



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců JUDr. Davida Krysky a Mgr. Věry Pazderové, LL.M., M.A., ve věci

žalobkyně: **Jana Kolková**, IČO 87628309  
sídlem Kyjevská 2857, 272 04 Kladno  
zastoupena advokátkou Mgr. Bc. Klárou Luhanovou  
sídlem Šafaříkovy sady 2455/5, 301 00 Plzeň

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 7. 2023, č. j. 24091/23/5300-22443-702189,

takto:

I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 7. 2023, č. j. 24091/23/5300-22443-702189, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku částku ve výši 11 228 Kč, a to k rukám její zástupkyně Mgr. Bc. Kláry Luhanové.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) dodanou dne 14. 9. 2023 do datové schránky soudu domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 7. 2023, č. j.

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

24091/23/5300-22443-702189 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 29. 4. 2022, č. j. 2596576/22/2121-60561-209536, kterým mu správce daně doměřil DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2019 ve výši 362 700 Kč a penále ve výši 72 540 Kč a platební výměr ze dne 29. 4. 2022, č. j. 2213781/22/2121-60561-209536, kterým mu správce daně vyměřil DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2019 ve výši 350 074 Kč oproti původně vykázanému nadměrnému odpočtu ve výši 12 017 Kč (dále jen „platební výměry“). Důvodem změny výše daňových povinností žalobkyně jakožto distributorky letáků pro společnost Česká distribuční a.s. bylo neuznání deklarovaných přijatých zdanitelných plnění od společnosti STELVIO s.r.o. (dále jen „STELVIO“) spočívajících v subdodavatelské distribuci, dopravě a kontrole roznosu letáků.

### Obsah žaloby

2. Úvodem žalobkyně požadovala vedle zrušení napadeného rozhodnutí i zrušení platebních výměrů, neboť nápravy žalobkyní tvrzených vad podle ní nelze docílit pouze zrušením napadeného rozhodnutí.
3. *Žalobkyně namítala nepřezkoumatelnost* napadeného rozhodnutí. Není patrné, jak žalovaný hodnotil důkazní prostředky. Závěr o neunesení důkazního břemene žalobkyní je sice zřejmý, ale není zřejmé, co vlastně neprokázala a proč je drobným nesrovnalostem přičítán vyšší význam než celkovému vyznění důkazů. Ohledně paragonů dle žalovaného na jednu stranu žalobkyně unesla dokladovou povinnost, nicméně žalovaný paragonům odepírá důkazní hodnotu kvůli neočíslování, nesrovnalostem v písmu apod. a z toho dovozuje důvodné pochybnosti, jež přenášejí důkazní břemeno na žalobkyni. Žalobkyni tak není zřejmé, zda primární dokladovou povinnost unesla, či nikoliv. Žalovaný také nehodnotil jím uváděné pochybnosti v návaznosti na vysvětlení žalobkyně a v kontextu dalších zjištění, nýbrž pouze vyzdvihoval jednotlivé detaily.
4. Na to dle žalobkyně navazuje *nesprávné a neúplné zjištění skutkového stavu*. Správce daně a žalovaný si vybrali jen skutečnosti podporující jejich závěry a bagatelizovali ty, které svědčily v její prospěch. Ohledně plnění od společnosti STELVIO měl správce daně pochybnosti o této spolupráci, nicméně nepřihlédl k řadě okolností svědčících v její prospěch: Svědkyně Jelínková (jednatelka STELVIO) sice po dlouhém časovém odstupu nevyprávěla konkrétně, ale prokázala spolupráci žalobkyně, když uvedla, že společnost STELVIO disponovala dostatečným počtem „dohodářů“, prokázala znalost zakázkového systému CEDI, přihlašovacích údajů žalobkyně i detailního postupu roznosu a kontrol a potvrdila souhrny dokladů předložených žalobkyní i své podpisy. Společnost STELVIO také předložila paragony odpovídající částkou, popisem plnění i daty paragonům žalobkyně (přepsání některých kopií jiným písmem je přitom běžné v případech, kdy je průpisová kopie nečitelná, a shodu předmětu plnění, částky a data nijak nezpochybňuje). Svědkyně Jelínková potvrdila také existenci řidiče, přičemž omyl žalobkyně ve jméně řidiče nemůže založit důvodné pochybnosti. Ze systému CEDI a z dalších důkazů zároveň vyplynulo, že k plnění vůči České distribuční a.s. došlo a že je žalobkyně nemohla obstarat svépomocí. Ani z výpočtů žalovaného v odst. 69 napadeného rozhodnutí (tj. že ve vzorovém týdnu hradila STELVIO vyšší částku, než jakou účtovala svému odběrateli) nelze dovodit, že by nedošlo k plnění od společnosti STELVIO, protože by muselo být posouzeno celé období spolupráce a porovnány celkové výsledky. A pokud podle žalovaného nebylo možné ověřit zdanění u společnosti STELVIO, protože poskytnutá plnění v části A3 kontrolních hlášení dodavatel

uvedl souhrnem, přehlízí, že hodnota plnění v části A3 nikdy neklesla pod souhrn částek na dokladech vydaných žalobkyni, takže kontrolní hlášení nejsou v rozporu.

5. Je nutné zohlednit, že podnikání není o skladování dokladů tak, aby každá transakce byla ověřitelná z několika zdrojů a zanechala zcela nepochybnou ucelenou stopu. Požadavek na auditní stopu musí mít své limity. Důkazní povinnost podle žalobkyně unese daňový subjekt i prokázáním, že jednotlivé skutečnosti v souhrnu dokládají celou transakci, byť i s drobnými nesrovnalostmi. S odstupem téměř 3 let od uskutečnění plnění síla důkazních prostředků, zejména svědků, přirozeně slábne, což nelze klást žalobkyni k tíži. Nelze absolutizovat ani chyby při vypisování dokladů, zejména když je správce daně v dokladové fázi uzná. Žalobkyně tudíž má za to, že dostala důkazní povinnosti, a bylo na žalovaném, aby důkazy žalobkyně vyvrátil, např. mohl vyslechnout řidiče, vyžádat si účetnictví společnosti STELVIO, eventuálně u ní provést daňovou kontrolu. Žalovaný také nesprávně žalobkyni vytýkal, že měla označit konkrétní listiny z trestního spisu. Ten totiž žalobkyně nemohla mít k dispozici, protože byla podezřelou osobou, která do něj na rozdíl od oznamovatele nemohla nahlížet před ukončením věci či zahájením trestního stíhání.
6. *Jako procesní vadu* žalobkyně namítala porušení § 92 odst. 2 a odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2023 (dále jen „daňový řád“). Předložila totiž kompletní auditní stopu, tím unesla důkazní břemeno a bylo na žalovaném, aby její tvrzení vyvrátil. Volné hodnocení důkazů nesmí vykazovat svévoli, přesto však správce daně v její prospěch hovořící důkazy hodnotil jen v neprospěch žalobkyně, a to jen na základě drobných nesrovnalostí. Drobné nepřesnosti však nestačí ke zpochybnění důkazů. Žalovaný neprovedl ani veškeré dostupné důkazy, zejména když si nevyžádal trestní spis. V případě zdaňovacího období 3. čtvrtletí 2019 navíc správce daně překročil svá oprávnění v rámci postupu k odstranění pochybností, když nezahájil řádnou daňovou kontrolu, a tím žalobkyni zkrátil na právech. Není přitom pravdou, že by žalovaný mohl toto pochybení zhojit.
7. Žalobkyně také namítala *nesprávné právní posouzení* v bodě 98 napadeného rozhodnutí, neboť žalovaný přehlízí, že rámcové písemné smlouvě o spolupráci mohla předcházet stejná smlouva ústní, přičemž se svědkyně nedotázal na to, zda rámcové smlouvy byly vždy jen písemné.

### Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný navrhl, aby byla žaloba jako nedůvodná zamítnuta. Uvedl, že správce daně i žalovaný se podrobně zabývali žalobkyní předloženými důkazními prostředky a žalobkyni se svými závěry seznámili, zejména s tím, v čem spočívají pochybnosti o naplnění formálních i hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet DPH stanovených v § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2019 (dále jen „zákon o DPH“), přičemž žalobkyni vždy poskytli dostatečný časový prostor pro reakci. Napadené rozhodnutí přitom reaguje a věcně vypořádává uplatněné námitky, takže není nepřezkoumatelné. Byly to právě důkazní prostředky od žalobkyně, které nejenže neodstranily pochybnosti správce daně, ale ještě je více prohloubily. Z odst. 35 napadeného rozhodnutí je přitom zjevný závěr žalovaného, že žalobkyně dostala své primární důkazní povinnosti, když předložila paragony a daňovou evidenci.
9. Žalobkyně ani nekonkretizovala, v jakých případech měl žalovaný údajně vybírat skutečnosti pouze v její neprospěch, a naopak ve svém odkazu na provedené důkazy zcela pomíjí jejich hodnocení daňovými orgány. Pokud jde o paragony, ty nevykazovaly

náležitosti daňového dokladu podle § 26 a násl. zákona o DPH z důvodu absence číslování. Porovnáním paragonů žalobkyně a deklarovaného dodavatele byly navíc zjištěny nesrovnalosti v písmu, ačkoliv byly vystaveny na propisovacím tiskopisu, a měly by být tedy totožné. Svědkyně Jelínková sice obecně potvrdila spolupráci se žalobkyní, nicméně nebyla schopna sdělit žádné konkrétní skutečnosti o navázání spolupráce a uvedla skutečnosti odporující tvrzením žalobkyně, obsahu rámcových smluv i dalším zjištěním správce daně. Co se týče kontrolního hlášení společnosti STELVIO, ta sice předložila evidenci pro účely DPH, avšak vedenou neprůkazně, neboť uskutečněná zdanitelná plnění za jednotlivé měsíce uvedla jen souhrnnou částkou, takže nebylo možné ověřit zahrnutí sporných paragonů do oddílu A3 kontrolního hlášení. Částky v kontrolním hlášení přitom neodpovídaly součtu částek na paragonech. V odvolacím řízení žalobkyně při ústním jednání prezentovala systém CEDI na vzorovém týdnu KW27 roku 2019. Žalovaný ovšem nerozporoval uskutečnění distribuce letáků žalobkyní pro Českou distribuční a.s. na základě rámcových smluv o zajišťování roznosu materiálu, nýbrž přijetí plnění od společnosti STELVIO. Ta měla být uskutečňována na základě objednávek v programu CEDI detailně specifikujících předmět objednávky, čemuž odpovídala i detailní specifikace ve fakturaci žalobkyně pro Českou distribuční a.s. (den uskutečnění, oblast, titul letáků, váha, počet, cena apod.). Oproti tomu však paragony za zajištění distribuce letáků společností STELVIO postrádaly jakoukoliv identifikaci poskytovaných služeb, což znemožnilo určit rozsah, předmět či další podrobnosti plnění. V přehledech fakturovaného týdne KW27 roku 2019 byly přitom zjištěny i další nesrovnalosti, z nichž nejmarkantnější je to, že žalobkyně účtovala odběrateli nižší částku, než kterou jí fakturoval deklarovaný dodavatel.

10. Důkazní prostředky zmíněné žalobkyní tudíž nedokládají přijetí plnění v deklarovaném rozsahu a předmětu od dodavatele STELVIO. Pochybnosti vyplývaly ze zjištění o této společnosti, z její reakce na výzvu správce daně, z nekonkrétní výpovědi její jednatelky, rozporu s dalšími důkazními prostředky a tvrzeními žalobkyně, žalobkyniny neznalosti osoby přijímající úhrady za poskytnutá plnění, z absence přesvědčivých a na sebe navazujících důkazních prostředků, i z důkazů provedených v odvolacím řízení. Co se týče poukazu žalobkyně na běžný podnikatelský standard a časový odstup, žalovaný zdůrazňuje, že daňový subjekt je povinen prokázat nárok na odpočet DPH, a jakým způsobem tak učiní, je plně v jeho režii. Žalobkyně přitom neposkytla důkazní prostředky, které by vytvořily spolehlivou auditní stopu, a tudíž neunesla své důkazní břemeno. Správce daně není tím, kdo prokazuje, jak se odehrál účetní případ, o němž má pochybnosti, tuto povinnost měla výhradně žalobkyně. Žalobkyně sice v odvolání navrhla výslech řidiče Jana Micky, nicméně důkazní návrh vzala zpět z důvodu, že by si nepamatoval přesné počty letáků a dny rozvozu, přičemž tuto skutečnost lze prokázat systémem CEDI. Co se týče obstarání účetnictví deklarovaného dodavatele, předmětem posouzení byla oprávněnost nároku na odpočet DPH uplatněného žalobkyní, a nikoliv tvrzeným dodavatelem. K otázce trestního spisu pak žalovaný zdůraznil, že žalobkyně měla na základě rozhodnutí o prodloužení lhůty ze dne 18. 4. 2023 dostatek času, aby označila sp. zn. trestního řízení a příslušné oddělení Policie České republiky. Tu ovšem neuvedla a z obecně formulovaného důkazního návrhu ani není patrné, co jí mělo být prokázáno.
11. K tvrzeným vadám postupu správce daně žalovaný odmítl, že by žalobkyně předložila kompletní auditní stopu účetních případů. U předložených důkazních prostředků se přitom nejednalo jen o drobné nedostatky, ale o to, že si odporovaly. Žalovaný poukázal na nedostatky a nekonkrétnost sporných paragonů, rozpory mezi rámcovou smlouvou s deklarovaným dodavatelem, kterou nelze spárovat s paragony, a rámcovými smlouvami

s Českou distribuční a.s. v otázce kontroly a dopravy, na zcela obecný ceník za distribuci letáků taktéž neumožňující spárování s paragony, nemožnost kontroly vyúčtování deklarovaného dodavatele v systému CEDI, distribuční plány nespecifikující předmět a rozsah plnění poskytnutého deklarovaným dodavatelem, rozpory v paragonech a v listině o kontrole distribuce, pochybnosti u výdajových pokladních dokladů vystavovaných souhrnně k několika paragonům vždy tak, aby nepřekročily částku 10 000 Kč, pokladní knihu dokládající, že výdajové doklady k hotovostní úhradě byly vystaveny pouze pro deklarovaného dodavatele, nekompletní soupisy dokladů od deklarovaného dodavatele obsahující jen čísla, pod nimiž vede doklady žalobkyně, nekonkrétní a rozpornou výpověď jednatelky deklarovaného dodavatele, jeho neprůkaznou evidenci DPH i na rozpory listin ke vzorovému týdnu KW27 roku 2019. Žalovaný tak odmítl, že by důkazy hodnotil svévolně. Není jeho vinou, že důkazní návrhy žalobkyně nebyly dostatečně vypovídající, neboť jejich volba byla na žalobkyni, přičemž ta byla s jejich hodnocením daňovými orgány v daňovém řízení řádně seznámena a měla prostor pro předložení dalších důkazních prostředků či korekci vlastních tvrzení. V napadeném rozhodnutí je též uvedeno, proč nebyly provedeny některé navrhované důkazní prostředky, např. žalobkyně v rozporu s § 92 odst. 6 daňového řádu nijak neidentifikovala pracovníci společnosti STELVIO, již chtěla vyslechnout, a její totožnost odmítla odhalit i jednatelka STELVIO s odkazem na nařízení 2016/679 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a o zrušení směrnice 95/46/ES (obecné nařízení o ochraně osobních údajů) – dále jen „GDPR“.

12. Ke zdaňovacímu období 3. čtvrtletí roku 2019 žalovaný uvedl, že správce daně zaslal žalobkyni sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností, jež na něj reagovala důkazními návrhy. Správce daně následně shledal důvody k pokračování dokazování a vyslechl jednatelku deklarovaného dodavatele, ačkoliv podle § 90 odst. 3 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020) měl zahájit daňovou kontrolu. Žalovaný má ovšem s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Afs 28/2016-37, za to, že procesní pochybení správce daně lze napravit v odvolacím řízení, jelikož daňové řízení tvoří jeden celek. V odvolacím řízení přitom žalovaný procesní vady správce daně napravil, jelikož žalobkyni se všemi skutkovými a právními závěry seznámil podle § 115 odst. 2 daňového řádu a žalobkyně se k nim v poskytnutém čase též vyjádřila v podání ze dne 2. 5. 2023, na což žalovaný reagoval sdělením ze dne 4. 7. 2023, v němž vysvětlil, proč neshledal návrh na doplnění dokazování důvodným. Žalovaný je přesvědčen, že procesní vady v souladu se zákonem napravil, aniž by tím byla dotčena procesní práva žalobkyně.
13. Konečně k námitce nesprávného právního posouzení žalovaný uvedl, že výsledku jednatelky deklarovaného dodavatele byla přítomna zástupkyně žalobkyně, která mohla vznést dotaz na případnou ústní smlouvu předcházející písemné rámcové smlouvě, ke své škodě tak ovšem neučinila.

#### **Podstatný obsah správního spisu**

14. Dne 15. 7. 2019 žalobkyně podala příznání k DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2019. Dne 13. 8. 2019 správce daně vydal platební výměr na DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2019, v němž podle daňového tvrzení žalobkyně vyměřil nadměrný odpočet 14 276 Kč jakožto rozdíl mezi daní na výstupu ve výši 351 090 Kč a odpočtem daně z tuzemských přijatých zdanitelných plnění ve výši 365 366 Kč.

15. Dne 17. 10. 2019 žalobkyně podala přiznání k DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2019, v němž tvrdila nárok na nadměrný odpočet 12 017 Kč jakožto rozdíl mezi daní na výstupu ve výši 352 571 Kč a odpočtem daně z tuzemských přijatých zdanitelných plnění ve výši 364 588 Kč.
16. Dne 22. 11. 2019 správce daně vyzval žalobkyni k odstranění pochybností ve vztahu ke zdaňovacímu období 3. čtvrtletí 2019, zda uplatnila nárok na odpočet oprávněně. Pochybnosti odůvodnil tím, že žalobkyně vykázala v oddílu B.3 kontrolního hlášení za období 3. čtvrtletí 2019 nárok na odpočet z přijatých plnění ve výši 1 736 137 Kč, která se mají v plném rozsahu zakládat jen na přijatých daňových dokladech s hodnotou do 10 000 Kč. Žádal, aby žalobkyně doložila daňové doklady k přijatým zdanitelným plněním, evidenci DPH, písemné smlouvy vztahující se k plněním včetně dodatků (popř. vymezila obsah smluv uzavřených jinak než písemně) a případné další důkazní prostředky nezbytné k odstranění pochybností.
17. Správce daně si vyžádal výpisy z bankovních účtů žalobkyně.
18. Při místním šetření dne 10. 12. 2019 žalobkyně předložila „*rámcovou smlouvu o zajišťování roznášky*“ uzavřenou dne 1. 5. 2019 na dobu neurčitou mezi žalobkyní jako objednatelkou a společností STELVIO jako poskytovatelem. STELVIO se zavázala pro žalobkyni organizovat, zajišťovat a provádět na svůj náklad roznášku reklamních letáků, novin a dalších tiskovin, závozy na předem určené adresy a poskytovat další služby (např. kamelotáž, adresnou distribuci, monitoring, dopravu, kontrolní činnost atd.), a to za cenu stanovenou v příloze smlouvy. Nedatovaný dodatek k rámcové smlouvě nadepsaný „*Ceník – plošná distribuce*“ stanoví základní sazbu za 1 poštovní schránku (0,90 Kč) a k ní příplatek za obtížnost doručení (0,40 Kč; dodatek obsáhle, ale obecně vymezuje, jaké všechny faktory byly vzaty v úvahu), tj. celková cena při splnění kvality dle smluvních podmínek měla činit 1,30 Kč/schránku. Pod dodatkem jsou uvedena označení žalobkyně a STELVIO a k nim připojeny podpisy (za STELVIO i razítko, paraafa se shoduje s parafoou pod rámcovou smlouvou). V posledním odstavci dodatku se nicméně jako o „objednavateli“ hovoří o Karlu Maříkovi (nikde jinde se přitom toto jméno nevyskytuje). Jiný taktéž nedatovaný a nečíslovaný dodatek stanovuje, že společnost STELVIO může faktury či paragony za hotové vystavovat i v průběhu distribučních vln z důvodu zajištění potřebné finanční hotovosti, kterou vynakládá na zajištění distribuce.
19. Dále žalobkyně předložila výpis z evidence DPH od 1. 4. 2019 do 30. 6. 2019 a od 1. 7. 2019 do 30. 9. 2019 s přijatými plněními žalobkyně, v níž s výjimkou čtyř, resp. pěti faktur od České distribuční a.s. a jedné faktury od účetní společnosti vždy figurují pouze souhrnné výdajové doklady na plnění přijatá od společnosti STELVIO.
20. Žalobkyně též předložila za duben a květen 2019 (doklady za další období ještě dodatečně předložila, resp. zaslala k požadavkům správce daně ve dnech 8. 1. 2020 a 10. 3. 2020) velké množství paragonů na tiskopisu PT005 vystavených společností STELVIO, a to spolu s příslušnými výdajovými doklady vystavovanými žalobkyní při zaúčtování paragonů, které jsou vystaveny v jeden den (jeden doklad se týká od jednoho až do osmi paragonů z téhož dne). Paragony byly vystavovány v průměru 5x týdně (výdajové doklady pokrývají 123 dnů ze 183 dnů tvořících 2. a 3. čtvrtletí). Každý paragon je opatřen razítkem STELVIO, parafoou „J“ (jako jednatelka Karmen Jelínková, pozn. soudu) a datem vystavení, zatímco údaj „*PARAGON č.....*“ zůstává vždy nevyplněn. Za jeden den vystaveno zpravidla více paragonů, které jsou vždy vystaveny na částku nižší než 10 000 Kč (zpravidla se však blíží

této částce, jen za kontroly distribuce jsou účtovány zpravidla nižší částky do 3 000 Kč, někdy i jen v rádech stokorun) a předmět plnění je uveden toliko slovy „distribuce letáků“, „distribuce Globus“, „doprava letáků“ nebo „kontroly distribuce“ s údajem o 21 % DPH. Nejčastěji je zní paragony na distribuci, méně často na kontrolu či dopravu, ale i tak je jeden paragon za kontrolu zahrnut ve 2/3 výdajových dokladů.

21. Následně žalobkyně k požadavku správce daně zaslala i „*rámcovou smlouvu o zajišťování roznosu č. 274*“ uzavřenou dne 2. 6. 2017 na dobu neurčitou (čl. XVIII) mezi žalobkyní jako poskytovatelem a Českou distribuční a.s. jako objednatelem, v níž se žalobkyně zavázala organizovat, zajišťovat a provádět na svůj náklad roznos reklamních letáků, novin a dalších tiskovin včetně závozu do prodejen uvedených v objednávkách na území č. 886 a poskytovat další služby (např. kamelotáž, poloadresnou distribuci, monitoring, a to za cenu stanovenou v přílohách smlouvy 1a, 1b a 1c nebo za cenu v objednávce. Smlouva obsahuje podrobná ustanovení upravující smluvní vztah s tím, že podle čl. II mají být objednávky zadávány prostřednictvím programu CEDI. Přílohy č. 1a „*Ceník plošné distribuce*“, č. 1b „*Ceník skladného*“, č. 1c „*Ceník závoz prodejen*“ a č. 1d „*Mimořádná měsíční odměna*“ obsahují podrobný rozpis určení cen za jednotlivé služby. Příloha č. 2 „*Identifikace nebezpečí a vyhodnocení pracovních rizik*“ se týká bezpečnosti a ochrany zdraví při práci při pohybu ve skladu objednatele, seznámení s ním potvrdila žalobkyně v příloze č. 3 „*Zápis o předání rizik*“, přičemž se v čl. XII zavázala s těmito riziky seznámit i pracovníky svých dodavatelů. Dodatek č. 1 ze dne 2. 6. 2017 zavedl přílohu č. 1d. Dodatek č. 2 ze dne 28. 6. 2018 se týká především odměn a smluvních pokut v souvislosti s (ne)dodržením distribučních vln a parametrů účinnosti roznosu. Totožná ujednání obsahuje též rámcová smlouva č. 364 (s dodatky) uzavřená téhož dne pro region č. 885.
22. Dále se ve spisu nacházejí i faktury vystavené Českou distribuční a.s. žalobkyni za nájem distribučních vozíků, telefonní poplatky a smluvní pokuty. Faktury od společnosti Tama Group s.r.o. jsou vystaveny za zpracování účetnictví.
23. Dne 8. 1. 2020 správce daně sepsal protokol o zahájení daňové kontroly přijatých zdanitelných plnění na DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2019 a současně i protokol o místním šetření, při němž žalobkyni, jejíž zmocněnkyně sdělila, že hlavní ekonomickou činností žalobkyně je distribuce letáků, přičemž nemá žádné zaměstnance, služební vozidla ani žádný obchodní majetek, vyzval, aby mu podrobně popsala, s kým a jak komunikuje, jak probíhá převzetí a následně předání letáků, kam byly roznášeny, kdo, kde a jak předává letáky a paragony, zda k nim žalobkyně eviduje bližší podklady a jak kontroluje roznos letáků.
24. Na to žalobkyně dne 17. 1. 2020 úsečně sdělila, že přesné počty a druhy letáků si jezdí distributoři nakládat do centrálního skladu České distribuční a.s. na konkrétní adrese na Praze 9 a ty následně roznáší po daných sektorech dle map. Komunikace, rajonizace, potvrzení k závozu do prodejen, časy a místa klientských kontrol, požadavky na interní kontroly a jejich výsledky získává poskytovatel v interním programu České distribuční a.s. CEDI. Paragony jsou vystavovány podle sektorů. Dále byl zaslán výpis z pokladní knihy žalobkyně za období od 1. 4. 2019 do 30. 9. 2019 a fotografie obrazovky s otevřeným distribučním plánem tiskovin v programu CEDI (patrně jde o výpis lokalit, kde měla distribuovat žalobkyně, nicméně chybí jakékoliv bližší vysvětlení).
25. Při dalším místním šetření dne 21. 1. 2020 správce daně sdělil, že vysvětlení považuje za nedostatečné a požadoval přítomnost žalobkyně.

26. Dne 3. 2. 2020 Pražská správa sociálního zabezpečení sdělila správci daně, že společnost STELVIO je registrována od 20. 4. 2016 a jsou u ní evidováni 2 zaměstnanci: Karmen Jelínková a Jan Micka.
27. Dne 19. 2. 2020 žalobkyně osobně při ústním jednání správci daně sdělila, že její hlavní ekonomickou činností je distribuce letáků a má přístup do systému CEDI, kde získává podklady k zakázkám. Roznáší do domácností stěžejní letáky společností Tesco, Penny, Lidl, jednou za 14 dní i Baumax, Sportisimo a Sconto a případně nových klientů, kteří osloví Českou distribuční a.s. Spolupracuje se společností STELVIO, která zajišťuje lidi na roznos letáků. Hlavní návoz naváží Česká distribuční a.s. z tiskáren do skladu, hlavní sklad je v Počernicích, kde skladníci letáky rozdělují podle čísel území, část se převáží do jiných skladů blíže území roznosu. Hlavní návoz do skladu je v neděli a ve čtvrtek. Ve skladu si pak letáky vyzvedávají osoby, které zajišťují koncový roznos. Žalobkyně zajišťuje kontroly kvality distribuce (klientské, interní, reklamace) dle metodik České distribuční a.s. Za společnost STELVIO jedná s jednatelkou Jelínkovou a řidičem P., jehož příjmení nezná, s nímž se schází po telefonické dohodě po roznosu v Kladně či Slaném. Sama roznáší především na sídlištích v Kladně a Slaném a řidič občas veze letáky i pro ni. Když ví, kolik bude letáků, tak řidiči přímo předává příslušnou hotovost a řidič jí předává paragony jako stvrzení, že převzal hotovost. Jiné daňové doklady od společnosti STELVIO nemá žalobkyně k dispozici. Společnost STELVIO dělá i kontroly roznosu, když žalobkyně nestíhá. V roce 2019 žalobkyně spolupracovala na základě smlouvy i s panem Č. (manželem sestřenic žalobkyně), ale nyní již ne. Ve smlouvě s ním měla dohodnutou paušální částku za roznos letáků a pan Č. (si) přiděloval práci tak, aby odpovídala paušální částce. K. M. uvedeného jako objednatele v ceníku společnosti STELVIO žalobkyně nezná.
28. Dne 10. 3. 2020 i společnost STELVIO předložila správci daně originály paragonů vystavených pro žalobkyni (paragony se shodují, resp. vzácně vykazují zanedbatelné rozdíly vysvětlitelné různou mírou přítlaku při vypisování, drobným posunem propisovacího formuláře a samostatným razítkováním a parafováním originálu a průpisové kopie) a dne 25. 5. 2020 zaslala také svou evidenci DPH za měsíce duben až září 2019. Všechna uskutečněná plnění (s výjimkou jedné faktury v září 2019) realizovala jako plnění pod limit 10 000 Kč v hotovosti. V měsících květnu a červenci se objem plnění pod 10 000 Kč shoduje se součtem částek paragonů vydaných žalobkyni, ve zbylých čtyřech měsících je objem této kategorie plnění STELVIO na výstupu vyšší oproti plněním přijatým žalobkyní o 1 328 Kč až o 3 883 Kč.
29. Dne 15. 7. 2020 správce daně vyzval žalobkyni k oběma prověřovaným zdaňovacím obdobím, aby prokázala, že žalobkyně plnění od dodavatele STELVIO v rozsahu deklarovaném v jednotlivých paragonech skutečně přijala. Správce daně upozornil na to, že žalobkyně uplatňuje odpočty i za duben 2019, ačkoliv rámcová smlouva se společností STELVIO byla podepsána až 1. 5. 2019, že paragony nejsou očíslované, a že ač jde o samopropisovací tiskopis, originál a propis se v některých případech v písmu liší. Paragony navíc nejsou daňovým dokladem ve smyslu § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, protože nesplňují náležitosti § 26 až § 35a zákona o DPH.
30. Žalobkyně v reakci na tuto výzvu zaslala ve 2 stejnopisech poslední strany 2 tabulek s přehledem jednotlivých dodávek (paragonů) od společnosti STELVIO za každé z prověřovaných čtvrtletí, každá je v záhlaví označena „strana 8 z 8“ a sama o sobě obsahuje přehled paragonů za dva týdny v červnu a září 2019. Pod těmito tabulkami je připojen otisk razítka společnosti STELVIO a parafa. Parafy se na stejnopisech liší – v jednom případě mají

tvary „J“, na druhém stejnopisu téže tabulky mají tvar „I“. Seznam uvádí čísla výdajových dokladů vystavených při zaúčtování paragonů účetní žalobkyně.

31. Dne 29. 9. 2020 správce daně seznámil žalobkyni s kontrolním zjištěním podle § 88 odst. 2 daňového řádu (2. čtvrtletí 2019), resp. jí sdělil výsledek postupu k odstranění pochybností (3. čtvrtletí 2019). Dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, neboť nebylo prokázáno, že plnění obdržela od osoby uvedené na dokladech, jelikož si vůbec neověřila totožnost řidiče P. a ani nijak neproověřovala, zda je oprávněn jednat za STELVIO.
32. Dne 23. 11. 2020 žalobkyně tyto závěry rozporovala. Namítla, že plnění byla dostatečně konkrétní, jelikož lze jednoznačně uvést, co bylo jednotlivým paragonem vyúčtováno. Žalobkyně objednávala od STELVIO distribuci, kontroly či dopravu v návaznosti na zakázky od České distribuční a.s., které se jí zobrazovaly v systému CEDI. Žalobkyně není odpovědná za to, že společnost STELVIO paragony nečíslovala, nicméně i tak lze s ohledem na rozličnost částek, plnění a dat vystavení příslušné doklady snadno dohledat v účetnictví STELVIO. Uvedená společnost též na žádost žalobkyně v předložené tabulce potvrdila, že ke zdanitelným plněním došlo a že bylo vyúčtováno spornými paragony. Protože společnost STELVIO tyto částky potvrdila, musela být za tato plnění z její strany odvedena DPH, a nárok na odpočet je tak oprávněný. Žalobkyně i přesto pro odstranění pochybností navrhla provést důkaz výslechem jednatelky STELVIO, náhledem do systému CEDI a dále též protokoly o kontrolách prováděných i s účastí nezávislých osob v oblastech Slaný a Kladno. Příložené protokoly s hlavičkou České distribuční a.s. jsou nadepsané „Společná kontrola“ a jsou vystaveny ve dnech 4. 4. 2019, 8. 4. 2019 (2krát), 15. 4. 2019, 23. 4. 2019, 2. 5. 2019, 3. 5. 2019, 7. 5. 2019, 9. 5. 2019 (2krát), 13. 5. 2019 (3krát), 16. 5. 2019, 23. 5. 2019, 7. 6. 2019 (2krát), 19. 6. 2019 (2krát), 3. 7. 2019 (2krát), 18. 7. 2019 (2krát), 22. 7. 2019, 1. 8. 2019, 15. 8. 2019, 16. 8. 2019, 19. 8. 2019 (2krát), 20. 8. 2019, 21. 8. 2019, 29. 8. 2019, 2. 9. 2019, 5. 9. 2019, 9. 9. 2019 (2krát) a 16. 9. 2019. Na protokolech je uveden čas zahájení (u čtrnácti z dvaadvaceti nevyplněn, resp. uveden čas 00:00), čas strávený na kontrole, najeté kilometry, číslo kontroly, žalobkyně jako kontrolor České distribuční a.s. a jiná osoba jako „Kontrolor Objednatel“. Následuje tabulka jednotlivých kontrolovaných adres s údajem o zjištění letáků na místě, závěr o výsledném procentuálním splnění distribuční povinnosti a nakonec podpisy žalobkyně a kontrolora objednatel. Další dva protokoly (ze dne 4. 7. 2019 a 8. 8. 2019) jsou vyplňované rukou do formulářů společností Baumax a Fresh revolution a potvrzeny razítkem Baumax, resp. Mountfield a podpisy.
33. Dne 1. 6. 2021 svědkyně Karmen Jelínková, jednatelka STELVIO, vypověděla, že její společnost zajišťuje distribuci tiskovin. Skutečně sídlí na adrese Růžová 972/1, 110 00 Praha 1, jiné adresy nepoužívá a provozovnu nebo sklad nemá. Žalobkyně ji oslovila telefonicky, snad si našla její internetové stránky, a poté si daly schůzku, kde si řekly veškeré podrobnosti včetně sepsání rámcové smlouvy. S odstupem času si už není jistá, jestli se sešly v Kladně nebo Zličíně a kde se sešly při podpisu rámcové smlouvy. Uvedení pana M. v ceníku je administrativní chybou. K upozornění správce daně, že rámcová smlouva byla podepsána dne 1. 5. 2019, svědkyně uvedla, že v dubnu 2019 spolupracovala se žalobkyní na základě rámcové smlouvy navazující na tu předcházející. Zakázky od žalobkyně realizovala tak, že jednotlivé zakázky přeposílala dál s informací, co mají dělat, distributorům, které si sehnala pomocí inzerce a náborových letáček. V roce 2019 měla společnost dva zaměstnance (ji a řidiče H.), jinak šlo o osoby na dohodu o provedení práce k roznosu letáček (distributory). Kolik jich bylo, už z hlavy neví, ale více než deset. Nevěděla, jestli jména může uvádět s ohledem na ochranu osobních údajů. Společnost měla vedle osobního vozidla dvě nákladní.

Většinou jezdilo to větší, které řídil řidič, menší pak řídila ona a používalo se jen na závozy prodejen a k výjezdům. Pokud jde o komunikaci se žalobkyní, informace o zakázkách (kdy roznášet, jaké tituly, jakou gramáž a do jakých lokalit) byly v systému CEDI. Žalobkyně jí zadávala celý roznosový plán, šlo o Slánsko a Kladensko, a sama si jen někdy zanášela panelové domy, ale vesměs měla roznos na starosti svědkyně. Zakázky vyřizovala, aniž by musela pokaždé jednat se žalobkyní, nicméně byly v kontaktu na telefonu, když byly nějaké změny. Roznášelo se přes týden i o víkendech. Všechny letáky vyzvedával řidič patrně ve čtvrtek a v neděli ve skladu v Horních Počernicích, převezl je do meziskladu na Zličíně a tam si je rozdělil podle toho, kterým distributorům letáky zavážel, a letáky jim dovezl do jejich bydliště. Někteří distributoři, kteří to měli blíž, si letáky vyzvedli sami. Každý distributor letáků měl mapu oblasti, kde je musí roznést do určitého termínu. Doklady pro žalobkyni vystavovala až po roznose a v případě kontrol následující týden. Vzhledem k tomu, že roznášela i rozvážela, za jeden den vystavila i více paragonů, a to postupně podle toho, jak se jí distributoři odhlašovali a „*co zrovna měla v hlavě*“. Navíc též i s ohledem na to, že evidence v systému CEDI se vedla zvláště pro Slánsko a Kladensko a musela mezi oblastmi překlíkávat. Jeden paragon se mohl týkat i 2 nebo 3 distributorů a mohlo jít o jeden, ale i o více sektorů. V systému si ve velké tabulce označovala (vyškrtovala), co již bylo vyúčtováno, takže měla přehled, i když konkrétní oblast distribuce nebyla na paragonu uvedena. Bylo to pro ni tak jednodušší. Nevěděla, že musí paragony číslovat, je to její chyba, a jestli je to problém, může je případně přepsat. Paragony vystavovala ona, faktury naopak nevystavovala, to dělala poprvé, až když prodávala auto. Pokud je na paragonu uvedeno, že je za dopravu, šlo o jednotlivé závozy letáků, zvláště za víkendovou vlnu a zvláště za týdenní, a to podle kilometrů z Počernic do Zličína a ze Zličína k distributorům. V případě paragonů za kontroly byly částky stanoveny individuálně, podle toho, zda šlo o klientské nebo interní kontroly, a podle obtížnosti a rozsahu kontrolovaných oblastí. Kontroly se dělaly podle požadavků v CEDI a občas, když byly reklamace, chtěla nějakou kontrolu provést i žalobkyně. Kontrolu prováděla svědkyně, v případě klientských kontrol též se zástupcem klienta a sepsaný list se předával žalobkyni. Protokoly o kontrole sepisovala podle předaného tiskopisu žalobkyně nebo klient. Paragony předával žalobkyni oproti hotovosti řidič, který se s ní scházel podle toho, kde se zaváželo, a hotovost pak přivážel svědkyni. Svědkyně potvrdila, že podepsala poslední stránky tabulek se soupisem dokladů, které vypracovala účetní, už si není jistá, jestli to byla její účetní. Soupis měla určitě v ruce, zkontrolovala jej na základě paragonů a podepsala. Razítko je také její, měla dvě trochu odlišná razítka, protože je dělala u dvou různých firem.

34. Dne 21. 4. 2022 správce daně zástupkyni žalobkyně doručil oznámení o ukončení daňové kontroly spolu se zprávou o daňové kontrole za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2019. Dne 2. 5. 2022 jí pak doručil i související dodatečný platební výměr a též platební výměr za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2019, jehož součástí bylo odůvodnění výsledku postupu k odstranění pochybností. Správce daně ve vztahu k oběma prověřovaným zdaňovacím obdobím dospěl k závěru, že předložené paragony nejsou ani zjednodušeným daňovým dokladem, jelikož neobsahují evidenční číslo a rozsah a předmět plnění popisují nekonkrétně. Žalobkyně přitom nárok na odpočet daně neprokázala ani jiným způsobem. V situaci, kdy na předložených paragonech chybí jakákoliv bližší informace (sektor, počet či název letáků), si žalobkyně nemohla ani s pomocí systému CEDI zkontrolovat vyúčtování. Rozlišení na distribuci, dopravu a kontrolu není dostačující, přičemž není uveden ani počet km či váha přepravovaných letáků, popř. identifikace kontrolovaného sektoru či letáku. Distributoři žalobkyně přitom podle rámcové smlouvy s Českou

distribuční a.s. směli provádět jen roznos letáků, ale ne dopravu a kontrolu. Kontrolní protokoly navíc nemají náležitosti vyžadované Českou distribuční a.s. a kontrolu nemohla provádět žalobkyně, protože nebyla nezávislým subjektem. Evidence DPH společnosti STELVIO je také neprůkazná, protože na základě ní není možné osvědčit, že všechny předložené paragony byly uvedeny v příslušné části (oddíl A5) kontrolního hlášení této společnosti. Ani tabulky podepsané jednatelkou společnosti STELVIO neobstojí, neboť nejsou kompletní, uvádí jen doklady z posledních dnů čtvrtletí, neplyne z nich, v jakém sektoru a množství byl proveden roznos, a v nich použité číslo k paragonům je interním číslem žalobkyně. Vzhledem k nekonkrétnosti (obecnosti) výpovědi jednatelky STELVIO a rozporům její výpovědi s doklady uskutečnění plnění nebylo prokázáno ani svědecky. Pokud svědkyně hovořila o tom, že smlouva z 1. 5. 2019 se napojovala na smlouvu předešlou, žalobkyně žádnou takovou smlouvu nepředložila. Správce daně také nenalezl žádné webové stránky společnosti STELVIO, o kterých svědkyně mluvila. Svědkyně též označila řidiče jménem H., zatímco žalobkyně, která se s řidičem měla setkávat a předávat mu hotovost několikrát týdně, uváděla jméno P. Svědkyně i žalobkyně dále tvrdily, že letáky měl řidič vyzvedávat z hlavního skladu ve čtvrtek a neděli, správce daně ale na webu České distribuční a.s. zjistil, že sklad v Horních Počernicích v neděli otevřený není. Rámcová smlouva žalobkyně se STELVIO ani neobsahuje ceník dopravy a samotný ceník uvádí jméno K. M.. Byť podle svědkyně kontroly měly probíhat nepravidelně, paragony za kontrolu byly vystavovány téměř každodenně. Žalobkyně přitom podle rámcové smlouvy s Českou distribuční a.s. ani nesměla svým distributorům sdělovat informace o kontrolách, takže STELVIO nemohlo bez porušení povinnosti mlčenlivosti žalobkyně vůbec kontroly provádět. Pokud jde pak o předložené kontrolní protokoly, většina kontrol měla započít o půlnoci, protokoly neuvádí délku trvání kontroly, jako zástupce distributora se měla kontrol zúčastnit stejná osoba za různé distributory a druhou kontrolující měla být žalobkyně, třebaže svědkyně tvrdila, že kontroly dělala ona. Předložené kontrolní listy se přitom většinou týkají sídlišť na Kladně, kde měla roznos provádět sama žalobkyně, takže ani tyto listiny správce daně neuznal jako důkaz. Správce daně tak neuznal nárok na odpočet ve vztahu ke všem paragonům společnosti STELVIO, tj. k drtivé většině nárokováných odpočtů ve sporných čtvrtletích (v obou případech se jedná o 99,6 % vykázaných přijatých zdanitelných plnění).

35. Dne 30. 5. 2022 žalobkyně podala proti platebním výměrům dvě samostatná odvolání, ve kterých namítla, že z dokazování vyplynulo, že mezi žalobkyní a společností STELVIO skutečně probíhala obchodní spolupráce. Svědkyně Jelínková popsala spolupráci totožně se žalobkyní, a to jak roznos letáků, tak i následné vystavování dokladů včetně jejich potvrzení podpisem tabulek. Kontrolní protokoly pocházející ze systému CEDI, díky čemuž s nimi nebylo možné manipulovat, potvrzují i realizaci kontrol roznosů. Vzhledem k tomu, že Česká distribuční roznosy nereklamovala, je patrné, že k distribuci reálně došlo. Paragony lze spárovat se systémem CEDI, do nějž měly přístup obě strany a jenž zajišťuje potřebnou auditní stopu. Správce daně se přitom k navrženému důkazu náhledem do tohoto systému nezabýval. Žalobkyně nebyla povinna kontrolovat vedení účetnictví společností STELVIO. Chybí též odůvodnění, proč správce daně považoval daňovou evidenci společnosti STELVIO za neprůkaznou. Žalobkyně přitom neodpovídá za to, jakým způsobem vede své účetnictví společnost STELVIO, vždyť to ani nemůže kontrolovat. Z judikatury též plyne, že nárok na odpočet DPH lze prokázat i součtovým dokladem, např. potvrzenou tabulkou. Správci daně žalobkyně vytýká, že dokazování hodnotil pouze v neprospěch žalobkyně a na základě formalistického přístupu dospěl ke zcela nespravedlivému závěru, že žalobkyni

neuzná žádné náklady na provedení distribuce, ačkoliv z dokazování vyplývá, že takové náklady mít musela, jelikož sama nemohla řádně zdaněné plnění pro Českou distribuční a.s. zajistit. Ani po obchodnících nelze požadovat, aby se nedopouštěli administrativních chyb, jako bylo uvedení jména Karel Mařík. Platné je i ústní ujednání mezi žalobkyní a STELVIO. Podstatné nemůže být ani to, že si žalobkyně špatně zapamatovala jméno řidiče, který se zřejmě představil jen jednou, přičemž při další spolupráci již žalobkyně svůj omyl zjistit nemusela. Podstatné je, že žalobkyně i svědkyně potvrdili, že řidič existoval. Bez dopravy ani nemohlo dojít k roznosu letáků a stejně tak musely proběhnout kontroly, které jsou dohledatelné v systému CEDI. V případě pochyb měl správce daně vyřadit jen paragony za kontroly či dopravu, nicméně správce daně pomíjí ujednání rámcové smlouvy s Českou distribuční a.s., která jí umožňovala si najmout subdistributory a na svou odpovědnost jejich prostřednictvím zajistit i dopravu či kontrolu. Správce daně s ní ani neprojednal zprávu o daňové kontrole, takže žalobkyně nemohla vysvětlit jednotlivé kontrolní listy ani poukázat na to, že není zdokumentováno hledání webových stránek STELVIO. Opomenul též důkaz systémem CEDI, na němž žalobkyně trvá a současně navrhuje doplnit i důkaz výsledkem řídiče Jana Micky. V případě 3. čtvrtletí správce daně pochybil i v procesní rovině, jelikož neukončil zákonem předpokládaným způsobem postup k odstranění pochybností a nezahájil daňovou kontrolu, v níž by mohla žalobkyně řádně uplatňovat svá procesní práva v souvislosti s dokazováním.

36. Dne 6. 6. 2022 nicméně žalobkyně vzala zpět návrh na výslech řidiče J. M., protože je nepravděpodobné, že by si pamatoval přesné počty letáků a dny s ohledem na časový odstup. Danou skutečnost lze ostatně prokázat v systému CEDI.
37. Dne 14. 6. 2022 žalobkyně při ústním jednání představila správci daně systém CEDI na vybraném vzorovém týdnu KW27 a současně předložila písemné vysvětlení, že k tomuto týdnu se vztahují paragony ze dnů 3. 7. až 5. 7. 2019. Distribuce na území 885 a 886 (Kladno a Slaný) probíhala celkem do 58 580 distribučních schránek a k tomu došlo ještě k dodání 347 ks adresných zásilek. Do 2 970 schránek žalobkyně letáky roznesla sama. STELVIO tak účtovalo dodání do zbylých 55 610 schránek  $\times 1,30 \text{ Kč} = 72 293 \text{ Kč}$  a za adresné zásilky  $347 \times 2 \text{ Kč} = 694 \text{ Kč}$ , tj. celkem  $72 987 \text{ Kč}$  za předmětné paragony. Dle žalobkyně jde podle tohoto výpočtu dopočítat každý týden a spárovat paragony. V systému CEDI jsou objednávky na adresnou i neadresnou distribuci, dokumenty k interním i klientským kontrolám, k závozům prodejen, stejně jako specifikace zakázek na každý týden, které probíhají vždy ve dvou vlnách. Podrobně popsala způsob zadávání zakázek prostřednictvím systému CEDI i kontrolní mechanismy. Žalobkyně jakožto regionální vedoucí podléhá konkrétnímu obvodnímu vedoucímu, který každý měsíc dělá 400-500 dotazů a sám zařizuje související kontroly. Pokud by žalobkyně nezajistila dlouhodobě distribuci letáků, vyhodili by ji, a je proto nemožné, aby distribuce letáků neprobíhala. K tomu přiložila výtisky jednotlivých sestav ze systému CEDI, z nichž vyplývá, že za týden KW27 proběhly na území Kladna 2 kontroly, součty distribuovaných kusů plošné a adresné distribuce a dále závozu do prodejen v daném týdnu, a to včetně celkové váhy letáků, a také podrobné rozpisy roznašených letáků dle jednotlivých adresních míst s uvedením titulů, kusů, váhy, časového rozmezí distribuce a ceny a to zvláště pro území Kladno a Slaný, pro distribuční vlny pondělí/úterý, středa/čtvrtek a sobota/neděle a pro plošnou distribuci a závozy do prodejen, v rámci nichž bylo ručně vyznačeno, která adresní místa distribuovala samotná žalobkyně, a na základě toho pak byl ručně proveden shora uvedený výpočet. V rámci protokolu z jednání správce daně uvedl, že nahlédl do systému CEDI a konstatoval, že týden KW27 odpovídají přehledy předané žalobkyní. Byly zobrazeny též nafocené tiskopisy o závozu

prodejen s počtem letáků, datem předání, předávajícím (žalobkyně) a přebírajícím (zaměstnanec prodejny) a také výstupy z kontrol, v nichž jako zástupce distributora figuruje žalobkyně a zástupce prodejny za klienta. Správce daně též konstatoval, že v historii jsou uvedeni distributoři aktuálně pracující pro žalobkyni, STELVIO ani jeho jednatelka v roce 2019 uvedeni nejsou. K tomu žalobkyně sdělila, že to systém neumožňuje a že do jeho historie se přiřazují aktuální distributoři pro daný sektor.

38. Dne 4. 7. 2022 správce daně v úředním záznamu uvedl, že společnost STELVIO nemá žádné webové stránky a že na stránkách České distribuční a.s. zjistil, že sklad je otevřen od pondělí do pátku a že materiály k neadresné distribuci se předávají vždy 3 až 4 dny před začátkem roznosu. Konstatoval, že v jiné věci dne 21. 1. 2020 správce daně od Z. Č., který je také v řetězci, obdržel materiály, na základě kterých fakturuje České distribuční a.s. Faktury obsahují konkrétní specifikaci a ceny v nich souhlasí se součtem cen v jeho přehledech v CEDI. Žalobkyně však za týden KW27 zaplatila společnosti STELVIO 122 297 Kč za distribuci a kontrolu, což je o 51 896 Kč více, než jaký je součet cen pro Českou distribuční a.s. uvedený v jejích přehledech. Přílohu úředního záznamu tvoří výtisk webových stránek České distribuční a.s. a hledání společnosti STELVIO ve vyhledávači Google a zmiňované dokumenty od Z. Č.
39. Dne 28. 3. 2023 žalovaný seznámil žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení. V podstatě se shodl se skutkovým a právním hodnocením správce daně. K dokazování obsahem systému CEDI zdůraznil, že důkazní břemeno žalobkyni tížilo k dodávkám od společnosti STELVIO, a nikoliv k dodávkám na výstupu pro Českou distribuční a.s. Podrobná evidence v systému CEDI dokumentující plnění na výstupu kontrastuje s tím, že přijatá plnění jsou dokumentována jen sadou nečíslovaných paragonů s nekonkrétně vymezeným plněním. Poukázal též na to, že v týdnu KW27 žalobkyně měla podle paragonů zaplatit STELVIO výrazně více, než sama vyúčtovala svému odběrateli, a to v situaci, kdy část distribuce zajišťovala svými silami. K tomu žalovaný provedl konkrétní výpočet a dodal, že i kdyby vycházel z paragonů z předchozího týdne, i tak by šlo o značný nepoměr vedoucí ke ztrátě žalobkyně. Setrval na tom, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu, jelikož neprokázala přijetí deklarovaných plnění od společnosti STELVIO a ani od jiného plátce daně.
40. Dne 2. 5. 2023 žalobkyně vyjádřila nesouhlas s nesprávným skutkovým hodnocením žalovaného. Konkrétně namítla, že jméno K. M. na ceníku vypracovaném společností STELVIO je zjevnou písařskou chybou, že dohoda v době započetí spolupráce se společností STELVIO byla ústní, odpovídající následně uzavřené písemné smlouvě, a že administrativní chybou je i chybějící číslování paragonů. Klíčové je, že dodavatel potvrdil součet vystavených dokladů za sporná období. Údajné nesrovnalosti v písmu na paragonech nebyly žalobkyni ani svědkyni nikdy předloženy, bez konkretizace se k nim nelze vyjádřit. Pokud jde o kontroly, v praxi nebyla přítomnost žalobkyně odběratelem rozporována a případné porušení smlouvy s Českou distribuční a.s. nemá vliv na daňové povinnosti. Zapomenutí jména řidiče také nemůže zpochybnit samotný obchod, bylo totiž prokázáno, že společnost STELVIO zaměstnává řidiče. Ani cenový propočet správce daně není směrodatný – i svědkyně Jelínková uvedla, že mohlo dojít ke smíšení období, takže by bylo nezbytné porovnávat celkové hodnoty objednávek České distribuční a.s. s dodanými pracemi STELVIO a z takového porovnání by vyplynulo, že nic navíc nebylo účtováno. Fakturaci vyšších částek vysvětluje i fakt, že společnost STELVIO pro žalobkyni roznášela letáky i v oblasti Stodůlky, kde žalobkyně zajišťovala roznos za pana Č. na základě samostatné

smlouvy za dohodnutou paušální částku. To ostatně musí být správci daně známo, jelikož jeho obchody také prověřoval. K tíži žalobkyně nemůže jít ani případná nespolupráce společnosti STELVIO se správcem daně. Správce daně by ostatně mohl porovnat sumu paragonů s částkou vykázanou dodavatelem souhrnnou položkou v jeho daňovém přiznání. Pokud je vykázaná část stejná či vyšší, je důkaz, že daňové povinnosti byly řádně splněny a obchody proběhly v pořádku. Ze systému CEDI je zřejmé, že k roznosu došlo, prověřily jej i kontroly a byl Českou distribuční a.s. proplacen. Nebylo přitom v silách žalobkyně roznos provést, přičemž svědkyně Jelínková potvrdila jak spolupráci se žalobkyní, tak i sumu paragonů vystavených pro žalobkyni. Odmítnutí odpočtu v takové situaci považuje žalobkyně za nepřiměřené a nezákonné. Nově žalobkyně navrhla, aby si žalovaný vyžádal sdělení České distribuční a.s. o celkovém objemu dodávek žalobkyně ve 2. a 3. čtvrtletí 2019 a na základě systému CEDI připočetl i oblast Stodůlky. Dále žalobkyně navrhla připojit trestní spis, který je aktuálně ve fázi prověřování, Policie ČR, (Krajského ředitelství policie Středočeského kraje) územního odboru Kladno, oddělení hospodářské kriminality, č. j. KRPS-44470/TČ-2023-010381, v němž by mohly být skutečnosti významné pro řízení, a konečně provést důkaz výsledkem brigádnice společnosti STELVIO, jejíž osobní údaje budou dodány, k prokázání zaměstnávání brigádníků a roznosu letáků společností STELVIO.

41. Dne 4. 7. 2023 žalovaný sdělil žalobkyni, že návrhu na doplnění dokazování nevyhovuje, protože ze systému CEDI nevyplývá, kdo služby realizoval pro žalobkyni, z paragonů nevyplývá, že by společnost STELVIO roznášela letáky i v oblasti Stodůlky, a nezmiňovala to ani svědkyně. Pokud jde o trestní spis, povinností žalovaného není vyhledávat důkazy za žalobkyni, ta ale konkrétní důkazní prostředky s vysvětlením jejich významnosti nepředložila. Osobní údaje svědka pak žalobkyně nedodala, takže takovou osobu nelze vyslechnout.
42. Dne 14. 7. 2023 žalovaný vydal napadené rozhodnutí, jímž obě odvolání zamítl a platební výměry potvrdil, a tentýž den jej doručil zástupkyni žalobkyně. Po obecném právním rozboru uvedl, že žalobkyně dostala své povinnosti tvrzení i primární důkazní povinnosti uplatněním odpočtu z přijatých plnění od STELVIO v daňových přiznáních a předložením daňové evidence spolu s paragony, nicméně správce daně prokázal skutečnosti vyvolávající pochybnosti o souladu tvrzení žalobkyně se skutečností (nečíslované paragony, dodavatel měl jen dva zaměstnance, žalobkyně neznala jméno řidiče, jemuž měla předávat peníze, jiné jméno v ceníku atd.). Prokázání nároku na odpočet DPH tak bylo na žalobkyni, přičemž podle žalovaného předložené důkazní prostředky neprokazují její tvrzení.
43. K nečíslovaným paragonům svědkyně Jelínková, jednatelka STELVIO, pouze uvedla, že to byla její chyba a že o nutnosti číslovat doklady nevěděla, což žalovaný považuje za nevěrohodné vysvětlení. Jestliže žalobkyně netrvala na předložení daňových dokladů se všemi náležitostmi, nezajistila si dostatečnou auditní stopu. Také z označení předmětu plnění slovy „distribuce letáků“, „doprava letáků“ a „kontrola distribuce“ nelze určit rozsah poskytnutého plnění, a nebylo tak možné ověřit, zda účtovaná cena odpovídá takovému plnění. Chybí údaj o tom, jaká distribuční oblast je účtována, název, počet kusů a hmotnost distribuovaných materiálů, popř. informace, že se jednalo o závoz prodejny. Není ani zřejmé, kdy mělo dojít k dopravě letáků, ujeté km či hmotnost nákladu. U paragonů na „kontrolu distribuce“ není zřejmé, o jakou kontrolu se mělo jednat, kdy proběhla, kolik jich bylo a jakého sektoru a letáku se týkala. Rámcová smlouva STELVIO navíc obsahuje pouze ceník distribuce letáků, ale nikoliv ceník dopravy a kontroly, takže ji nelze spárovat s

paragony. Dle Rámcových smluv s Českou distribuční a.s. se přitom žalobkyně zavázala zajišťovat za pomoci distributorů, s nimiž má smlouvu o roznosu, jen roznos, nikoliv však dopravu a kontrolu. Zatímco z rámcových smluv s Českou distribuční a.s. vyplývá, že plnění bude realizováno na základě objednávek v programu CEDI, který obsahuje podrobnosti o obsahu objednávky, takové ujednání v Rámcové smlouvě STELVIO není. Taktéž ceník pro Českou distribuční a.s. je podrobný, zatímco pro společnost STELVIO je velice obecný a nelze jej párovat s paragony. Vyúčtování od společnosti STELVIO není možné ověřit ani dle systému CEDI, protože paragony neobsahují konkrétní údaje. Žalobkyně sice sdělila, že podklady získává od České distribuční a.s. ze systému CEDI a že je poskytuje společnosti STELVIO, jenže ze samotných předložených distribučních plánů nevyplývá množství tiskovin, gramáž, doba roznosu a zejména ne to, že služby byly poskytnuty společností STELVIO. Rámcová smlouva STELVIO je v rozporu s Rámcovými smlouvami České distribuční a.s., které nehovoří o dopravě či kontrole prováděné subdodavatelsky. Kontrolu pak může provádět pouze zaměstnanec České distribuční a.s., její zmocněnec nebo nezávislá třetí osoba. Poskytovatel roznosu letáků se kontroly může pouze zúčastnit. Výstupem je kontrolní list obsahující podrobné údaje. Žalobkyně přitom nepředložila žádné kontrolní listy od společnosti STELVIO. Předložila jen paragony za „kontrolu distribuce“ a listiny „Společná kontrola“, které jsou rozporuplné a nedokládají provedení kontroly společností STELVIO. Také „Zápis o předání rizik“ ve smyslu čl. XIX.3 Rámcových smluv České distribuční a.s. podepsala pouze žalobkyně, ač měla zajistit jeho podpis s dalšími spolupracujícími osobami. K období od 1. 4. do 30. 4. 2019 žalobkyně ani nepředložila smlouvu prokazující spolupráci se společností STELVIO.

44. Výdajové pokladní doklady podle žalovaného dokládají pouze peněžní přesun, ale nikoliv poskytnutí plnění. Žalobkyně navíc výdajové pokladní doklady předávala osobě, u níž si nepamatuje příjmení, a podle křestního jména jednatelka společnosti STELVIO uvádí odlišnou osobu. K předávání hotovosti přitom mělo docházet prakticky každý den. Výdajové pokladní doklady navíc byly vystaveny vždy souhrnně k několika nečíslovaným paragonům, které ani v jednom případě nepřekročily 10 000 Kč. Z předložené pokladní knihy, která je jen formálním důkazním prostředkem, pak vyplývá, že žalobkyně vystavovala výdajové pokladní doklady a k hotovostní úhradě se uchýlila pouze v transakcích se společností STELVIO, ač jí poskytovala služby v milionech Kč. Ani od odběratelů žalobkyně nepřijímala hotovostní úhrady a převážnou část příjmů dle pokladní knihy činily osobní vklady (přes 3 000 000 Kč). K tabulkám se soupisem dokladů od společnosti STELVIO žalovaný uvedl, že se jedná o dvě totožné a nekompletní tabulky, všechny označené „strana 8 z 8“, jedna je s daty 24. 6. 2019, 26. 6. 2019, 27. 6. 2019 a 28. 6. 2019 a druhá s daty 24. 9. 2019 až 28. 9. 2019 a 30. 9. 2019. Svědkyně Jelínková sice odsouhlasila, že obsahuje jí vystavené paragony, ale z odpovědi společnosti STELVIO vyplynulo, že sama eviduje zjednodušené daňové doklady na konci každého měsíce pod jiným evidenčním číslem – v tabulce jsou evidenční čísla užívaná žalobkyní.
45. Svědkyně Jelínková dle žalovaného pak vypovídala nekonkrétně a v rozporu s ostatními zjištěními. Nedokázala sdělit, kde došlo k podpisu Rámcové smlouvy STELVIO ani zda ji žalobkyně oslovila na základě inzerátu či doporučení. Byť uvedla, že má webové stránky, správce daně je nenalezl. Třebaže tvrdila, že od 1. 4. do 30. 4. 2019 spolupracovala s žalobkyní na základě rámcové dohody, která se napojovala na předešlou, žalobkyně žádnou takovou dohodu nepředložila. Dle svědkyně měl letáky vyzvedávat a paragony předávat řidič H., zatímco žalobkyně tvrdila, že jednala se svědkyní a s řidičem P. Dle svědkyně letáky řidič vyzvedával 2 x týdně ve čtvrtek a v neděli ve skladu v Horních Počernicích, nicméně dle

webových stránek sklad České distribuční a.s. v neděli otevřený není. Svědkyně též sdělila, že prováděla kontroly sama, neprobíhaly pravidelně a žalobkyni se z nich zaslal list a ona si jej pak přepisovala do svého formátu, ale dle paragonů byly kontroly téměř každý den, žalobkyni následně předložené kontrolní listy byly nekonkrétní, jako kontrolující uváděly žalobkyni a nadto byly v rozporu s Rámcovými smlouvami České distribuční a.s. Společnost STELVIO měla jen dva zaměstnance, přičemž svědkyně neuvedla žádného „dohodáře“ s odkazem na ochranu osobních údajů. Také k tabulkám se soupisem paragonů svědkyně uvedla, že je dělala účetní, ale paragony byly sepsány pod čísla z účetnictví žalobkyně. Paragony předložené společností STELVIO nemají číselné označení a jejich předmět plnění je rozporuplný a rozsah plnění nekonkrétní. Evidenci DPH společnost STELVIO vedla neprůkazně, když uskutečněná zdanitelná plnění za jednotlivé měsíce uváděla souhrnnou částkou. Nebylo ani možné ověřit, že předložené paragony zahrnuje do oddílu A3 kontrolního hlášení (plnění pod limit 10 000 Kč). Částky zde uvedené za jednotlivá zdaňovací období totiž neodpovídají součtu paragonů předložených žalobkyní.

46. Pokud jde o žalobkyní předložené protokoly o společné kontrole, žalovaný uvedl, že jde o kontroly provedené Českou distribuční a.s. v lokalitách Kladno a Unhošť. Většina kontrol byla zahájena o půlnoci, není u nich uvedena doba provedení, za různé objednatele v nich vystupuje stejný kontrolor a za Českou distribuční a.s. žalobkyně. Kontroly podle těchto protokolů neprováděla svědkyně J., která je vyúčtovala žalobkyni a tvrdila, že je provedla. Na kontrolních listech se ve větší míře jedná právě o roznos na sídlištích v Kladně, který měla zajišťovat žalobkyně, a nebyla tedy nezávislou osobou. Protokoly tak podle žalovaného neprokazují, že došlo k roznosu tiskovin a ke kontrole roznosu společností STELVIO.
47. Ohledně prezentace vzorkového týdne KW27 2019 v systému CEDI žalovaný uvedl, že systém sice obsahuje detailní informace o distribuci letáků pro Českou distribuční a.s., nicméně ve vztahu k činnosti společnosti STELVIO žalobkyně předkládá jen neočíslované paragony bez bližší identifikace služeb. Z přehledů za týden KW27 nelze osvědčit, že se doklady společnosti STELVIO vystavené od 3. 7. do 5. 7. 2019 týkají tohoto týdne, neboť předměty paragonů jsou nekonkrétní. Svědkyně Jelínková ostatně uvedla, že paragony vystavovala po roznosu a o případných kontrolách až následující týden. Dle žalovaného tak nelze prokázat, že paragony ze dne 3. 7. až 5. 7. 2019 byl vyúčtován týden KW27, tj. od 1. 7. do 7. 7. 2019. Žalobkyně ani nevysvětlila, proč do svého výpočtu zahrnuje paragony za 3 dny, a nikoliv za týden. Žalobkyně pak ve výpočtu uvedla počet kusů, které měla roznést sama, aniž by k tomu doložila nějakou evidenci. Ceny účtované žalobkyní České distribuční a.s. navíc neodpovídají cenám vyúčtovaným společností STELVIO žalobkyni, které jsou mnohem vyšší. Společnost STELVIO vyúčtovala na paragonech pro žalobkyni v týdnu KW27 za distribuci 115 697 Kč a za kontrolu 6 600 Kč. Dle přehledů ze systému CEDI přitom za obě roznášená území poskytla žalobkyně České distribuční a.s. službu pouze ve výši 70 401,23 Kč. Žalobkyně tedy odběrateli fakturuje nižší částku, než kterou jí fakturuje její dodavatel, a současně ještě tvrdí, že část letáků pro Českou distribuční a.s. si roznášela sama. I kdyby vzal žalovaný v úvahu paragony vystavené až následující týden ve dnech od 8. 7. do 12. 8. 2019, podle nich společnost STELVIO vyúčtovala žalobkyni za distribuci 152 445 Kč a za kontrolu 5 500 Kč. I tato částka je vyšší.
48. Žalobkyně tedy neprokázala, že přijala plnění od společnosti STELVIO v deklarovaném rozsahu a předmětu, a neprokázala ani přijetí plnění od jiného plátce DPH. Skutečný dodavatel totiž nemusel být plátcem DPH, jelikož přestože se plnění opakovala, nelze vyloučit jejich dodání více poskytovateli. Společnost STELVIO měla pouze 2 zaměstnance.

Přestože celkový objem prověřovaných plnění přesahuje 1 000 000 Kč, jednotlivá plnění nikdy nepřekročila 10 000 Kč.

49. Žalovaný odmítl, že by správce daně hodnotil důkazy pouze v neprospěch žalobkyně. S ohledem na právní úpravu nároku na odpočet DPH bylo na žalobkyni, aby svůj nárok prokázala, přičemž správce daně dostal své povinnosti prokázat pochybnosti o daňovém tvrzení, které nebyly v průběhu daňového řízení odstraněny. K námitce, že dochází ke zjevné nespravedlnosti, protože žalobkyně musela mít náklady za distribuci, žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. 9. 2020, č. j. 52 Af 39/2020-80, k neaplikovatelnosti problematiky esenciálních nákladů v oblasti DPH. Žalobkyni nebylo kladeno k tíži, že nemohla kontrolovat účetnictví společnosti STELVIO, předložené listiny nicméně vyvolaly další pochybnosti.
50. V souvislosti se zdaňovacím obdobím 3. čtvrtletí 2019 žalovaný uvedl, že v rámci postupu k odstranění pochybností lze dokazovat. Uznal sice, že správce daně po sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností uznal návrh žalobkyně na doplnění dokazování důvodným, a měl tedy podle § 90 odst. 3 daňového řádu přejít do daňové kontroly, nicméně toto procesní pochybení bylo napraveno v odvolacím řízení, v němž žalovaný seznámil žalobkyni s hodnocením důkazních prostředků a poskytl jí prostor pro vyjádření a případné uplatnění důkazních návrhů.
51. K nesouhlasu žalobkyně s prokázáním vážných pochybností, žalovaný zopakoval, že pochybnosti správce daně rozptýleny nebyly. U paragonů nelze hovořit o administrativní chybě. Z 593 paragonů nebyl ani jeden očíslovaný, ač jde o jednu z jejich povinných náležitostí dle § 29 a § 30a zákona o DPH. V případě paragonů společnosti STELVIO byly zjištěny rozdíly v písmu, ač by originál a kopie měly být totožné. Žalobkyně přesto opakovaně akceptovala doklady, na kterých nebyl uveden ani konkrétní rozsah a předmět plnění. Nepřesvědčivé je tvrzení žalobkyně, že se jí řidič představil pouze jednou, neboť k předávce docházelo ve stovkách případů. Žalobkyně řidiči opakovaně předávala hotovost, a proto měla vědět, komu ji předává. Svědkyně také nevyvrátila, že společnost STELVIO měla jen 2 zaměstnance, protože s odkazem na ochranu osobních údajů nesdělila jména „dohodářů“ a ani nedokázala říct, kolik takových osob najímala.
52. K požadavku na doplnění dokazování zopakoval, že ze systému CEDI se dá zjistit celkový objem obchodů mezi žalobkyní a Českou distribuční a.s., ale nikoliv kdo služby realizoval pro žalobkyni a v jakém rozsahu. Pokud jde o namítanou potřebu připočíst i údaje za oblast Stodůlky, z paragonů nevyplývá, že by společnost STELVIO roznášela letáky i tam, a nezmiňovala to ani svědkyně. K návrhu na připojení trestního spisu žalovaný uvedl, že prodlouženou lhůtu považoval za dostatečnou ke sdělení spisové značky a oddělení Policie ČR a ke konkrétnějšímu označení důkazních prostředků a jejich předložení. Povinností správce daně není vyhledávat důkazy místo daňového subjektu. V rozporu s § 92 odst. 6 daňového řádu pak žalobkyně neoznačila ani osobu, kterou navrhovala vyslechnout.

### Posouzení žaloby

53. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, že je věcně i místně příslušným soudem a napadené rozhodnutí je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí vycházel soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Soud dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

*Právní základ případu – nárok na odpočet DPH*

54. Podle ustálené judikatury NSS i Soudního dvora EU týkající se vzniku a uplatňování nároku na odpočet DPH je nutné nejprve ověřit, zda vůbec tento nárok vznikl (viz např. rozsudky NSS ze dne 1. 2. 2021, č. j. 5 Afs 388/2019-31, odst. 21, nebo ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, odst. 52, a judikaturu Soudního dvora EU tam citovanou).
55. Soudní dvůr EU v řadě svých rozhodnutí vymezuje podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, které dělí na podmínky formální a podmínky hmotněprávní (věcné). Tyto podmínky v sobě zahrnují to, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo uskutečněno tak, jak vyplývá z příslušné faktury, a dále to, že příslušná faktura obsahuje veškeré údaje požadované směrnicí o DPH (viz např. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 *Mahagében a Dávid* a další judikaturu citovanou v usnesení NSS ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017-35, odst. 30 a násl.).
56. Hmotněprávní podmínky jsou stanoveny v čl. 168 písm. a) směrnice o DPH následovně: a) daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet musí být osobou povinnou k dani; b) použil zboží nebo služby, s jejichž porízením je spojován nárok na odpočet, pro účely zdanitelných plnění na výstupu; c) daň je splatná nebo je odvedena za služby nebo zboží, které byly nebo budou dodány; a d) plnění bylo na vstupu poskytnuto jinou osobou povinnou k dani. Pro uplatnění nároku na odpočet je třeba podle čl. 178 písm. a) směrnice o DPH předložit fakturu, jejíž obsah je definován v čl. 226 téže směrnice (formální podmínka).
57. V českém právu pak uvedeným podmínkám odpovídají § 72 a § 73 zákona o DPH. Z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH plyne, že plátce daně má nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 zákona o DPH plyne, že pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad. Náležitosti daňového dokladu pak stanoví § 29 a násl. zákona o DPH.
58. Uvedené formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet je nutno vykládat v souladu s judikaturou tak, že *„prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno“* (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103; shodně též rozsudek NSS ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020-31, odst. 13).
59. Nesplní-li daňový subjekt zákonné podmínky pro přiznání odpočtu podle § 72 a § 73 zákona o DPH, nárok na odpočet daně mu vůbec nevznikne (viz např. rozsudek č. j. 5 Afs 388/2019-31, odst. 20).
60. Soudní dvůr EU připustil, že zásada daňové neutrality vyžaduje, aby byl odpočet DPH přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky, i když nejsou splněny určité podmínky formální (viz např. rozsudky SDEU ze dne 8. 5. 2008 ve spojených věcech C-95/07 a C-96/07 *Ecotrade*, odst. 63, ze dne 30. 9. 2010 ve věci C-392/09 *Uszodaépítő*, odst. 39, nebo ze dne 9. 7. 2015 ve věci C-183/14 *Salomie a Oltean*, odst. 58 a 59).
61. Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností rozhodných pro aplikaci § 72 a § 73 zákona o DPH nese dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt. Naopak správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje v daňovém řízení mj. skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných

evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

62. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně se soudy již opakovaně zabývaly (viz např. rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2021, č. j. 1 Afs 73/2019-71, odst. 47-51, ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52, odst. 13, nebo ze dne 15. 5. 2014, č. j. 8 Afs 67/2013-49, odst. 49, viz také např. nález Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08, odst. 15). Z § 92 daňového řádu i citované judikatury plyne, že je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením. Jinými slovy, daňový subjekt nese prvotní důkazní břemeno, přičemž tuto svou povinnost splní předložením takových podkladů, které mohou dostatečným způsobem prokázat jeho tvrzení (zpravidla se bude jednat o účetnictví a jiné povinné záznamy).
63. Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci skutečností zakládajících vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností v duchu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností.
64. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt. Je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy, popř. svá tvrzení korigoval.
65. Daňové řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz např. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Je na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je povinen vycházet daňovému subjektu vstříc a dát mu prostor k uplatnění důkazních návrhů. Navrženými důkazy se pak správce daně musí zabývat a vyhodnotit je v rámci svého rozhodování v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu.
66. Daňovému subjektu musí být dán prostor prokázat faktické vynaložení deklarovaného výdaje jinými prostředky. Nelze tedy dospět k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno pouze na základě formálních nedostatků předložených dokladů, popř. na základě nedostatků smluvních ujednání mezi jednotlivými subjekty dodavatelského řetězce, „pokud je zároveň nepochybné, že tvrzené plnění bylo žalobci poskytnuto a byly jednoznačně identifikovány subjekty, které se na jeho poskytnutí podílely“ (rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014-46).

*K námitce nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů*

67. NSS v rozsudku ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9 As 66/2009-46, konstatoval, že „[z] odůvodnění rozhodnutí správního orgánu musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů a jaké úvahy jej vedly k uložení sankce v konkrétní výši (§ 68 odst. 3 správního řádu z roku 2004).“ Z toho ovšem nevyplývá povinnost žalovaného detailně reagovat na

veškeré odvolací námitky žalobkyně, nýbrž povinnost postavit proti nim natolik logicky ucelené a přesvědčivé skutkové a právní závěry, z nichž alespoň implicitně vyplývá, proč žalovaný považoval žalobkyniny odvolací námitky za nedůvodné (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 5. 2015, č. j. 6 As 152/2014-78). Samotný nesouhlas žalobkyně se závěry žalovaného pak z povahy věci nemůže být důvodem nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí.

68. Odůvodnění závěrů žalovaného v napadeném rozhodnutí těmto požadavkům bezpečně dostojí. Sestává ze dvou částí, v nichž žalovaný nejprve popsal svůj ucelený názor na věc a následně konkrétně reagoval na jednotlivé odvolací námitky žalobkyně. Důvody, v nichž žalobkyně spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, jsou tak převážně právě nesouhlasem se závěry žalovaného. Žalovaný totiž v napadeném rozhodnutí vysvětlil, že paragonům od společnosti STELVIO odepírá důkazní hodnotu právě s ohledem na jejich formální nedostatky a na ně navazující nesrovnalosti. Byť se může jevit paradoxním, že žalovaný zpochybňuje předložené paragony, a přesto hovoří o unesení prvotního důkazního břemene žalobkyní, nejedná se o rozpor vyvolávající nesrozumitelnost odůvodnění napadeného rozhodnutí. Jak již soud uvedl, daňový subjekt unese prvotní důkazní břemeno předložením účetnictví a jiných povinných záznamů, které prokazují jeho tvrzení. To také žalobkyně skutečně učinila, když předložila své účetní záznamy (zejm. evidenci DPH), jimž odpovídala přiznaná daňová povinnost, a též zjednodušené daňové doklady, s nimiž byla tato evidence v souladu. Potud lze hovořit o unesení prvotního důkazního břemene. Zjevné formální nedostatky přijatých zjednodušených dokladů (velmi obecný popis předmětu plnění a chybějící číslování) ovšem usnadnily správci daně přednesení vážných pochybností o souladu těchto dokladů (trpících nedostatky již po formální stránce) se skutečností, a tedy opětovné přenesení důkazního břemene na žalobkyni. Hlavní spor se tak skutečně realizuje až v té fázi, v níž žalobkyně byla povinna prokázat, že její daňové záznamy a předložené paragony mají reálný podklad. Žalobkyni ovšem lze přisvědčit v tom, že žalovaný v řadě případů příkládá neúměrně značnou váhu drobným detailům a chybám, které samy o sobě nemohou zpochybnit realizaci plnění potvrzovanou souhrnem shromážděných důkazů (např. písařskou chybu v ceníku společnosti STELVIO, to, že žalobkyně zaměnila jméno řidiče společnosti STELVIO, či prakticky nepozorovatelné rozdíly v paragonech poskytnutých žalobkyní a společností STELVIO).

*K námitce nesprávného zjištění skutkového stavu*

69. V návaznosti na shrnutí právního základu případů soud považuje za nutné zdůraznit, že uplatnění nároku na odpočet DPH je vždy podmíněno tím, že daňový subjekt je schopen uskutečnění zdanitelného plnění na vstupu řádně prokázat. V opačném případě daňový subjekt nárok na odpočet DPH ztrácí, a to bez ohledu na to, zda se dopustil či nedopustil podvodného jednání. V projednávaném případě přitom není sporné, zda žalobkyně poskytla plnění České distribuční a.s., nýbrž to, zda a v jakém rozsahu poskytla žalobkyni plnění společnost STELVIO jakožto její subdodavatel.
70. Soud se ovšem ztotožňuje se žalobkyní, že žalovaný se při zodpovězení této sporné otázky dopustil nesprávného hodnocení shromážděných důkazních prostředků. Žalovaný totiž přehlíží, že provedené důkazy ve svém souhrnu potvrzují, že se sporná plnění na vstupu odehrála. Při tomto hodnocení se totiž nelze jen koncentrovat na všemožné dílčí formální nedokonalosti jednotlivých důkazů, ale je třeba vnímat vztah takových formálních nedostatků k informaci sdělované důkazním prostředkem (jejich dopad na materiální obsah důkazu). Ne každý nedostatek důkazu totiž zpochybňuje jeho využitelnost, popř. může zpochybnit jeho spolehlivost jen v určité části sdělované informace, aniž by ale

zpochybňoval důkaz jako celek. Soud přitom nenalezl takové důvody, jež by byly s to zcela zpochybnit vzájemně korespondující důkazní prostředky v podobě zjednodušených daňových dokladů (paragonů), písemného potvrzení souhrnné hodnoty vydaných paragonů společností STELVIO pro žalobkyni, svědecké výpovědi jednatelky dodavatele potvrzující realizaci služeb a vystavení paragonů, evidence DPH společnosti STELVIO a účetnictví žalobkyně, které ve svém souhrnu potvrzují, že společnost STELVIO žalobkyni dodala služby v podobě distribuce reklamních tiskovin, jejich dopravy a kontroly distribuce a za tyto služby inkasovala částky uvedené na paragonech.

71. Nelze činit rovnítko s případy, v nichž dodavatel prověřovaného daňového subjektu není kontaktní a panují pochyby o pravosti či pravdivosti často jen obecného potvrzení od takové nekontaktní osoby nebo jen předkládaných faktur, takže je třeba do většího detailu posuzovat vzájemný soulad daňových dokladů s písemnými smluvními ujednáními apod. Nejde ani o situaci, v níž by žalovaný měl spisovým materiálem podloženu informaci, že v souvislosti s prověřovanými transakcemi pravděpodobně došlo ke zkrácení daňové povinnosti, což by také mohlo vyvolávat vyšší míru podezřívavosti k tvrzením aktérů a zvyšovat požadavky na doložení transakcí případně až do úrovně každého jednotlivého plnění. Z obsahu správního spisu se naopak v tomto případě jeví, že společnost STELVIO v souvislosti se svou činností pro žalobkyni vystavovala sporné paragony, jež v plném rozsahu zohlednila ve svých daňových přiznáních i kontrolních hlášeních (tj. odvedla z nich daň).
72. Za tohoto stavu pak přichází žalovaný a žalobkyni, která chce tutéž odvedenou daň v souladu s principem neutrality DPH odečíst od své daňové povinnosti, nárok na odpočet odmítá uznat, jelikož zjednodušené daňové doklady mají určité formální vady, pro něž žalovaný není schopen jednotlivě ověřit, zda společnost STELVIO žalobkyni účtovala částky odpovídající původně sjednaným cenám a provedeným operacím, a to i v souvislosti s jen částečným písemným podchycením pravidel spolupráce. Takové prověřování by mohlo dávat smysl, jestliže by bylo ve hře pravděpodobné zkrácení daňové povinnosti, zde však žalovaný nic takového neuvádí. Pak ovšem míra detailu, které se žalovaný dožaduje, a důraz kladený na dílčí nedokonalosti shromážděných podkladů již nekoresponduje se zákonem stanoveným cílem správního zjištění daně (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu), ale představuje nedůvodné přepínání důkazního břemene daňového subjektu. Je totiž nepochybné, že správce daně by vždy mohl míru požadovaného detailu navyšovat až do té míry, že by nakonec podrobné informace o proběhlých zdanitelných plněních nebyl daňový subjekt schopen doložit. Takto by správce daně snadno mohl v kterékoliv kauze, kde by mu to vyhovovalo, dospět k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, a bude mu proto doměřena daňová povinnost. Takovým přístup však soud nemůže připustit. Je proto třeba diferenciovat v míře požadavků na prokázání průběhu zdanitelných plnění, a to zejména v závislosti na přítomných rizicích ztráty daňového výnosu. Pokud taková rizika identifikována nebyla, postačí základní prokázání shody v deklaraci totožného zdanitelného plnění na straně jeho poskytovatele a na straně jeho příjemce. Teprve za přítomnosti takových rizik lze požadavky na unášení důkazního břemene stupňovat, vždy však v přímé úměře k existujícím pochybám o možném zkrácení daně a při zachování racionality takových požadavků. Povinnost daňových subjektů uchovávat auditní stopu o své činnosti totiž nemůže být bezbřehá, jinak by se podnikatelská činnost stala pouhým vršením listin pro účely případné kontroly finančního úřadu, a na vlastní podnikání by nezbyl prostor. Správa daně by neměla systematicky podryvat konkurenceschopnost podnikatelů činných

v tuzemsku iracionálními důkazními požadavky v míře neodpovídající míře ohrožení daňového výnosu v konkrétním případě.

73. Skutkové okolnosti nelze *ex post* prokázat do posledního detailu s absolutní jistotou a vždy půjde o jistou míru pravděpodobnosti (viz např. nálezn Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13, odst. 30). Je ale třeba, aby předložené důkazní prostředky byly natolik vypovídající a přesvědčivé, že daný závěr půjde učinit s dostatečnou mírou jistoty a bez vážných pochybností (srov. rozsudek NSS ze dne 7. 11. 2022, č. j. 4 Afs 445/2021-47, odst. 58). Dostatečnost předložených důkazů, resp. vyžadovanou míru pravděpodobnosti je přitom namíste hodnotit s přihlédnutím k míře ohrožení veřejného zájmu, zde konkrétně zájmu na vybrání zákonem stanovené (tj. nikoliv nutně co nejvyšší) částky daně.
74. V případě žalobkyně soud považuje za potřebné zdůraznit, že žalobkyně doložila přijatá zdanitelná plnění zjednodušenými daňovými doklady (paragony), které spolu s doklady o nezpochybňovaných dalších dodávkách dokládají přijetí zdanitelných plnění v rozsahu uvedeném v jejich daňových přiznáních. Přitom společnost STELVIO z pozice dodavatele těchto plnění jejich realizaci potvrdila, a to jak přímo, tak i nepřímo.
75. Především tato společnost na výzvu správce daně předložila shodné paragony. Soud na rozdíl od žalovaného nespátřuje mezi paragony předloženými žalobkyní a jejím dodavatelem žádné významné rozdíly. Drobné rozdíly lze vysledovat v tloušťce písma, což je plně odůvodněno tím, že jeden z paragonů je vždy originálem a druhý jeho průpisem, u něž zřetelnost písma závisí na míře přitlaku při vypisování prvopisu. Výjimečně lze zaznamenat mírný posun textu, což je ovšem dobře vysvětlitelné posunem prvopisu vůči průpisu v okamžiku vypisování paragonu. Zatřetí soud zaznamenal, že se liší pozice razítka a parafy společnosti STELVIO, ovšem to odpovídá dobře známé skutečnosti, že otištěná razítka se propisují jen obtížně, a proto je třeba je otisknout zvláště na prvopis i na průpis. Vzhledem k tomu, že parafa je připojována vždy k razítku, nespátřuje soud ani nic podezřelého na tom, pokud byl průpis signován separátně spolu s otiskem razítka, a podpis tak nebyl propisován. Správce daně ani žalovaný přitom v průběhu celého daňového řízení nijak nekonkretizovali, kde konkrétně zaznamenali avizované rozdíly mezi prvopisy a druhopisy paragonů, čímž žalobkyni reálně znemožnili se k dané otázce konkrétně vyjádřit. Teprve v napadeném rozhodnutí poprvé žalovaný zmínil, aniž by ovšem o takové zjištění opíral závěr o nedůvodnosti odvolání, rozdíl mezi paragony a průpisy paragonů vystavenými dne 1. 4. 2019 a 16. 8. 2019. K těmto paragonům soud konstatuje, že v nich žádné podstatné rozdíly (nad rámec výše zmíněných) nenalezl. Jedinou výjimkou by mohl být paragon ze dne 1. 4. 2019 na částku 2 700 Kč za kontrolu distribuce, kde skutečně lze nalézt malé difference v zápisu posledních nul částky a v zápisu data (zejména roku). S ohledem na ojedinělost takového rozdílu a v situaci, kdy žalobkyně mohla reagovat poprvé až v podané žalobě, soud akceptuje vysvětlení žalobkyně, že k odlišnosti mohlo dojít v důsledku toho, že se zapisovaný text dostatečně nepropsal a byl proto v nezřetelných pasážích na průpis samostatně vepsán; tomu ostatně odpovídá skutečnost, že mimo text se nachází v oblasti pro vyplnění data slabá čára, jež může být stopou původního nezřetelného průpisu. Ostatně i žalovaným zmiňovaný paragon ze dne 16. 8. 2019 na částku 3 000 Kč je právě takovým příkladem, kde je druhopis propsán jen velmi nezřetelně. To ale neznamená, že není průpisem prvopisu předloženého žalobkyní.
76. Druhým významným důkazem jsou pak poslední stránky tabulek se součty paragonů vystavených společností STELVIO pro žalobkyni za druhé a za třetí čtvrtletí 2019, které dodavatel opatřil svým razítkem a parafou. Nejen že dodavatel měl v dispozici a správci daně

předložil shodné paragony, ale byl ochoten žalobkyni potvrdit i součty těchto vydaných paragonů. Žalovaný sice tomuto důkazu vyčítá, že nejde o celé tabulky, nýbrž jen o jejich poslední strany zachycující doklady vystavené jen v posledních dnech toho kterého čtvrtletí, nicméně v tomto ohledu je klíčový zejména na poslední straně uvedený součtový řádek, z něž vyplývá, že společnost STELVIO žalobkyni potvrzuje vydání paragonů právě ve stejné výši a se stejnou DPH, jaké žalobkyně eviduje ve svém účetnictví k danému čtvrtletí od společnosti STELVIO. Zároveň lze případně ověřit i shodu jednotlivých částek u paragonů vydaných v posledních dnech čtvrtletí, přičemž žalovaný v tomto směru na žádný rozpor nepoukázal. Jediné, co žalovaný dále kritizuje, je fakt, že součtové doklady jsou v tabulkách vedeny pod číslem dokladu odpovídajícím účetnictví vedenému žalobkyní, a nikoliv společností STELVIO. To ovšem nemá vliv na vypovídací schopnost tohoto důkazu. Ostatně jednatelka společnosti STELVIO při svém svědeckém výsledku netvrdila, že by tabulky vytvořila její účetní. Naopak si už zpětně nebyla jistá, která účetní tabulky sestavila. Uvedla však, že soupisy paragonů měla v ruce, zkontrolovala je a dala na ně svůj podpis, že souhlasí. I tabulky připravené patrně účetní žalobkyně, jež si jednatelka před jejich potvrzením zkontrolovala, jsou důkazem potvrzujícím, že společnost STELVIO uvedené doklady skutečně za poskytnuté činnosti vystavila.

77. Obzvláště významným důkazem je pak samotný výslech svědkyně Jelínkové, jednatelky společnosti STELVIO. Ta totiž nejen že potvrdila vydání dokladů, o něž opírá žalobkyně svůj nárok na odpočet, ale také ve své výpovědi potvrdila a popsala samotnou činnost společnosti STELVIO pro žalobkyni. Tato svědecká výpověď přitom nebyla jen povrchní a neurčitá, jak se jí snaží žalovaný popsat, nýbrž konkrétně popisovala vzájemnou spolupráci, její fungování, prostředky, jimiž byly služby zajišťovány, i další související okolnosti. Svědecká výpověď přitom ani není v rozporu s listinnými důkazy shromážděnými v průběhu daňového řízení. Skutečnost, že si svědkyně již přesně nepamatovala, kde se se žalobkyní setkaly při navázání spolupráce, tuto výpověď nevyvrací. Svědkyně popsala způsob navázání kontaktu (nejprve telefonicky, poté osobní schůzka) a označila v rámci, který jí paměť dovolila, i lokalitu setkání (buď to bylo v Kladně, nebo na Zličíně). Že svědkyně nevěděla, jak žalobkyně na ni získala kontakt, realizovanou spolupráci nijak nezpochybňuje. Pokud svědkyně dovozovala, že žalobkyně se o ní mohla dozvědět z jejích webových stránek, ale žalovaný webové stránky nenašel, ještě to neznamená, že v době navázání spolupráce neexistovaly. Správce daně, který vedl výslech, se měl konkrétně dotázat na adresu těchto webových stránek, jestliže chtěl svědectví jednatelky STELVIO touto cestou vyvracet. Obdobně je třeba poukázat na to, že pokud svědkyně uváděla, že se letáky vyzvedávaly ze skladu České distribuční a.s. ve čtvrtek a v neděli, tak tento údaj uvedla slovy, že „si myslí“, tj. nevyjadřovala v tomto směru jistotu. V tomto údaji se ovšem shodovala s předchozím tvrzením samotné žalobkyně. Žalovaný přitom tento údaj zpochybňoval tím, že webové stránky České distribuční a.s. aktuálně uvádějí, že sklad není v neděli v provozu. Tento údaj ale jednak není časově relevantní (nepopisuje stav v roce 2019) a jednak může být ošidný, jelikož není jisté, zda se vztahuje i na osoby, které přímo pro Českou distribuční zajišťují distribuci letáků, a osoby jimi najaté, popř. zda nebyly možné individuální výjimky. Pro závěr, že žalobkyně i svědkyně lžou, by v tomto směru bylo nezbytné, aby si žalovaný informaci o nemožnosti vyzvedávání letáků z předmětného skladu o nedělích i v roce 2019 ověřil, nejlépe dotazem na Českou distribuční a.s. jakožto provozovatele skladu.
78. Svědkyně jinak popsala, že její společnost měla k dispozici dvě nákladní vozidla, jimiž zajišťovala převozy letáků distributorům a případné závozy do prodejen, a že za tímto

účelem disponovala i zaměstnanci – vedle jednatelky pro společnost STELVIO pracoval řidič, jezdící s větším nákladním vozem, a dále dohodáři, kterých bylo více než deset. Zde žalovaný svědkyni neprávem vyčítá, že neuvedla jejich počet a ani identitu. Zaprvé svědkyně jejich počet vymezila alespoň rámcově. Zadruhé s ohledem na jejich avizovanou mnohost a z povahy dohody o provedení práce vyplývající krátkost jejich pracovněprávních vztahů by nebylo nijak překvapivé, pokud by si svědkyně po dvou letech nejspíše nepamatovala jména většiny z takových distributorů. Zatřetí v dané záležitosti zcela selhal správce daně, který vedl výslech. Svědkyně totiž dle protokolu k příslušné otázce uvedla: „*Nevím jestli můžu uvádět podle GDPR jména, to bych se musela zeptat.*“ Svědkyně tak vyjádřila pochybnost, zda jí zákonná úprava dovoluje při výslechu správce daně uvádět osobní údaje týkající se jí zaměstnaných osob. Je to přitom správce daně, kdo odpovídá za to, že se svědkům dostane náležitého a okolnostem výpovědi přiléhavého poučení o jejich právech a povinnostech. Na toto sdělení měl správce daně zareagovat zodpovězením této pochybnosti svědkyně – tj. protokolovaným sdělením, že právní úprava ochrany osobních údajů nijak svědkyni nebrání v tom, aby jména svých zaměstnanců uvedla, a že tedy má povinnost i o této otázce vypovídat úplně a pravdivě. Jestliže tak neučinil, nemůže svědkyni vytýkat, že svědkyně žádná jména dohodáři nesdělila. Nemůže to přitom vytýkat ani žalobkyni, jejíž zástupkyně sice mohla při výslechu suplovat nečinnost správce daně, avšak to by musela v té době tušit, že v nesdělení těchto osobních údajů bude správce daně spatřovat důvod nepoužitelnosti tohoto důkazu. A konečně začtvrté lze podotknout, že správce daně nepochybně disponoval účetními výkazy společnosti STELVIO za rok 2019, v nichž mohl snadno ověřit, zda tato společnost vykazovala mzdové náklady odpovídající zaměstnávání většího množství osob na dohodu o provedení práce (že se nejednalo o dohody o pracovní činnosti, plyne z toho, že nikdo jiný než jednatelka a řidič nebyli evidováni jako zaměstnanci, za něž STELVIO odvádí pojistné na sociální zabezpečení). Jinak lze konstatovat, že svědkyně i přesto, že se jí nedostalo poučení o neexistenci překážek z hlediska ochrany osobních údajů, uvedla alespoň křestní jméno řidiče, a to přesně odpovídalo údajům vedeným Pražskou správou sociálního zabezpečení. Proto též ani skutečnost, že žalobkyně uvedla jiné křestní jméno řidiče (také jako ne zcela jistou informaci), nezpochybňuje věrohodnost výpovědi svědkyně, ale je jen dokladem toho, že žalobkyně si toto jméno nepamatovala správně.

79. Svědkyně vysvětlovala i důvod vystavování vícero paragonů tentýž den a v rámci své výpovědi prokázala dobrou znalost systému distribuce reklamních tiskovin či fungování systému CEDI. Byť lze mít pochybnosti o tom, zda vystavování několika paragonů tak, aby jejich částka nepřesáhla 10 000 Kč, skutečně bylo opodstatněno provozní praxí svědkyně, a nešlo spíše o obcházení zákona a nepřípustné administrativní zjednodušení (např. proto, že vystavování faktury by patrně vyžadovalo využití počítače a v každém případě i vypisování většího množství údajů), ani tato skutečnost není způsobila vyvrátit svědectví, podle něž reálně k poskytnutí služeb došlo. Tomu ostatně nasvědčuje i fakt, že Česká distribuční a.s. skutečně poskytnutí služeb žalobkyni, jež sama k tomu potřebnými kapacitami nedisponovala, nezpochybovala a řádnou distribuci letáků potvrzují i výsledky systematicky prováděných kontrol, přičemž prakticky jediné vstupy (podle popisu předmětu plnění logicky odpovídající nezbytným subdodávkám distribučních služeb, dopravy a případně i kontroly) jsou reprezentovány právě zjednodušenými daňovými doklady vystavenými společnostmi STELVIO. Z těchto paragonů přitom plyne, že placeno bylo v hotovosti, což s ohledem na angažování většího množství pracovníků na dohodu o provedení práce společnostmi STELVIO odpovídá i nekvalifikované a nárazové povaze zapojené pracovní činnosti. Je sice pravdou, že potřebu hotovosti lze předpokládat spíše až

u dodavatele žalobkyně, nicméně svědecká výpověď spolu s výpovědí žalobkyně vysvětlují, proč bezhotovostní úhrady přijímané od České distribuční byly transformovány na hotovost již u žalobkyně – tam, kde byl dopředu znám rozsah činnosti zadané společnosti STELVIO na daný den (což s ohledem na informace sdílené v systému CEDI bylo pravidlem), předával žalobkyni řidič společnosti STELVIO předem vystavené paragony na příslušnou částku oproti předání hotovosti, kterou předal svědkyni a ta z ní posléze vyplácela své „dohodáře“.

80. Svědeckou výpověď není způsobilá zpochybnit ani výtka žalovaného, že tvrzení svědkyně o osobním provádění kontrol neodpovídají kontrolní protokoly předložené žalobkyni a že provádění takových kontrol (a to ani kdyby je prováděla sama žalobkyně) není v souladu se písemnými smlouvami mezi žalobkyni a Českou distribuční a.s. Žalovaný především přehlíží, že svědkyně netvrdila, že v rámci kontroly vyplňovala svým jménem kontrolní protokoly. Naopak svědkyně dle protokolu měla výslovně na otázku, kdo sepisoval protokoly, uvést, že je sepisovali buď zástupci (klientů) nebo žalobkyně. Žalobkyni „se zasílal list a ona si to přepisovala do svého formátu.“ Proto sdělením svědkyně neodporuje zjištění, že kontrolní protokoly předložené žalobkyni obsahují jméno a podpis žalobkyně, jelikož pokud se na kontrole účastnila svědkyně, figurovala by patrně jen na zmiňovaném podkladovém listu, ale nikoliv na samotném kontrolním protokolu, který byl na základě záznamů v podkladovém listě žalobkyni vytvořen a vložen do systému CEDI. Sice není správné, pokud v kontrolním protokolu došlo k náhradě osoby svědkyně za žalobkyni a žalobkyně „se tak chlubila cizím peřím“, což by obzvláště v rámci kontrolní činnosti mohlo zpochybňovat důvěryhodnost kontrolního protokolu, nicméně prezentovány byly protokoly z klientských kontrol, jichž se účastnil vždy i zástupce klienta. Pro klienty zajišťoval objektivnost kontroly právě jejich zástupce, takže případná záměna osoby reprezentující distributora v kontrolním protokolu pro ně nemusela být významná. Byť taková praxe neodpovídala ani smlouvě mezi žalobkyni a Českou distribuční a.s., kontrolní protokoly, v nichž figurovala jako jeden z kontrolujících žalobkyně, zjevně akceptovala a proplácela. Přitom i plnění, jež proběhlo v rozporu se smluvními ujednáními je zdanitelným plněním a správce daně by nepochybně (v souladu s právní úpravou) neakceptoval, pokud by z nich žalobkyně s odkazem na odchylku od smluvního závazku odmítala priznat daň. To ovšem také znamená, že v souvislosti s takovými zdanitelnými plněními musí jejich dodavatel uznat nárok na odpočet daně. Odchylka od smluvních ujednání prostě neznamená, že ke zdanitelnému plnění nedošlo. Že k takovým plněním došlo, potvrzuje svědecká výpověď jednatelky společnosti STELVIO spolu s paragony i potvrzením součtu uhrazených částek.
81. V souladu s výše uvedenými důkazy je konečně i daňová evidence společnosti STELVIO. Tato společnost správci daně zaslala příslušné účetní údaje za jednotlivé kalendářní měsíce, jež potvrzují, že převážnou část činnosti této společnosti tvořila tuzemská zdanitelná plnění pod 10 000 Kč, jež jsou uvedena souhrnnou částkou za ten který kalendářní měsíc. Soud přitom ověřil, že v měsíci květnu a červenci 2019 je objem těchto plnění shodný s částkou odpovídající součtu paragonů vystavených v témže měsíci pro žalobkyni. Ve zbylých čtyřech kalendářních měsících pak STELVIO vykázala jen o něco větší objem plnění, než odpovídá součtu paragonů předložených žalobkyni (cca v rozmezí o 1 100 Kč do 2 200 Kč na daňovém základu). Daňová evidence dodavatele tedy velmi přesně koreluje s rozsahem odpočtu uplatněných žalobkyni a je z ní patrné, že společnost STELVIO buď poskytovala zdanitelná plnění na základě zjednodušených daňových dokladů jen žalobkyni, anebo vedle

ní vystavila jen jeden či několik málo dalších paragonů jiným osobám. Rozhodně doklady předkládané žalobkyní nijak neodporují účetní evidenci dodavatele.

82. Pokud přitom správce daně kritizoval, že neočíslované paragony jsou snadno zneužitelné, neboť by z nich mohlo uplatnit odpočet více subjektů, jeho úvaha je nepřesná, jelikož taková možnost je spojena přímo s institutem zjednodušeného daňového dokladu jako takového, a nikoliv s absencí číslování dokladů. Příčinou takové zneužitelnosti je totiž to, že podle § 30a odst. 1 zákona o DPH nemusí zjednodušený daňový doklad obsahovat označení osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje. Pokud by takový údaj na paragonu byl, nemohla by jej použít jiná osoba, i kdyby byl paragon nečíslovaný. Tato možnost ztráty daňových příjmů tedy s formálními vadami zjištěnými v případě paragonů nijak nesouvisí. S ohledem na variabilnost částek a dat vydání přitom i přes jen obecné označení předmětu plnění ani reálně nehrozilo, že by snad sama žalobkyně tentýž paragon použila vícekrát. Ostatně, že k tomu nedošlo, dokládá i potvrzení součtu vydaných paragonů dodavatelem, a nepřímou též fakt, že evidence DPH dodavatele zachycuje stejný nebo větší objem dodání do 10 000 Kč ve všech kalendářních měsících, které jsou sporné. Soud tedy v této souvislosti žádné ohrožení daňového výnosu neshledal.
83. Jako dostatečně silnou indicii soud neshledává ani skutečnost, že objem vstupů žalobkyně převyšoval objem zdanitelných plnění na výstupu. Jakkoliv by takový dlouhodobě přetrvávající stav jistě podezření vyvolával, v tomto případě se jedná pouze o dvě kalendářní čtvrtletí a žalovaný neprovedl analýzu za delší období (případně i se zohledněním např. příjmů ze závislé činnosti, pokud jich žalobkyně dosahovala), jež by byla nezbytná k závěru, že se jedná nikoliv jen o přechodnou záležitost, ale o déle trvající nepřirozený stav. Zejména když ani případná ztrátovost podnikání žalobkyně sama o sobě nemůže být důvodem pro odepření nároku na odpočet.
84. V situaci, kdy společnost STELVIO z vykázaných dodání musela odvést DPH ve stejné výši, jakou uplatnila žalobkyně, soud postrádá jakoukoliv smysluplnou motivaci pro to, aby jednatelka této společnosti potvrzovala žalobkyni realizaci dodání, která by se ve skutečnosti neuskutečnila. Čistě teoreticky by snad mohlo dojít k nějaké úspoře na dani z příjmů u žalobkyně, ale v oblasti DPH je situace zcela neutrální. Žalovaný přitom žádné vysvětlení, proč by snad pro žalobkyni a jejího dodavatele mohlo být výhodné vytvářet doklady na fiktivní plnění, nepřináší a ani nedokládá, že by např. daňové povinnosti nesplnila společnost STELVIO, proč by nebylo možné bez důkladného prověření věřit slovům její jednatelky. Za daného stavu tedy soud postrádá pádné důvody, proč by svědectví potvrzující realizaci plnění, o něž žalobkyně opírá uplatněný nárok na odpočet, mělo být nedůvěryhodné a proč by bylo nezbytné namísto jeho akceptace zkoumat průběh každého jednotlivého dílčího plnění na základě jiných důkazních prostředků.
85. Soud tedy shrnuje, že žalobkyně v průběhu daňového řízení byla schopna i přes formální nedostatky daňových dokladů předložit takové důkazní prostředky, jež ve svém souhrnu potvrzují s dostatečnou mírou jistoty, že přijala zdanitelná plnění, ve vztahu k nimž uplatnila nárok na odpočet ve sporných zdaňovacích obdobích. Žalovaný přitom nebyl schopen označit takové skutečnosti, jež by v klíčových bodech dokázaly vyvrátit pravdivost těchto důkazních prostředků či reálně zpochybnit jejich důvěryhodnost. Jeho závěr, že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelných plnění od společností STELVIO, tak neodpovídá skutečnému vyznění provedených důkazních prostředků a soud se s ním nemůže ztotožnit.

86. Žalovanému nelze zcela přisvědčit, ani pokud jde o jeho odmítnutí provést důkaz trestním spisem. Především žalovaný mylně uvedl, že žalobkyně vůbec neoznačila trestní spis. Z vyjádření žalobkyně v odvolacím řízení ze dne 2. 5. 2023 naopak vyplývá, že zcela konkrétně označila spis vedený Policií ČR, Krajským ředitelstvím policie Středočeského kraje, územním odborem Kladno, oddělením hospodářské kriminality SKPV, pod č. j. KRPS-44470/TČ-2023-010381, a zároveň sdělila, že věc se nachází teprve ve fázi prověřování okolností nasvědčujících tomu, že byl spáchán trestný čin.
87. Je sice pravdou, že ani v daňovém řízení a ani v žalobě žalobkyně blíže neuvedla, co mělo přesně být trestním spisem dokázáno. Důkazními prostředky jsou totiž jednotlivé dokumenty obsažené v trestním spise, nikoliv celý trestní spis jako takový (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 29. 5. 2002, sp. zn. 30 Cdo 222/2001). Na druhou stranu ovšem v situaci žalobkyně byl takový obecný odkaz pochopitelný, jelikož právo nahlížet do trestního spisu podle § 65 odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní řád“) náleží až obviněnému, tj. ve fázi po zahájení trestního stíhání. Naopak osoba podezřelá ze spáchání trestného činu v zásadě právo nahlížet do trestního spisu nemá, resp. tak může učinit jen jako jakákoliv třetí osoba pouze se souhlasem policejního orgánu či státního zástupce, který jí nemusí být udělen, resp. jehož vyžádání, popř. vynucení s ohledem na prokázání oprávněného právního zájmu může být časově náročné a problematické, zejména když patrně šlo o běžící prověřování, a nikoliv o věc již odloženou. V dané situaci tak není překvapivé, že tento důkazní návrh byl obecněji pojatý, jelikož jej žalobkyně patrně musela činit naslepo.
88. Pokud tedy žalovaný měl dosud shromážděné důkazy za nedostatečné, měl se s obsahem trestního spisu seznámit a teprve pokud by ani v něm obsažené listiny okolnosti sporných plnění blíže v dostatečném rozsahu neobjasňovaly (což by bylo u relevantních listin možné pro účely soudního přezkumu dokumentovat v neveřejné části daňového spisu, dokud by vyšetřující orgán se zpřístupněním listin žalobkyni nesouhlasil), mohl by tento důkazní návrh označit za neúčelný či nedostatečný.
89. Alternativně mohl žalovaný nejprve žalobkyni vyzvat, ať doloží, že neúspěšně požádala o umožnění nahlédnutí do trestního spisu právě za účelem ochrany svých práv v daňovém řízení a že byla neúspěšná, a eventuálně jí do výsledku projednání takové žádosti prodloužit lhůtu k uplatnění důkazních návrhů. Jak totiž Ústavní soud vysvětlil v nálezu ze dne 6. 3. 2014, sp. zn. III. ÚS 1956/13, i pro odmítnutí práva podezřelého nahlédnout do trestního spisu musí existovat legitimní důvod, takže jakkoliv vyšetřující orgány zpravidla nebudou z důvodu možného ohrožení vyšetřování takové možnosti nakloněny, možnost seznámení se s vyšetřovacím spisem není zcela vyloučena. Pokud ovšem žalobkyni není umožněno se s trestním spisem seznámit, pak zachování práva na spravedlivý proces vyžaduje, aby nemožnost označit konkrétní listinu v takovém spise byla suplována procesní aktivitou daňových orgánů, které v reakci na učiněný důkazní návrh ověří, zda se ve vyšetřovacím spise nenacházejí relevantní důkazní prostředky ve prospěch (ale i v neprospěch) daňového subjektu. Následně po řádném prověření takového důkazního návrhu by případně totéž ověření mohl k důkaznímu návrhu žalobkyně provést i správní soud v řízení o žalobě proti napadenému rozhodnutí.
90. Takto ovšem žalovaný nepostupoval a zatížil řízení předcházející vydání napadeného rozhodnutí i vadou v podobě potenciálně opomenutého důkazu.

91. Z výše uvedených závěrů vyplývá, že soud dospěl k závěru, že žalobkyně předložila dostatečnou (byť ne zcela vyčerpávající) auditní stopu a že žalovaný pochybil, pokud si nevyžádal trestní spis nebo neposkytl žalobkyni nezbytné poučení a prostor k tomu, aby se pokusila získat přístup k trestnímu spisu se svolením vyšetřujícího orgánu sama. Odpovídající žalobní argumentace je tedy důvodná.

*K procesním námitkám*

92. Důvodná naopak není výtka, že žalovaný nemohl zhojit nezákonnost postupu správce daně, který v případě 3. čtvrtletí 2019 překročil své oprávnění při postupu k odstranění pochybností a nezahájil řádnou daňovou kontrolu, čímž měl žalobkyni upřít její práva. Soud zde postrádá alespoň náznak vylíčení toho, jak tím měla být žalobkyně zkrácena na svých procesních právech do té míry, aby toto pochybení způsobilo odlišný výsledek daňového řízení či jinou újmu na hmotných právech žalobkyně. Analogicky lze připomenout závěr NSS v rozsudku ze dne 29. 6. 2011, č. j. 8 As 28/2011-78, že namítli-li žalobce „*nemožnost seznámit se s podklady pro rozhodnutí, je [...] pro úspěšnost dané námitky nezbytné, aby žalobce upřesnil podklady, jež neměl k dispozici, a jakým způsobem takové pochybení správního orgánu mohlo ovlivnit vydané meritorní rozhodnutí. Jinak řečeno, žalobce musí popsat, co by se změnilo v případě, kdyby k takové procesní vadě nedošlo.*“
93. Podle § 89 odst. 1 daňového řádu, má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo jiné písemnosti předložené daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.
94. Podle § 90 odst. 2 daňového řádu, nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.
95. Podle § 90 odst. 3 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020), pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.
96. Dlužno dodat, že ve znění účinném od 1. 1. 2021 již § 90 odst. 3 daňového řádu neobsahuje povinnost správce daně zahájit daňovou kontrolu v případě, kdy shledá důvody pro pokračování v dokazování. To znamená, že správce daně má nyní již širší výběr mezi pokračováním postupu k odstranění pochybností a zahájením daňové kontroly. Tato pozdější právní úprava se však v daném případě nemohla ještě uplatnit.
97. V nynější věci v případě zdaňovacího období 3. čtvrtletí 2019 dne 29. 9. 2020 správce daně sdělil žalobkyni výsledek postupu k odstranění pochybností, načež na základě vyjádření žalobkyně ze dne 23. 11. 2020 doplnil dokazování nejen např. o výsledch jednatelek společnosti STELVIO konaný dne 1. 6. 2021, ale též o kontrolní protokoly, které žalobkyně předložila již spolu se svým vyjádřením dne 23. 11. 2020. Lze mít tedy za to, že v době, kdy správce daně vyhodnotil, že je třeba pokračovat v dokazování, byl ještě vázán právní úpravou, jež mu pro případ doplnění dokazování ukládala zahájit daňovou kontrolu.

98. Jakkoliv tedy platí závěry rozsudku NSS ze dne 10. 9. 2014, č. j. 1 Afs 107/2014-31, č. 3175/2015 Sb. NSS, že „[p]ostup k odstranění pochybností i daňová kontrola (k § 89 a násl. a § 85 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád) jsou postupy, které slouží k prověření správnosti daňových povinností, a o jejich použití i volbě se dle procesní vhodnosti rozhodne správce daně“, tato volba byla dána primárně v počátečních fázích prověřování daňových povinností; v okamžiku, kdy již byl daňovému subjektu sdělen výsledek postupu k odstranění pochybností, ale správce daně tuto volbu neměl. Přitom platí, že institut daňové kontroly, který slouží k obsáhlému přezkoumání povinností daňového subjektu ve vztahu ke konkrétním zdaňovacím obdobím na konkrétní dani, nelze obcházet využitím „mírnějších“ procesních postupů. V nyní projednávaném případě ostatně ani není mezi stranami sporu, že správce daně pochybil, když ve vztahu ke zdaňovacímu období 3. čtvrtletí 2019 nezahájil daňovou kontrolu, ale pokračoval v postupu k odstranění pochybností.
99. Jak ale konstatoval rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS, již k předchozí právní úpravě obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010, jejíž principy v oblasti apelačního charakteru odvolacího řízení přebíral i daňový řád, vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl. Jinými slovy pochybení prvostupňového správce daně prakticky vždy může být napraveno v odvolacím řízení, neboť právě v tom tkví hlavní smysl tohoto opravného prostředku. Žalovaný tak nemohl platební výměr za 3. čtvrtletí 2019 zrušit a věc vrátit správci daně, aby ten zahájil a dokončil daňovou kontrolu i za toto zdaňovací období. Namísto toho byl žalovaný (popř. z jeho pověření správce daně) povinen v rámci odvolacího řízení poskytnout žalobkyni prostor k uplatnění procesních práv, který jí případně byl v důsledku nezahájení daňové kontroly v řízení před správcem daně upřen a pokud by např. v důsledku pochybení správce daně žalobkyně neměla možnost být přítomna provedení důkazů, tyto důkazy případně i zopakovat.
100. Nic takového však nebylo v tomto případě zapotřebí. V nynější věci správce daně sice vedl na každé ze dvou prověřovaných zdaňovacích období samostatný spis, