že to byl správce daně, kdo důkazy špatně vyhodnotil, přičemž některé přehlížel, a přehlížel též nesrovnalosti ve výpovědích svědků. Dle žalobce správce daně své důkazní břemeno unesl jen za cenu přehlížení a překrucování důkazů svědčících tomu, že ke zdanitelnému plnění od korporace GOMILLA skutečně došlo. Žalobce dále správci daně vytkl, že odmítl provést výpověď svědka pana T. pro nadbytečnost, a vyjádřil též nesouhlas s neprovedením dalších důkazů navržených žalobcem v průběhu odvolacího řízení, zejména konfrontačních výpovědí. Součástí odvolání bylo 31 výdajových pokladních dokladů, jež mají deklarovat hotovostní úhradu žalobcem za plnění od korporace GOMILLA dle prověřovaných primárních daňových dokladů, a prokázat tak faktickou

realizaci tvrzených plnění. Poté, co správce daně v odvolacím řízení na pokyn žalovaného doplnil spis, byl žalobce žalovaným vyrozuměn o právním posouzení jím navrhovaných důkazů a současně mu bylo s ohledem na závěry Nejvyššího správního soudu v rozsudku č. j. 1 Afs 334/2017-208 ze dne 23. 3. 2022 poskytnuto právo doplnit svá skutková tvrzení a předložit k nim důkazní prostředky směrem k prokázání skutečného dodavatele šetřených plnění, resp. k prokázání, že se jednalo o osobu se statutem plátce DPH.

5. Žalovaný poté shrnul právní základ případu a v rámci tohoto shrnutí poukázal na závěry judikatury správních soudů týkající se důkazního břemene v daňovém řízení. V návaznosti na uplatněné odvolací námítka pak přezkoumal správnost, resp. též zákonnost závěru správce daně o neunesení důkazního břemene žalobcem. Dle žalovaného není sporné, že žalobce dostal své povinnosti tvrzení, jestliže podal příslušná přiznání za rozhodná zdaňovací období a v nich uplatnil nárok na odpočet daně z titulu pořízení plnění od korporace GOMILLA. Žalobce dostal i své prvotní povinnosti důkazní, neboť k tvrzeným plněním disponoval příslušnými daňovými doklady (třicet jedna kusů primárních daňových dokladů od korporace GOMILLA). Sporným se dle správce daně stalo to, zda deklarovaná plnění byla realizována tak, jak je na předložených daňových dokladech uvedeno, tj. zda byla žalobcem přijata právě od korporace GOMILLA, právě v deklarovaném předmětu a právě v deklarovaném rozsahu. Následně žalovaný popsal zjištění, která vyplývají z jednotlivých důkazů provedených jak v řízení před správcem daně, tak i v průběhu odvolacího řízení, provedl jejich podrobné hodnocení (viz str. 8 – 22 napadeného rozhodnutí) a zdůvodnil, proč nevyhověl návrhům žalobce na provedení dalších důkazů. V návaznosti na toto posouzení se ztotožnil s postupem správce daně a jeho závěry obsaženými ve zprávě o daňové kontrole. Konstatoval, že ani v rámci doplnění odvolacího řízení žalobce neunesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu, neboť neprokázal, že přijal předmětná plnění od dodavatele GOMILLA, a ani neprokázal, že by plnění přijal od jiného plátce DPH, neboť z předloženého spisového materiálu není postaven najisto jiný konkrétní dodavatel zdanitelných plnění v postavení plátce.
6. V rámci vypořádání odvolacích námitek žalovaný uvedl, že nesdílí přesvědčení žalobce, že přijetí zdanitelných plnění od korporace GOMILLA prokázal, resp. že správce daně důkazní prostředky hodnotil nesprávně či že by některé dokonce přehlížel. Ze zprávy o daňové kontrole je dle žalovaného seznatelné, že správce daně každý žalobcem předložený či navržený důkazní prostředek jmenovitě ve zprávě zaznamenal a následně jej hodnotil. Žalovaný má za to, že správce daně hodnotil veškeré důkazní prostředky tak, jak daňový řád předpokládá, tedy nejen samostatně, ale i ve vzájemných souvislostech. Žalobcem předložené či navržené důkazní prostředky postrádaly důkazní sílu (např. kontrolní listy, objednávky České distribuční, mapy, potvrzení korporace Česká distribuční, tabulky s názvem náborové letáky, listiny o možnosti inzerce, e-mailová korespondence z roku 2019), byly irelevantní (zmocnění z roku 2015 udělené P. N., bankovní výpisy), neprůkazné či nevěrohodné, účelové (návrh na provedení místního šetření v domácnostech), či deklarovaly pouze formální stav (podklady pro zaúčtování). Předložené důkazní prostředky nadto nebyly provázány přesvědčivou a nezpochybnitelnou vazbou na jiné důkazní prostředky. Neprůkaznými byly shledány i důkazy provedené v rámci odvolacího řízení.
7. Dle názoru žalovaného správce daně dostal povinnosti důkazní tak, jak předpokládá § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Ve výzvě č. j. 450866/20/2801-60563-609418 vydané dle § 92

odst. 4 a § 86 odst. 3 daňového řádu nejenže tvrdil pochybnosti vůči důkazům předloženým do té doby žalobcem, ale rovněž předesílal důvody svých pochybností. Důkazní břemeno tím bylo přeneseno na žalobce, a bylo nyní na něm, aby předložením přesvědčivých důkazních prostředků pochybnosti správce daně odstranil, svá tvrzení prokázal či korigoval. Této své důkazní povinnosti však žalobce nedostál. Při důvodném zpochybnění primárních daňových dokladů nepředložil přesvědčivé, nezpochybnitelné a na sebe navazující důkazní prostředky, jimiž by byl s to i přes rozpory ve výpovědích Karla Klusáčka a jednatele žalobce prokázat realizaci plnění tak, jak bylo na primárních daňových dokladech deklarováno.

8. K argumentaci žalobce, že z důvodu časového odstupu zaměnil osobu, které předával hotovost za plnění od korporace GOMILLA a že správce daně k uvedenému vysvětlení nepřihlédl, žalovaný uvedl, že vznik takové situace obecně nevylučuje, správcem daně však byly zjištěny skutkové okolnosti, jež argumentaci žalobce stran prosté záměny osob zpochybňují. Jedná se zejména o evidenci přijatých faktur z roku 2016 a 2017 předloženou žalobcem v roce 2019, která deklarovala neuhrazení veškerých závazků žalobce vůči korporaci GOMILLA a dále o zjištění, že na daňových dokladech od korporace GOMILLA je uvedena klauzule, podle které měly být veškeré korporací GOMILLA požadované částky uhrazeny dle příkazní smlouvy na účet jiné společnosti. Zpochybněny ostatně byly i výdajové pokladní doklady předložené žalobcem až jako příloha k odvolání. Argumentuje-li tedy žalobce prostou záměnou osoby z důvodu plynutí času, potom dle žalovaného vytrhává závěry správce daně, potažmo odvolacího orgánu z kontextu.
9. Námitce žalobce, že správce daně odmítl provést důkaz výsledkem pana T., žalovaný oponoval tím, že důkaz výpovědi uvedené osoby správce daně nejenže neodmítl, ale žalobce jej správci daně v průběhu daňové kontroly ani nenavrhnul. Žalovaný nicméně uložil správci daně důkaz výpovědi pana T. provést, protože žalobce jej označoval jako osobu, jež byla skladníkem ve skladu, ve kterém si měla korporace GOMILLA vyzvedávat letáky k roznosu. Ani důkaz výpovědi P. T. však nebyl s to přispět k prokázání tvrzení žalobce o tom, že přijal plnění od korporace GOMILLA tak, jak je uvedeno na primárních daňových dokladech. Důvodem byla nízká důkazní síla provedeného důkazu, ale i pochybnost o věrohodnosti výpovědi svědka.
10. K odvolací námitce týkající se neprovedení dalších žalobcem navržených důkazů žalovaný uvedl, že důkazy výpovědi žalobcem navržených osob již dříve provedeny byly, žalobce jim byl přítomen, a proto mu nic nebránilo uplatnit své právo dle § 96 odst. 5 daňového řádu a zeptat se na vše, co považoval za podstatné, mj. i na vztah Karla Klusáčka k P. T., pokud měl za to, že tito dva spolu byli v kontaktu právě ohledně přebírání letáků, které měly být korporací GOMILLA na základě smlouvy uzavřené se žalobcem distribuovány. Z protokolu, v němž je zaznamenána výpověď Karla Klusáčka, je zřejmé, že žalobce byl při pokládání dotazů víceméně pasivní. Svědecká výpověď P. T. provedena byla, ale k prokázání tvrzení žalobce nepřispěla. Ve vztahu k ostatním žalobcem navrženým důkazům pak žalovaný konstatoval, že neexistuje povinnost provést každý daňovým subjektem navržený důkaz. Neprovedení dalších navržených důkazů žalovaný v souladu s požadavky judikatury řádně odůvodnil.
11. V žalobě žalobce označil napadené rozhodnutí i jemu předcházející dodatečné platební výměry za nepřezkoumatelné a nezákonné. Žalovaný podle něj dospěl k závěru, že jeho

spolupráce se společností GOMILLA je závadová, neboť tato společnost neplnila řádně své daňové povinnosti a její jednatel pan Karel Klusáček se sám označil za bílého koně. Tato zjištění (a pouze tato) považoval žalovaný za dostatečná k tomu, aby správce daně prokázal svou zákonnou povinnost k unesení důkazního břemene stran důvodných pochyb o skutečnostech tvrzených žalobcem a fakticky uskutečněných daňových plněních. Žalobce má ale za to, že pouze tyto dvě skutečnosti nemohly vést k daňové kontrole a následnému vydání dodatečných platebních výměrů a napadeného rozhodnutí. O neplnění daňových povinností společností GOMILLA totiž žalobce nemohl vědět a ani nevěděl. Společnost GOMILLA nebyla v době spolupráce se žalobcem v registru nespolehlivých plátců a ani jiné indicie nenaznačovaly, že by měla být problémová. Dle mínění žalobce je též nepřipustné, aby se orgán veřejné moci spokojil s jediným tvrzením jednatele, který sám sebe označí za bílého koně, aby se případně vyvinil z možných nepříznivých následků. Z napadeného rozhodnutí tak zcela zjevně nevyplývá, co je příčinou a co následkem, tedy zda žalovaný podezíral každou společnost obchodující se společností GOMILLA, či zda zde byly i jiné skutečnosti vedoucí k pochybnostem žalovaného o souladu mezi tvrzeným a faktickým stavem, a není tak patrné, zda žalovaný nejednal svévolně.

12. V dalším žalobním bodu žalobce namítl, že na výzvu žalovaného předkládal řadu dokumentů, které ve své souvislosti zcela zjevně prokazovaly, že se tvrzené daňové plnění fakticky uskutečnilo. Žalovaný přitom vlastně ani nepopírá, že k tomuto plnění došlo, jen pochybuje, že toto plnění poskytla právě společnost GOMILLA. Pokud žalovaný může pouze lakonicky tvrdit, že mu předložené důkazy nestačí, aniž by bylo zákonem (alespoň rámcově) uloženo, jak má prokázání skutečností vypadat, pak je žalobce ve značně nevýhodné situaci. Žalobce předložil jak samotné letáky, tak reakce na tyto roznesené letáky. U řady důkazů, včetně těch, které si sám vyžádal, žalovaný konstatuje jejich věcnou správnost, avšak velmi vágně shrnuje, že o oprávněnosti odpisu (poznámka soudu: žalobce má zřejmě na mysli oprávněnost nároku na odpočet daně) jsou takové důkazy nevypovídající (přístupy pana Klusáčka k účtům, k datové schránce apod.). Žalovaný nejdříve tvrdí absenci takovýchto důkazů, a když jsou mu předloženy důkazy prokazující aktivní spolupráci pana Klusáčka na fungování společnosti (GOMILLA), tyto bez dalšího vysvětlení označí za neprůkazné.
13. Žalobce dále poukázal na nevyváženost obstarávání důkazů. Konstatoval, že nezná trestní spis vedený proti společnosti GOMILLA, z něhož žalovaný částečně čerpá a srovnává některé výpovědi učiněné v rámci trestního řízení s výpověďmi učiněnými v rámci daňového řízení. Výpověď, kterou si z trestního řízení neobstaral, je právě výpověď jednatele společnosti GOMILLA pana Klusáčka, jehož jednání bylo velmi rozporuplné. Žalobci není zjevné, proč pan Klusáček nebyl s ohledem na mnoho nejasností opětovně vyslechnut a nebylo lépe zhodnoceno jeho chování. Jeho samotné označení se za bílého koně bylo pro žalovaného dostatečné, aniž by blíže zkoumal souvislosti.
14. Žalobce má za to, že žalovaný spíše nahrazoval činnost orgánů činných v trestním řízení, v němž je možné zkoumat míru zavinění a bližší motivaci možného pachatele, avšak v daňovém řízení je osoba jednatele považována za orientovanou a způsobilou svou funkci vykonávat (ostatně toto je i součástí prohlášení činěného pro veřejný rejstřík). Žalovaný tak musí vycházet z toho, že jednatel společnosti je kompetentní osobou a nemůže se spokojit jen s jeho prohlášením.

15. Pokud Ministerstvo vnitra potvrdilo, že pan Klusáček se přihlásil do datové schránky společnosti GOMILLA, a současně (žalovaný) konstatoval, že v roce 2017 došla zpráva z této datové schránky, která potvrzuje spolupráci s žalobcem, pak je možné a dokonce pravděpodobné, že toto přihlášení a prohlášení spolu souvisí. Vyvrátit toto tvrzení je na žalovaném a nikoli na žalobci. Pokud je (žalovaný) odkazováno na výslech pana Klusáčka, jedná se o výslech učiněný o dva roky později. O motivaci pana Klusáčka ke změně výpovědi by žalobce pouze spekuloval, nicméně v souladu se základními principy správního práva je třeba jednoznačně prokázat „vinu“ žalobce a ne pouze některým důkazům nevěřit, aniž by bylo blíže zdůvodněno, proč, zejména za situace, kdy tu jedna osoba - jednatel společnosti GOMILLA pan Klusáček - uvádí rozporuplné skutečnosti.
16. Žalovaný vyčítá předloženým pokladním dokladům jejich neúplnost, přičemž poukazuje na to, že v tiskopise chybí určité předvyplněné kolonky. Žalobce v této souvislosti poukázal na zásadu, podle níž soukromé osoby mohou činit vše, co jim zákon nezakazuje, a namítl, že žalovaný neodkázal na konkrétní ustanovení zákona, které by výslovně vyžadovalo uvádět na předtištěném pokladním dokladu veškeré předvyplněné kolonky. Žalobce má za to, že z razítka společnosti je patrné, kdo byl příjemcem a z podpisu je zjevné, že tyto prostředky převzala osoba oprávněná. Z toho, že originály (pokladních dokladů) předložil žalobce, je patrné, že to byl právě on, kdo byl plátce, neboť originály listin dostává ten, v jehož zájmu je se s nimi prokázat, což byl v tomto případě žalobce jakožto plátce. Žalovaný vytkl žalobci i to, že podpisy na vystavených dokladech nebyly pana Klusáčka, kdy opět vycházel z jeho tvrzení. Žalobce však tuto skutečnost nemohl vědět a ostatně ani nebylo zjištěno, zda tomu tak doopravdy je.
17. Vrcholem hodnocení důkazu je podle žalobce úvaha žalovaného, že listina s ověřeným podpisem pana Klusáčka ověřuje toliko to, že podpis na ní je pana Klusáčka, což ovšem neznamená, že text, který podepsal, je v souladu se skutečností. Žalobce toto pokládá za velmi extenzivní výklad, který jen podtrhuje to, že žalovaný byl o „vině“ žalobce od počátku přesvědčen a jakékoli důkazy, které nekorespondují s jeho teorií, proto bagatelizuje a považuje je za méněcenné s tím, že jediný správný výklad je ten, který koresponduje s výpovědí pana Klusáčka. Proč by ale pan Klusáček ověřeně podepisoval text, který není pravdivý, to již žalovaný nezjišťoval.
18. Žalobce dále namítl, že opakovaně požadoval nový výslech pana Klusáčka, aby tento vysvětlil mnohé rozpory, které vyšly najevo až po jeho výslechu. Žalovaným však byly tyto návrhy opakovaně odmítány. V odůvodnění napadeného rozhodnutí se s tímto žalovaný velmi krátce vypořádal tak, že nelze vyslyšet opakovaně svědka jen proto, že se původní výslech žalobci nelíbil, aniž by blíže řešil zásadní rozpory mezi jedinou výpovědí pana Klusáčka a mnoha důkazy, které tuto výpověď znevěrohodňují.
19. Žalobce dále poukázal na to, že správce daně má postupovat bez zbytečných průtahů. Tato zásada nebyla naplněna, pokud zdanitelná plnění z roku 2016 a 2017 jsou řešena kontrolou, jejíž výsledek přichází s více jak čtyřletou prodlevou a v dané věci je rozhodnuto prvostupňově až v prosinci roku 2021. Za dané situace lze jen těžko jednatelem žalobce vyčítat, že se odvolával na spolupráci s panem N., který v té době byl již mrtvý. Jednatel žalobce si prostě po takové době spletl roky. Žalovaný nicméně tuto skutečnost opakovaně klade k tíži žalobce a částečně tím odůvodňuje nevěrohodnost jeho tvrzení.

20. Žalobce má z celého řízení pocit, že v případě společnosti GOMILLA možná docházelo k nezákonnému jednání, avšak toto žalobce nemohl vědět, neboť neměl informace, které vyšly najevo až v daňovém řízení. Žalovaný tak trestá žalobce za jednání společnosti GOMILLA, která patrně neodváděla řádně daně a nyní patrně nedisponuje majetkem (je v likvidaci) a nelze ji za toto jednání nijak postihnout. Žalobce je naproti tomu aktivní společností, která podniká, a je tak možné po něm případné nedoplatky vymoci.
21. Žalobce závěrem vytkl napadenému rozhodnutí, shodně jako jemu předcházejícím rozhodnutím, že jsou nepřezkoumatelná, když není patrné, z jakých důvodů žalovaný neuvěřil předloženým důkazům a alespoň nezapochoyboval o pravdivosti výpovědi pana Klusáčka a proč v případě dalších pracovníků společnosti GOMILLA paní M. a pana K. doplnil důkazy a výpovědi z policejního spisu, avšak u pana Klusáčka jakožto jednatele společnosti GOMILLA nikoli. Dále má žalobce napadené rozhodnutí za nezákonné, jelikož žalovaný jednal v rozporu se zásadami daňového řízení, jednal svévolně a v případě volného hodnocení důkazů toto své rozhodnutí dostatečně nezdůvodnil. Pokud žalovaný argumentoval nedostatky v daňových dokladech, tyto dle žalobce nemohou vést k doměření daně; na místě je maximálně pokuta v přiměřené výši.
22. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Ve vyjádření k žalobě popřel, že by napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné. Z obsahu spisového materiálu a napadeného rozhodnutí je plně seznatelné, že žalovaný ve své rozhodovací činnosti přihlédl ke všem okolnostem přezkoumávané situace a zaujal k nim jasné, srozumitelné a plně přezkoumatelné stanovisko, které konvenuje relevantní právní úpravě. Z napadeného rozhodnutí je též zřejmé, z jakého skutkového stavu zjištěného správními orgány žalovaný vyšel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti, jak je právně posoudil a proč považuje závěry žalobce za liché, mylné a vyvrácené.
23. K žalobcem namítaným nedostatečným důvodům pro zahájení daňové kontroly žalovaný uvedl, že pro zahájení daňové kontroly není nutné, aby správce daně disponoval podezřením či pochybnostmi o správnosti či pravdivosti tvrzení daňového subjektu. Daňová kontrola slouží ke zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně. Tento svůj závěr žalovaný opírá o stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11 a rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 107/2014 ze dne 10. 9. 2014, z něhož logicky vyplývá, že nemusí-li správce daně disponovat konkrétními pochybnostmi před zahájením daňové kontroly, nemůže obstát námitka žalobce, že k zahájení předmětné daňové kontroly nepostačovaly informace, které správce daně zjistil v souvislosti se svou vyhledávací činností o dodavateli GOMILLA. Musel však sdělit žalobci rozsah kontrolního prověřování, což také v protokolu o zahájení daňové kontroly učinil. Žalovaný proto trvá na tom, že pro zahájení daňové kontroly není nutné, aby správce daně disponoval podezřením či pochybnostmi o správnosti či pravdivosti tvrzení daňového subjektu, a je přesvědčen, že při zahájení daňové kontroly u žalobce postupoval správce daně zákonným způsobem. Bez vlivu na zákonnost zahájení daňové kontroly je tvrzení žalobce, že nevěděl o neplnění daňových povinností jeho dodavatelem GOMILLA, neboť skutečnost, zda daňový subjekt má či nemá povědomost o plnění daňových povinností svého dodavatele, nemá vliv na zahájení daňové kontroly.

24. K námitkám ohledně přenosu důkazního břemene žalovaný konstatoval, že zákonným důvodem pro odepření nároku žalobce na odpočet daně z přijatých plnění od dodavatele GOMILLA bylo neprokázání splnění podmínky zakotvené v § 72 a § 73 ZDPH, kdy žalobce přes opakované výzvy správce daně neodstranil pochybnosti, zda fakticky přijal předmětné plnění od deklarovaného dodavatele GOMILLA, když neprokázal předmět a rozsah, jakož i přijetí plnění od tohoto deklarovaného dodavatele. Ve výzvě ze dne 18. 3. 2020, č. j. 450866/20/2801-60563-609418 správce daně uvedl pochybnosti o tom, že plnění byla ve prospěch žalobce fakticky uskutečněna tak, jak je uvedeno na daňových dokladech a předestřel důvody svých pochybností o oprávněnosti žalobcem nárokovaném odpočtu daně, jež vycházely zejména z konfrontace žalobcem předložených důkazních prostředků, jeho výpovědi i písemných reakcí (zejména s kým za korporaci GOMILLA žalobce jednal, komu platil), a provedených důkazů výpověďmi Karla Klusáčka. Správce daně ve výzvě předestřel zcela racionální a konkrétní úvahu vycházející z přezkoumaných a do té doby předložených důkazních prostředků. Správce daně touto výzvou přenesl zpět na žalobce důkazní břemeno stran prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně uplatněného na základě deklarovaných přijatých plnění od dodavatele GOMILLA. V důsledku kvalifikovaného vyjádření pochybností správce daně o uskutečnění plnění v souladu s daňovými doklady tyto doklady ztratily svoji důkazní sílu. Žalobce nicméně své důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu neunesl, když pochybnosti správce daně o faktickém uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem v rozsahu deklarovaném předmětnými daňovými doklady ani poté neodstranil.
25. Dle žalovaného je nedůvodná také námitka, kterou je mu vytýkáno nesprávné právní posouzení věci. Z dokladů a důkazních prostředků předložených žalobcem nijak nevyplývá, že by subdodavatelem žalobce měl být právě deklarovaný dodavatel GOMILLA, a to za situace, kdy žalobce dle tvrzení svého jediného jednatele a společníka Romana Orálka uskutečňoval plnění pro své odběratele (distribuci a kontrolu distribuce letáků v Praze a ve středních Čechách) jak prostřednictvím svých zaměstnanců, tak i prostřednictvím deklarovaných dodavatelů. Opakovaně předložená e-mailová korespondence zájemců o roznos letáků není s to prokázat žalobcem nárokovaný odpočet daně, protože všechny předložené e-maily deklarují reakci zájemců adresovanou jen a pouze Romanu Orálkovi. Ani z dalších důkazních prostředků předložených žalobcem k zahájení daňové kontroly dne 21. 6. 2019 a bezprostředně po něm nevyplývá, že by se jednalo o letáky distribuované korporací GOMILLA pro žalobce. Nenesou totiž jakýkoliv údaj ve vztahu ke korporaci GOMILLA. Stejně tak i potvrzení společnosti Česká distribuční a.s., ze dne 17. 6. 2019 o tom, že žalobce pro tuto korporaci zajišťoval distribuci reklamních materiálů v období od října roku 2016 do dubna roku 2017, svědčí toliko o realizaci spolupráce žalobce s korporací Česká distribuční a.s., ale nijak neprokazuje dodání služby společností GOMILLA. Předložené důkazní prostředky sice prokazují realizaci plnění ve formě distribuce letáků a kontrolní činnosti žalobcem, nenesou však žádný údaj o obchodní korporaci GOMILLA, natož o reálné spolupráci se žalobcem na plněních, z nichž si žalobce nárokoval odpočet daně za rozhodná zdaňovací období. Tvrzení žalobce, že se společnost GOMILLA nějakým způsobem na pracích pro odběratele žalobce podílela, nebylo v řízení prokázáno. V rozhodných zdaňovacích obdobích měl dodavatel GOMILLA jediného jednatele, a to pana Karla Klusáčka, který jakoukoliv spolupráci se žalobcem popřel, sám sebe označil za „bílého koně“ s tím, že nic o činnosti korporace GOMILLA neví, a uvedl, že k převzetí obchodního podílu korporace GOMILLA jej požádala „paní Z.“, která o něm

věděla, že je bezdomovec a nabídla mu za jednatelství pár stokorun. Pan Klusáček sice uvedl, že podepsal panu P. N. plnou moc k tomu, aby mohl provádět stavební činnosti prostřednictvím korporace GOMILLA, správce daně však zjistil, že P. N. zemřel již v září roku 2016, a proto ani on nemohl zajistit deklarovaná plnění uvedená na prověřovaných daňových dokladech. V průběhu celého řízení nebylo zjištěno, jací konkrétní pracovníci dodavatele GOMILLA měli deklarované práce provést. Žalovaný též poukázal na změny tvrzení žalobce ohledně plateb uhrazených jeho dodavateli GOMILLA, které probíhaly za okolností zcela nestandardních, v obchodních kruzích neobvyklých a stěží uvěřitelných. Na daňových dokladech od korporace GOMILLA totiž byla uvedena klauzule, že požadované částky mají být uhrazeny dle příkazní smlouvy na účet jiné společnosti SIR-LEN OPTIMAL LLC. Co se týče samotné úhrady těchto faktur, žalobce správci daně ještě ke dni 9. 7. 2019 prostřednictvím evidence přijatých faktur tvrdil dluh vůči korporaci GOMILLA z údajně přijatých plnění, aby následně své tvrzení změnil tak, že k úhradám došlo v hotovosti v letech 2016 a 2017. Ke změně tvrzení žalobce došlo i ohledně osoby, které měly být hotovostní platby předány, kdy žalobce nejprve za tuto osobu označil pana N. a později, poté, co bylo zjištěno, že pan N. zemřel, ji změnil na Karla Klusáčka, jenž však přijetí těchto plateb ve své výpovědi popřel. Žalovaný tak má za to, že předložené výdajové pokladní doklady nejsou s to prokázat tvrzení žalobce o nároku na odpočet daně z plnění dle daňových dokladů od korporace GOMILLA, neboť jsou neprůkazné a nevěrohodné.

26. Ohledně údajného aktivního výkonu činnosti jednatele panem Karlem Klusáčkem žalovaný uvedl, že z provedeného šetření u bank vyplynulo, že v posuzovaném období nebyly na účtech u Komerční banky ani Fio banky zaznamenány vůbec žádné transakce, ale pouze odchozí platby spojené s vedením účtu. Žalovaný proto dospěl k závěru, že získané důkazní prostředky od bank nejsou s to potvrdit ani vyvrátit tvrzení žalobce, neboť ve vztahu k těmto tvrzením nedisponují žádnými relevantními informacemi. Karel Klusáček ve výpovědi konané v průběhu daňové kontroly dne 27. 1. 2020 popřel, že by kdy mohl vyzvednout jakékoliv finanční prostředky z bankovních účtů korporace GOMILLA a toto jeho tvrzení není v rozporu s údaji poskytnutými bankami. K přístupu do datové schránky za tuto korporaci pan Klusáček vypověděl, že mu něco přišlo poštou, ale dle pokynů paní Z. jí vše nechal v restauraci, kde pracovala s tím, že se do schránky nikdy nepřihlásil. Žalovaný proto v napadeném rozhodnutí konstatoval, že nelze mít za prokázané, že to byl právě Karel Klusáček, kdo se do datové schránky korporace GOMILLA přihlásil, resp. že jejím prostřednictvím komunikoval, neboť pouze potvrdil vyzvednutí přihlašovacího údajů, které ovšem předal právě „paní Z.“. Tvrzení Karla Klusáčka je ve shodě s výpovědí paní Z. M., která uvedla, že měla přístupové údaje k datové schránce GOMILLA, kterou ona sama aktivovala. Pan Klusáček tedy popřel jakoukoliv svoji účast na faktických činnostech spojených s letáky, stejně jako popřel aktivní výkon činnosti jednatele GOMILLA. Na tomto závěru není s to nic změnit ani předložené prohlášení Karla Klusáčka ze dne 14. 6. 2019 vystavené na žádost žalobce pro účely daňové kontroly prováděné u žalobce, neboť pan Klusáček sice připouští, že podepisoval „nějaké dokumenty“, avšak ve výpovědi uvedl, že si jen hlídal, aby nepodepsal nějakou fakturu. Žalovaný za této důkazní situace dospěl k závěru, že samotný ověřený podpis pana Klusáčka na prohlášení ze dne 14. 6. 2019 pouze prokazuje, že listinu podepsal, neprokazuje však pravdivost jejího obsahu. Současně žalovaný poukazuje na rozpor v tvrzeních žalobce, který na jedné straně označuje Karla Klusáčka „za alkoholika“ a na druhé straně je přesvědčen o jeho způsobilosti aktivně vykonávat pozici jednatele GOMILLA.

27. K návrhu žalobce na znovuprovedení výpovědi Karla Klusáčka žalovaný uvádí, že výpověď tohoto svědka v průběhu daňové kontroly vedené se žalobcem již provedena byla, a to dne 27. 1. 2020, přičemž nelze odhlédnout od skutečnosti, že jeho výpověď byla po obsahové stránce konzistentní s předchozí výpovědí ze dne 28. 2. 2019 provedenou v souvislosti s jiným řízením, kterou správce daně učinil součástí odvolacího spisu žalobce prostřednictvím úředního záznamu č. j. 704832/19/ 2801-60563-609418. Dle žalovaného je rozhodující, že žalobce byl prostřednictvím jím zvoleného zástupce přítomen výpovědi pana Klusáčka dne 27. 1. 2020, a mohl tak ve smyslu § 96 odst. 5 daňového řádu uplatnit své právo klást mu otázky, čehož i využil. Pouhá nespokojenost s výsledkem hodnocení provedených důkazů nezakládá povinnost správce daně výpovědi svědků zopakovat. Co se týče důvodu nevěrohodnosti údajného podpisu pana Klusáčka na výdajových pokladních dokladech, žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí, kde uvedl, že se v průběhu celého řízení nikterak nezabýval porovnáváním podpisů Karla Klusáčka na jednotlivých dokumentech, nota bene na žalobcem předložených výdajových pokladních dokladech. Žalovaný dospěl k závěru o jejich nevěrohodnosti nikoliv na základě podpisu uvedeného na tom kterém výdajovém pokladním dokladu, ale na základě dalších skutečností zjištěných ohledně úhrady plateb, absence údajů, jež k vyplnění na tiskopisu vybízely, nestandardní úhrady daleko před datem splatnosti, resp. i před datem vystavení daňových dokladů, neprůkazného odkazu na interní označení přijatých daňových dokladů žalobcem, i rozporu s deklarovanou absencí úhrady na jiné žalobcem předložené listině. Navíc samotný pan Klusáček přijetí jakýchkoliv plateb za služby korporace GOMILLA od počátku konzistentně popíral a výslovně uvedl, že podpis na dokladech není jeho.
28. K namítané délce daňového řízení žalovaný podotkl, že v průběhu řízení bylo provedeno značné množství důkazních prostředků, o čemž mimo jiné svědčí i samotný rozsah zprávy o daňové kontrole (celkem 31 stran) zaznamenávající průběh prvostupňového řízení před správcem daně. V odvolacím řízení pak žalovaný uložil správcem daně doplnění spisového materiálu dle § 115 odst. 1 daňového řádu a provedení dalších důkazních prostředků. Žalovaný se proto domnívá, že délka daňového řízení odpovídá množství provedených úkonů, přičemž žalobce měl možnost v případě, že se domníval, že správce daně v řízení nepostupuje bez zbytečných průtahů, podat dle § 38 daňového řádu podnět na nečinnost, což neučinil.
29. Žalovaný odmítl jako nedůvodnou i argumentaci, že správce daně byl povinen prokázat „vinu“ žalobce. Poukázal přitom na judikaturu Nejvyššího správního soudu, jež se vyjadřuje k odlišnosti koncepce důkazního břemene v daňovém a trestním řízení (rozsudek sp. zn. 10 Afs 378/2021), a dále na judikaturu téhož soudu k otázce rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně. Konstatoval, že v posuzovaném případě to byl žalobce, jenž své důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu neunesl, když pochybnosti správce daně o faktickém uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem GOMILLA v rozsahu deklarovaném předmětnými daňovými doklady neodstranil. Současně žalovaný odmítl jako nedůvodné spekulace žalobce, že správce daně měl být o jeho „vině“ předem přesvědčen.
30. Nad rámec žalobních námitek žalovaný konstatoval, že žalobce nejenže neprokázal, že přijal předmětná plnění od dodavatele GOMILLA, ale neprokázal ani to, že by plnění přijal od jiného plátce DPH, neboť z předloženého spisového materiálu není postaven najisto jiný

konkrétní dodavatel zdanitelných plnění v postavení plátce. Z dokladů, které žalobce v daňovém řízení předložil, nelze rozklíčovat, a to i vzhledem k dělitelnosti fakturovaných prací a jejich výkonu samotným žalobcem, rozsah šetřeného přijatého plnění, přičemž ani z tvrzení žalobce nevyplývá, že by zde existovala jiná konkrétní osoba, která by zdanitelná plnění uskutečnila namísto deklarované společnosti GOMILLA a která by nutně musela být plátcem DPH. Závěrem žalovaný poukázal na recentní judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 13. 5. 2022, sp. zn. 10 Afs 254/2018, ze dne 29. 7. 2022, sp. zn. 10 Afs 146/2022 a ze dne 25. 5. 2022, sp. zn. 10 Afs 374/2020), podle níž „(n)ová judikatura ve věci *Kemwater nemá vést automaticky ke zrušení všech dřívějších zamítavých soudních i správních rozhodnutí bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namístě zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění. V této věci taková indicie ve spisu není a neposkytla ji dodatečně ani stěžovatelka. Naopak zůstalo sporné, že a v jakém rozsahu stěžovatelka řezivo skutečně koupila a dále prodala. Tím se tato věc liší od věci vedené u NSS pod sp. zn. 5 Afs 138/2018, v níž byla prokázána existence i rozsah faktického plnění.“*

31. Při ústním jednání před soudem konaném dne 20. 4. 2023 setrvali účastníci řízení na svých dosavadních podáních a procesních stanoviscích. Žalobce zopakoval, že dle původního názoru zastávaného správcem daně k žádnému zdanitelnému plnění nedošlo, pak ale správce daně otočil a začal tvrdit, že plnění sice bylo prokázáno, ale nikoliv jeho přijetí žalobcem od společnosti GOMILLA. Správce daně i žalovaný také opakovaně kladli žalobci k tíži, že jako kontaktní osobu jednající za společnost GOMILLA uváděl P. N., jenž zemřel v září 2016. Žalobce si ovšem pouze spletl časovou souslednost. Výpověď Karla Klusáčka, na které žalovaný staví, byla dle přesvědčení žalobce negována mnoha dalšími důkazy. Nad rámec námitek uplatněných v žalobě pak žalobce uvedl, že se společností GOMILLA bylo vedeno trestní řízení, v rámci něhož žalobce na policii podával vysvětlení. K jeho dotazu mu bylo orgány činnými v trestním řízení sděleno, že proti žalobci žádné úkony činy nebudou. Pokud je žalobci vytykána realizace plateb ve prospěch společnosti GOMILLA v hotovosti, důvodem byla skutečnost, že zaměstnanci v daném oboru (distribuce letáků), což jsou většinou brigádníci či invalidé, obvykle požadují výplatu mzdy v hotovosti. Pokud tedy subdodavatel dostane peníze v hotovosti, může své zaměstnance rovněž vyplatit v hotovosti.
32. Žalovaný při ústním jednání odkázal na napadené rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Zopakoval, že roznos letáků prováděl i sám žalobce prostřednictvím svých zaměstnanců, šlo o dělitelné plnění. Karel Klusáček jakožto jednatel společnosti GOMILLA sám sebe označil za bílého koně a jako svědek vypověděl, že o činnosti této společnosti nic neví. Co se týče žalobcem prováděných hotovostních plateb, byla zde celá řada nesrovnalostí. Podle daňových dokladů (faktur) vystavených společností GOMILLA měly být platby provedeny bezhotovostně, a to dokonce na účet jiné společnosti. Žalobce nejprve prostřednictvím evidence faktur deklaroval, že předmětné faktury nebyly uhrazeny, pak tvrdil, že platil v hotovosti P. N., a když vyšlo najevo, že P. N. v září 2016 zemřel, začal tvrdit, že platil Karlu Klusáčkovi, který to ale popřel.
33. Návrh na doplnění dokazování o účastnický výslech svého jednatele, který uplatnil v podání ze dne 17. 1. 2023, vzal žalobce při ústním jednání zpět; jiné důkazní návrhy žádná ze stran neuplatnila.

34. Při rozhodování o žalobě soud vycházel zejména z této právní úpravy:
35. Podle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH ve znění relevantním pro rozhodná zdaňovací období je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.
36. Podle § 72 odst. 2 písm. a) ZDPH se daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona na zboží, které plátci bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být dodána.
37. Podle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.
38. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném k datu vydání napadeného rozhodnutí daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.
39. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu 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.
40. Podle § 102 odst. 3 daňového řádu v odůvodnění správce daně uvede důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí.
41. Podle § 102 odst. 4 daňového řádu v odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, správce daně dále uvede, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce.
42. Podle § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu daňový subjekt v rámci daňové kontroly plní povinnosti podle § 82 a dále je povinen předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení.
43. Po provedeném řízení soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
44. Soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí. K této závažné vadě je ostatně soud povinen přihlížet z úřední povinnosti, tedy bez ohledu na to, zda ji žalobce tvrdí.
45. Zrušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám správních rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze správní rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo

vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se například správní orgán podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesených námitek a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, bod 28).

46. Napadené rozhodnutí namítanou nepřezkoumatelností netrpí. Žalovaný v jeho odůvodnění nejprve předestřel právní rámec případu, v němž vysvětlil obecná právní východiska dopadající na nyní projednávanou věc, přičemž neopomněl odkázat na relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu. Poté takto nastíněný právní základ vztáhl na správcem daně zjištěný (a v odvolacím řízení doplněný) skutkový stav, přičemž provedené důkazy hodnotil jak jednotlivě, tak v jejich vzájemné souvislosti. V další části odůvodnění napadeného rozhodnutí pak žalovaný reagoval na konkrétní odvolací námítka žalobce proti dodatečným platebním výměřům. Napadené rozhodnutí je přehledně členěno, je z něj patrné, jakými úvahami se žalovaný při hodnocení důkazů řídil a jakým způsobem vykládal aplikované právní předpisy. Žalovaný se v dostatečném rozsahu zabýval klíčovou otázkou projednávané věci, tedy otázkou, zda žalobce unesl důkazní břemeno ohledně faktického přijetí zdanitelných plnění od společnosti GOMILLA, a to v rozsahu deklarovaném v primárních daňových dokladech, a vypořádal též všechny odvolací námítka žalobce. Lze shrnout, že závěry, na nichž je napadené rozhodnutí zbudováno, byly odůvodněny zcela přezkoumatelným způsobem.
47. Neopodstatněná je námitka žalobce, že zjištění správce daně o neplnění daňových společností ze strany společnosti GOMILLA a o tom, že její jednatel pan Karel Klusáček se sám označil za bílého koně, nemohly vést k daňové kontrole a následnému vydání dodatečných platebních výměřů a napadeného rozhodnutí. Jak žalovaný přílehavě konstatoval ve vyjádření k žalobě, k tomu, aby správce daně zahájil u kteréhokoliv daňového subjektu daňovou kontrolu, nemusí disponovat konkrétními podezřeními či pochybnostmi o správnosti či pravdivosti tvrzení toho kterého daňového subjektu. Jak deklaroval Ústavní soud ve stanovisku pléna ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, výklad pojmu daňové kontroly musí být v souladu s obecným významem termínu kontroly. Ten v teorii správního práva označuje postup orgánu veřejné moci, který zjišťuje a eventuálně posuzuje plnění povinností adresáty veřejné správy. Pojmovými znaky takových kontrol bývá možnost zahájení na základě podnětu či ex officio, zákonem upravený postup zahájení, regulace práv a povinností kontrolujících pracovníků i kontrolovaných subjektů, stanovení sankcí pro porušení takových povinností, oprávnění kontrolovaného subjektu podat námítka proti kontrole apod. *Podstatným znakem takové kontroly je mj. možnost jejího namátkového provedení, tedy provedení za situace, kdy kontrolující osoba a priori nedisponuje (konkrétním) podezřením, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti.*
48. Zjištění správce daně týkající se společnosti GOMILLA a jejího jednatele Karla Klusáčka, na něž žalobce odkázal, tedy nebyla podstatná pro zahájení daňové kontroly u žalobce, protože k jejímu zahájení mohlo dojít bez ohledu na tato zjištění, třeba i namátkově. Tato zjištění však byla (spolu s dalšími) významná z hlediska důkazního břemene. S pomocí zjištění, která měl o společnosti GOMILLA (že není zaregistrována k dani z příjmů fyzických osob ze

závislé činnosti či dani vybírané srážkou, nepodala vyúčtování k těmto daním a za rok 2017 ani přiznání k dani z příjmů právnických osob), jakož i dalších zjištění (že jednatel této společnosti Karel Klusáček sám sebe označil za bílého koně a popřel, že by za jmenovanou společnost aktivně jednal, a dále že jednatel žalobce Roman Orálek ve své výpovědi ze dne 7. 1. 2019 označil za osobu, jíž údajně hradil v hotovosti proti podpisu za plnění přijatá od korporace GOMILLA pana P. N., který však v září roku 2016 zemřel), správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost a správnost primárních daňových dokladů, na základě kterých žalobce uplatnil nárok na odpočet daně za rozhodná zdaňovací období. V důsledku toho přešlo důkazní břemeno zpět na žalobce, na kterém bylo, aby vzniklé pochybnosti o faktickém uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění přijatých od společnosti GOMILLA rozptýlil a jinými důkazními prostředky prokázal oprávněnost jím uplatněného nároku na odpočet daně.

49. Z pohledu zákonnosti dodatečných platebních výměrů i napadeného rozhodnutí je podstatné nikoliv to, zda žalobce mohl vědět o neplnění daňových povinností společností GOMILLA, ale to, zda on sám unesl výše nastíněné důkazní břemeno. Soud se plně ztotožňuje s klíčovým závěrem žalovaného, že se tak nestalo a že žalobce žádným z předložených důkazů věrohodně neprokázal, že od společnosti GOMILLA (či od jiného konkrétního subjektu v postavení plátce daně) přijal zdanitelná plnění v deklarovaném rozsahu.
50. K žalobcem namítanému nejasnému vyjádření příčiny a následku v napadeném rozhodnutí soud uvádí, že následkem v posuzované věci bylo neuznání nároku na odpočet daně a jasné deklarovanou příčinou tohoto následku právě neunesení důkazního břemene žalobcem.
51. Není pravdou, že se žalovaný při rozhodování spokojil s jediným tvrzením jednatele společnosti GOMILLA pana Karla Klusáčka, který sám sebe označil za bílého koně. Jak je zřejmé z odůvodnění napadeného rozhodnutí, žalovaný v dané věci vycházel z mnoha dalších skutkových zjištění, která čerpal z celé řady důkazních prostředků, a to jak listinných, tak i z výpovědí svědků, a rovněž z tvrzení samotného žalobce. Jejich posouzení je detailně zachyceno v odůvodnění napadeného rozhodnutí. O tom, že žalovaný nejednal svévolně, tudíž nelze pochybovat.
52. Žalobcovo tvrzení, že na výzvu žalovaného předkládal řadu dokumentů, které ve své souvislosti zcela zjevně prokazovaly, že se tvrzené daňové plnění fakticky uskutečnilo, je formulováno natolik nekonkrétním způsobem, že není možné jej považovat za způsobitý žalobní bod, na jehož základě by soud mohl přezkoumat zákonnost napadeného rozhodnutí.
53. V souladu s dispoziční zásadou, kterou je správní soudnictví ovládáno, je výlučně žalobce tím, kdo prostřednictvím žalobních námitek (bodů) vymezuje hranice soudního přezkumu. Míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. V rozhodnutí ze dne 13. 6. 2007 č. j. 5 As 73/2006-121 Nejvyšší správní soud vyložil, že *„(s)oudní přezkum ve správním soudnictví je co do svého rozsahu nikoli přezkumem neomezeným tzn. soudy nepřezkoumávají a přezkoumávat nemohou žalobami napadená rozhodnutí bez zřetele k tomu, co konkrétně žalobce napadanému správnímu rozhodnutí vytýká. Soudy ve správním soudnictví přezkoumávají žalobou napadená správní rozhodnutí v mezích žalobních bodů (ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s.), tzn. skutkových či právních důvodů, pro které*

žalobce považuje napadené rozhodnutí za nezákonné či nicotné /ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s./. Je proto nezbytné, aby žalobce rozhodné skutečnosti, které dle jeho názoru odůvodňují zrušení žalobou napadeného rozhodnutí resp. prohlášení jeho nicotnosti, v podané soudní žalobě uvedl, protože jenom v případě, že jsou konkrétní žalobní body v podané žalobě dostatečně podrobně uvedeny, může se jimi soud kvalifikovaně zabývat. Míře konkrétnosti uplatněných žalobních bodů pak nutně musí korespondovat míra konkrétnosti odůvodnění soudního rozhodnutí, neboť pokud má soudní přezkum probíhat v mezích žalobních bodů, nelze z povahy věci důvodnost či nedůvodnost zcela obecné námitky odůvodnit zcela konkrétním způsobem, protože nelze předjímat, co konkrétně žalobce namítal. Pokud by tak soud přesto učinil a rozhodnutí přezkoumal se zřetelem k tomu, co v podané žalobě uvedeno není, resp. není postaveno na jisto, že je v žalobě obsaženo, nepostupoval by v takovém případě v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s., neboť by již nešlo o přezkum v rámci žalobních bodů.“ K tomu je třeba dodat, že míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Je nepřipustné, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta

54. Není pochyb o tom, že žalobce v průběhu daňového řízení předložil správnímu orgánu celou řadu listin, jimiž prokazoval oprávněnost jím uplatněného nároku na odpočet daně (smlouva o dílo ze dne 1. 7. 2016, „objednávky Amor Company s.r.o.“, e-maily z roku 2017 deklarující komunikaci žalobce se zájemci o brigádu, několik kontrolních listů s razítkem korporace GOMILLA, několik listů nazvaných klientské kontroly, dohody o provedení práce aj.). Žalovaný se se všemi žalobcem předloženými listinnými důkazními prostředky v napadeném rozhodnutí důkladně zabýval a závěry, ke kterým při jejich hodnocení dospěl, v jeho odůvodnění podrobně popsal. Rozhodně pouze lakonicky netvrdil, že mu předložené důkazy nestačí. Naproti tomu žalobce se proti obsáhlým a zcela konkrétním závěrům žalovaného, jež se týkají provedení dokazování, v žalobě vymezil pouze v krajně obecné rovině a neuvedl, z jakých důvodů závěry žalovaného ohledně hodnocení jednotlivých listin považuje za nesprávné. Jeho povšechné tvrzení, že řada jím předložených dokumentů ve své souvislosti prokazovala faktické uskutečnění tvrzeného daňového plnění, tudíž nelze akceptovat, neboť z něj není patrné, z jakých skutkových či právních důvodů považuje žalobce napadené rozhodnutí za nezákonné, a nejedná se tak o řádný žalobní bod ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s.ř.s. Totéž platí i pro konstatování žalobce, že předložil jak samotné letáky, tak reakce na tyto roznesené letáky. Ani z něj totiž nelze seznat, proč žalobce nesouhlasí s vlastním hodnocením těchto důkazních prostředků ze strany žalovaného.

55. Mylné je i žalobcovo přesvědčení, že žalovaný v dané věci pochybuje pouze o tom, že zdanitelné plnění žalobci poskytla právě společnost GOMILLA. Ve skutečnosti správce daně i žalovaný zpochybnili nejen osobu dodavatele zdanitelných plnění deklarovaných na primárních daňových dokladech, ale i to, že žalobce tato zdanitelná plnění přijal v rozsahu uvedeném na těchto dokladech. S ohledem na rozpor mezi tvrzeními samotného žalobce o povaze předmětných plnění a jejich vymezení na primárních daňových dokladech byl ostatně sporný i samotný předmět zdanitelných plnění. Soud na tomto místě připomíná, že předmětem plnění dle 31 primárních daňových dokladů vystavených společností GOMILLA měla být „kontrola, náborování a hledání distributorů“, zatímco žalobce tvrdil, že předmětem plnění byla „roznáška reklamních letáků do schránek obyvatel dle rajonů.“ Primární daňové doklady vymezují předmět zdanitelného plnění krajně neurčitě, k čemuž

přistupuje skutečnost, že nenesou ani žádný odkaz na jiné důkazní prostředky (objednávku, dodací list, předávací protokol apod.), jenž by umožnil specifikaci předmětu a rozsahu plnění. Sám žalobce ostatně v průběhu daňového řízení v reakci na výzvu správce daně připustil, že „*text na faktuře je poněkud nešťastně formulován.*” Soud má ve shodě se závěry žalovaného za to, že žalobce žádným z předložených důkazních prostředků neprokázal faktické přijetí zdanitelných plnění od společnosti GOMILLA (či jiného plátce daně), a to v deklarovaném předmětu a rozsahu.

56. Žalobcova lamentace, že je ve značně nevýhodné situaci, pokud zákonem není alespoň rámcově uloženo, jak má prokázání skutečností vypadat, nemůže obstát. Je věcí daňového subjektu, jaké důkazy si obstará a v daňovém řízení správci daně předloží za účelem prokázání nároku na odpočet daně. V této souvislosti je možné poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007 č. j. 2 Afs 177/2006 – 61, podle kterého „*(j)e třeba mít přitom stále na zřeteli, že každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti v daném případě především vzhledem k povaze poskytovaných služeb a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 19 odst. 1 zákona o DPH. V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromáždřoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně.*“ Jinými slovy řečeno, bylo věcí žalobce, aby si zajistil a správci daně na jeho výzvu předložil jakékoliv věrohodné důkazní prostředky, které by prokazovaly jeho tvrzení o přijetí deklarovaných zdanitelných plnění od společnosti GOMILLA. Žádný takový důkazní prostředek v průběhu celého daňového řízení ze strany žalobce předložen nebyl.
57. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nikoliv vágně, ale naopak přesvědčivě vysvětlil, z jakého důvodu považuje z hlediska žalobcem uplatněného nároku na odpočet daně za neprůkazné správcem daně vyžádané zprávy Komerční banky, a.s., a Fio banky, a.s., podle nichž mohl Karel Klusáček disponovat prostředky na účtech společnosti GOMILLA zřízených u těchto bank, a rovněž zprávu Ministerstva vnitra, podle níž měl Karel Klusáček přístupové právo do datové schránky společnosti GOMILLA a prostřednictvím jeho přihlašovacích údajů také došlo k přihlášení do datové schránky jmenované společnosti. Podle zpráv zmíněných bank nedošlo v době od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2017 na bankovních účtech společnosti GOMILLA k žádným transakcím, jež by mohly jakkoliv souviset se zdanitelnými plněními, které měla jmenovaná společnost údajně poskytnout žalobci. Z toho je zřejmé, že Karel Klusáček fakticky žádné transakce na těchto účtech v rozhodné době neprováděl, což ostatně plně koresponduje s obsahem jeho výpovědi, podle níž za společnost GOMILLA ve skutečnosti nejednal a funkci jejího jednatele zastával na požádání své známé jen naoko, jako tzv. bílý kůň. To, že Karlu Klusáčkovi byly poskytnuty přihlašovací údaje umožňující přístup do datové schránky společnosti GOMILLA, rovněž nevypovídá nic o jeho faktickém působení ve funkci jednatele společnosti, ani to neprokazuje, že to byl právě on, kdo se do datové schránky v roce 2017 přihlásil a odeslal správci daně datovou zprávu potvrzující osobní jednání s jednatelem žalobce a provedení prací. Jak Karel Klusáček konzistentně uváděl, přihlašovací údaje pro přístup k datové schránce sice vyzvedl, ale předal je paní Z. M., tedy právě té osobě, která ho za úplatu několika stokorun přesvědčila, aby se stal jednatelem společnosti GOMILLA, a sám se do datové schránky nikdy nepřihlásil. Tato část výpovědi Karla Klusáčka, jež nadto plně koresponduje s tím, že se o výkon podnikatelské činnosti

společnosti GOMILLA vůbec nezajímal a prakticky nic o ní nevěděl, je důkazem toho, že Karel Klusáček nemá s datovou zprávou odeslanou v roce 2017 správci daně z datové schránky společnosti GOMILLA nic společného. Vzhledem k tomu, že pod zmíněnou zprávou bylo uvedeno jeho jméno (s připojením dodatku „jednatel, GOMILLA s.r.o.“), jedná se nepochybně o falešnou zprávu napsanou někým, kdo se za Karla Klusáčka toliko vydával. Lze předpokládat, že to byla právě paní Z. M., kdo jménem společnosti GOMILLA komunikoval navenek, a to i prostřednictvím datové schránky, kterou ona sama aktivovala, jak prokazuje její výpověď na policii ze dne 9. 8. 2017 zachycená v úředním záznamu, hodnocená žalovaným v bodě 62 napadeného rozhodnutí. Žalovaný tudíž nepochybil, jestliže v napadeném rozhodnutí (body 27 a 59) zpochybnil věrohodnost datové zprávy odeslané v roce 2017 správci daně z datové schránky společnosti GOMILLA jménem Karla Klusáčka. Tvrzení žalobce, že zprávy výše zmíněných bank a zpráva Ministerstva vnitra jsou důkazy, které prokazují aktivní spolupráci pana Klusáčka na fungování společnosti GOMILLA, s ohledem na výše uvedené nelze akceptovat.

58. Karel Klusáček byl v průběhu daňového řízení správcem daně vyslechnut dne 27. 1. 2020 za přítomnosti zástupce žalobce. Svědecká výpověď jmenovaného byla, pokud jde o jeho toliko formální působení ve funkci jednatele společnosti GOMILLA, plně konzistentní s obsahem jeho předchozí výpovědi, kterou učinil o necelý rok dříve v daňovém řízení týkajícím se jiného daňového subjektu. K žádné významné změně výpovědi či uvádění rozporuplných skutečností ze strany Karla Klusáčka tedy nedošlo.
59. Žalovaný v napadeném rozhodnutí (viz jeho body 37 a 38) náležitě zdůvodnil, z jakého důvodu neuvěřil písemnému prohlášení ze dne 14. 6. 2019 vystavenému na žádost žalobce pro účely provádění daňové kontroly, které je opatřeno úředně ověřeným podpisem Karla Klusáčka. Poukázal přitom zejména na rozpor mezi obsahem tohoto prohlášení a svědeckou výpovědí Karla Klusáčka ze dne 27. 1. 2020, v níž jmenovaný mj. uvedl, že jej jednatel žalobce pan Orálek kontaktoval v létě roku 2019, a když se sešli před pardubickým nádražím, tak mu (Karel Klusáček) na jeho žádost podepsal „nějaký papír“, přičemž si hlídal jen to, aby nepodepisoval nějakou fakturu. Soud má ve shodě s názorem žalovaného za to, že pokud Karel Klusáček, dle vlastních slov bezdomovec, jenž funkci jednatele společnosti GOMILLA převzal za úplatu několika stokorun na žádost své známé z jedné pardubické restaurace paní Z. M. a který o činnosti této společnosti takřka nic nevěděl (takže na dotazy správce daně, které se této společnosti týkaly, v rámci svědecké výpovědi učiněné v roce 2020 odpovídal převážně slovy „nevím“ a „neviděl“), podepíše na žádost jednatele žalobce pro účely daňové kontroly dne 14. 6. 2019 prohlášení, ve kterém stvrzuje, že společnost GOMILLA realizovala v rozhodných zdaňovacích obdobích vlastními zaměstnanci zakázku pro žalobce ve formě činností korelujících s činnostmi sjednanými ve smlouvě, že byly řádně vystavovány faktury a že pohledávky společnosti GOMILLA za žalobcem jsou nulové, je takové prohlášení naprosto nevěrohodné. Autor tohoto prohlášení jím totiž potvrdil něco, o čem ve skutečnosti neměl ani ponětí.
60. Na řečnickou otázku žalobce, proč by pan Klusáček podepisoval text, který není pravdivý, lze odpovědět velice prostince. Karel Klusáček tak učinil na žádost žalobce, protože byl ochotný podepsat (dle svých slov s výjimkou faktur) téměř cokoli, stejně jako byl svolný k tomu, aby se za pár stokorun nechal zlákat k výkonu funkce jednatele společnosti GOMILLA. Lze jen spekulovat o tom, zda jeho ochota podepsat zmíněné prohlášení byla

těž podpořena motivační úplatou v podobě několika stokorun, či zda tak učinil bezúplatně ve snaze vyhovět jednateři žalobce.

61. Soudu není zřejmé, z jakého důvodu žalobce vytyká žalovanému, že si jako důkaz neobstaral výpověď pana Klusáčka z trestního řízení vedeného proti společnosti GOMILLA. Dle náhledu soudu k prokázání faktické role Karla Klusáčka ve věci žalobcova nároku na odpočet daně ze zdanitelných plnění přijatých od společnosti GOMILLA a fungování jmenovaného v této společnosti plně postačovaly správce daně provedené důkazy, tedy především obě svědecké výpovědi, které jmenovaný učinil v rámci daňových řízení úzce souvisejících s činností společnosti GOMILLA. Ty jsou co do jejich obsahu zcela konzistentní a kromě toho pravdivost jejich obsahu potvrzují též další v řízení provedené (a žalovaným hodnocené) důkazy, jako například výpověď paní Z. M. na policii ze dne 9. 8. 2017 zachycená v úředním záznamu.
62. Tvrzení žalobce o rozporuplnosti jednání Karla Klusáčka zůstalo opět bez jakékoliv bližší specifikace toho, v čem žalobce namítanou rozporuplnost spatřuje. Vzhledem k tomu, že Karel Klusáček byl v průběhu daňového řízení správce daně vyslechnut za přítomnosti zástupce žalobce, a žalobci tak bylo umožněna realizace práva klást tomuto svědkovi otázky, jejichž zodpovězení považoval za potřebné z hlediska objasnění skutkového stavu věci, soud ve shodě s názorem žalovaného nevidí jediný důvod, proč by měl žalovaný Karla Klusáčka jako svědka v dané věci vyslýchat opakovaně. Takovým důvodem nemůže být ani žalobcem nastíněná možnost lepšího zhodnocení chování jmenovaného. Jak již bylo soudem konstatováno shora, správce daně provedené důkazy objasnily faktickou roli Karla Klusáčka v projednávané věci víc než dostatečně. Žalobcovo tvrzení o zásadních rozporech mezi jedinou výpovědí pana Klusáčka a mnoha důkazy, které tuto výpověď znevěrohodňují, je opět nezpůsobilým žalobním bodem, neboť z něj není ani v nejmenším patrné, v čem žalobce ony zásadní rozpory spatřuje a které jsou ty „mnohé“ důkazy, jež výpověď Karla Klusáčka činí nevěrohodnou. Jak již bylo soudem uvedeno výše, není jeho úkolem domýšlet se, co konkrétně měl žalobce těmito blíže nespecifikovanými tvrzeními na mysli. Se všemi důkazními prostředky, které byly v průběhu daňového řízení předloženy žalobcem nebo které si správce daně sám opatřil, se žalovaný dostatečně vypořádal v napadeném rozhodnutí a vyhodnotil je v jejich vzájemném kontextu. Závěry, ke kterým při jejich posouzení dospěl, považuje soud za logické a plně se s nimi ztotožňuje. Pouze na okraj k tomu soud dodává, že při rozhodování v dané věci žalovaný vycházel nikoliv z jedné, ale ze dvou svědeckých výpovědí Karla Klusáčka, které jsou vzájemně konzistentní.
63. Žalovaný se při rozhodování v dané věci v žádném případě nespokojil pouze s tím, že se Karel Klusáček v rámci své výpovědi, kterou učinil v roce 2019, označil za bílého koně. Odůvodnění napadeného rozhodnutí svědčí o tom, že obsah svědecké výpovědi jmenovaného žalovaný zkoumal a hodnotil též na podkladě dalších zjištění, která si obstaral z mnoha jiných v řízení provedených důkazů. Postupoval tak v souladu s ustanovením § 8 odst. 1 daňového řádu, tj. při dokazování hodnotil důkazy podle své úvahy a posuzoval každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlížel ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Karel Klusáček v rámci svých výpovědí srozumitelně a vylíčil, co vedlo k tomu, že se stal jednatelem společnosti GOMILLA, a věrohodně popsal také to, jak se podílel, či spíše nepodílel na činnosti této společnosti. Pravdivost jeho výpovědi prokazují i další správce daně provedené důkazy. K argumentaci žalobce, že v

daňovém řízení je nutno osobu jednatele společnosti považovat za orientovanou a způsobilou svou funkci vykonávat, takže povinností žalovaného bylo vycházet z toho, že jednatel společnosti (GOMILLA Karel Klusáček) je kompetentní osobou, soud uvádí, že rozhodující je vždy faktický stav věci, jenž plyne z provedeného dokazování, a nikoliv obecně formulované „předpoklady“ spojované s osobou vykonávající funkci statutárního orgánu společnosti. Pokud byla určitá osoba (zde Karel Klusáček, jenž sám sebe označil za bezdomovce) najata za pár stokorun, aby vykonávala funkci jednatele společnosti, o jejíž činnosti prakticky nic nevěděla a ani se o ní nezajímala, a její role ve společnosti spočívala v podstatě pouze v předání přihlašovacích údajů umožňujících přístup k datové schránce společnosti tomu, kdo jej najal, a v bezduchem podepisování listin na žádost jiných osob, pak se jednalo o typického „bílého koně“, jenž sloužil jako zástěrka k zakrytí jiných osob, které ve skutečnosti za danou společnost navenek jednaly. Dovožovat, že i v případě takové osoby je nutno vycházet z toho, že se jedná o osobu kompetentní, orientovanou a způsobilou vykonávat svou funkci, je holý nesmysl popírající objektivní realitu.

64. Výdajovým pokladním dokladům, které žalobce z neznámého důvodu předložil až v rámci odvolacího řízení a jimiž deklaroval hotovostní úhradu částek fakturovaných primárními daňovými doklady, žalovaný v napadeném rozhodnutí nevytýkal pouze jejich neúplnost spočívající v absenci údajů o osobě, která v nich uvedené částky vyplatila, včetně jejího podpisu, jakož i údajů o osobě, které byly tyto částky vyplaceny, ale též řadu dalších nedostatků, které zásadním způsobem zpochybňují věrohodnost a průkaznost těchto listin. V bodě 65 napadeného rozhodnutí poukázal na to, že podle šesti z těchto výdajových pokladních dokladů měla být úhrada provedena dříve, než vůbec došlo k uskutečnění zdanitelného plnění dle primárních daňových dokladů, takže žalobce v této době nemohl mít ani k dispozici podklad o výši závazku, která nevyplývala ani z jiných listin. Ve výdajových pokladních dokladech je odkazováno nikoliv na číslo faktury vystavené společností GOMILLA, ale vždy na interní označení faktury žalobcem, takže pro potřeby společnosti GOMILLA by byl výdajový pokladní doklad neprůkazným (nemohla by ho přiřadit k příslušné faktuře). Podle evidence přijatých faktur, kterou žalobce předložil správci daně v průběhu daňové kontroly dne 9. 7. 2019, byly primární daňové doklady vystavené společností GOMILLA dosud neuhrazeny, což žalobce následně prostřednictvím výdajových pokladních dokladů popřel. Nevěrohodnost jím předložených výdajových pokladních dokladů dokládá i požadavek společnosti GOMILLA formulovaný v jednotlivých primárních daňových dokladech, podle něhož měly být závazky žalobce vůči společnosti GOMILLA uhrazeny bezhotovostně na účet jiné společnosti SIR-LEN OPTIMAL LLC. Ke všem těmto okolnostem, k nimž se žalobce v žalobě nijak nevyjádřil a které ve svém souhrnu zásadním způsobem zpochybňují věrohodnost výdajových pokladních dokladů, přistupuje i nekonzistentnost označení osoby, které měly být údajně hotovostní úhrady poskytovány. Žalobce nejprve za tuto osobu označil P. N. a poté, co vyšlo najevo, že byl v té době již po smrti, označil Karla Klusáčka.

65. Jak již bylo konstatováno, ve výdajových pokladních dokladech v kolonce „Vyplaceno komu“ chyběly údaje o osobě, které byly částky vyplaceny, takže nebylo možné tuto osobu s uvedenými údaji konfrontovat. V silách žalobce, jenž výdajové pokladní doklady vystavil, a nepochybně též v jeho vlastním zájmu bylo dbát na to, aby v nich byly řádně vyplněny všechny údaje potřebné pro pozdější identifikaci provedené platby včetně případného

ztotožnění konkrétní osoby, která dané částky za společnost GOMILLA převzala, přestože mu žádný zákon takovou povinnost výslovně neukládá.

66. Není pravdou, že žalovaný vytkl žalobci i to, že podpisy na výdajových pokladních dokladech nejsou podpisy Karla Klusáčka. Žalovaný ve spojitosti s těmito doklady pouze konstatoval, že je na nich vždy razítko žalobce a společnosti GOMILLA s podpisem, jež by mohl být přečten jako „Klusáček“. V bodě 70 napadeného rozhodnutí žalovaný naopak výslovně uvedl, že se nikterak nezabýval porovnáváním podpisů Karla Klusáčka na jednotlivých dokumentech, nota bene na žalobcem předložených výdajových pokladních dokladech, a že závěr o jejich neprůkaznosti a nevěrohodnosti dovodil nikoliv z podpisu uvedeného na tom kterém výdajovém pokladním dokladu, ale z jiných skutečností specifikovaných v bodě 65 napadeného rozhodnutí.
67. Soud k tomu dodává, že i kdyby žalobce prokázal vyplacení částek uvedených ve výdajových pokladních dokladech Karlu Klusáčkovi (což se nestalo), nemohlo by to nijak ovlivnit závěr správního orgánu, že neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání nároku na odpočet daně. Samotná realizace úhrady určité finanční částky totiž nepostačuje k prokázání přijetí určitého zdanitelného plnění v konkrétním rozsahu. V nyní posuzované věci nebyly ze strany žalobce předloženy žádné relevantní důkazy, jimiž by bylo věrohodně prokázáno, že zdanitelná plnění deklarovaná v primárních daňových dokladech pro žalobce uskutečnila právě společnost GOMILLA, stejně jako nebyly předloženy žádné důkazy dokládající konkrétní rozsah a předmět plnění, které měla společnost GOMILLA žalobci poskytnout. Na tyto okolnosti podstatné z hlediska nároku na odpočet daně nelze usuzovat ze samotné úhrady určité finanční částky, neboť zkrátka není zřejmé, za co konkrétně měla být příslušná částka vyplacena.
68. Neopodstatněná je taktéž námitka žalobce, že správce daně nepostupoval bez zbytečných průtahů. Z hlediska zákonnosti napadeného rozhodnutí je v tomto směru podstatné výlučně to, že při jeho vydání nebyla překročena prekluzivní lhůta, v níž jedině může dle zákona dojít ke stanovení daně. Měl-li žalobce za to, že je správce daně v rozporu se zákonem nečinný, mohl využít prostředků, které mu daňový řád k ochraně před nečinností poskytuje v § 38, což evidentně neučinil. K argumentaci žalobce, že se odvolával na spolupráci s P. N., který v té době byl již mrtvý, protože si prostě po tak dlouhé době spletl roky, pak soud uvádí, že v daňovém řízení na základě provedení dokazování vyšla najevo celá řada zjištění prokazujících nevěrohodnost i dalších žalobcem uplatněných tvrzení a nedostatečnost jím předkládaných důkazů, jež ve svém souhrnu vylučují, že na straně žalobce došlo k pouhé záměně osob z důvodu časového odstupu od rozhodných zdaňovacích období. Soud na tomto místě pro stručnost odkazuje na podrobné hodnocení těchto zjištění v napadeném rozhodnutí a dodává, že ani „nahrazením“ P. N. osobou Karla Klusáčka si žalobce vzhledem ke zjištěné faktické roli tohoto jednatele společnosti GOMILLA příliš nepomohl.
69. Zbývá dodat, že žalovaný rozhodně napadeným rozhodnutím netrestá žalobce za nezákonné jednání společnosti GOMILLA, o kterém žalobce dle svých slov nemohl vědět. Dodatečné vyměření daně žalobci není trestem za nějaká pochybení, k nimž došlo ze strany společnosti GOMILLA, ale přímým důsledkem toho, že žalobce v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno a neprokázal oprávněnost jím uplatněného nároku na odpočet daně. Povinností správce daně a potažmo též žalovaného nebylo prokázat v daňovém řízení žalobci vinu, ale

posoudit, zda jím předložené důkazy ve spojení s dalšími zjištěními, která si správní orgán opatřil z vlastní činnosti, prokazují faktické přijetí zdanitelných plnění žalobcem od společnosti GOMILLA v deklarovaném předmětu a rozsahu, popř. přijetí takového plnění od jiného plátce daně. Této povinnosti správní orgány obou stupňů dostaly. Postupovaly přitom zcela v souladu se základními zásadami správy daní vyjádřenými v § 5 – § 9 daňového řádu, svá rozhodnutí náležitě zdůvodnily a v jejich jednání soud žádnou svévoli nespatřuje.

70. Doplnující tvrzení jdoucí nad rámec včas uplatněných žalobních námitek, která žalobce učinil součástí svého přednesu při ústním jednání před soudem, byla uplatněna až po uplynutí lhůty stanovené pro rozšíření žaloby (§ 71 odst. 2 ve spojení s § 72 odst. 1 s.ř.s.), a soud k nim již z tohoto důvodu nemůže přihlížet. K těmto tvrzením soud pouze *obiter dictum* uvádí, že pouhá skutečnost, že proti žalobci nebylo zahájeno trestní řízení, nijak neprokazuje, že v daňovém řízení unesl důkazní břemeno ohledně prokázání nároku na odpočet daně. Argumentace žalobce, že zaměstnanci provádějící distribuci letáků obvykle požadují výplatu mzdy v hotovosti, pomíjí skutečnost, že se v daném případě mělo jednat o zaměstnance společnosti GOMILLA (stranou pozornosti soud ponechává skutečnost, že v průběhu daňového řízení nezaznělo jméno ani jednoho zaměstnance této společnosti). Soud nevidí žádný objektivní důvod, který by měl žalobce motivovat k péči o to, aby jiná společnost (GOMILLA) mohla své zaměstnance vyplácet v hotovosti. Jak v řízení vyšlo najevo, společnost GOMILLA měla několik bankovních účtů, a tudíž jí nic nebránilo v tom, aby prostředky na výplatu mezd svých zaměstnanců, pokud kdy nějaké zaměstnance měla, vybírala z těchto účtů.
71. Vzhledem k tomu, že soud nepřisvědčil žádné ze žalobních námitek, prvním výrokiem rozsudku žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. jako nedůvodnou zamítl.
72. Protože žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady v řízení nevznikly, soud ve druhém výroku rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

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

Praha 20. dubna 2023

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu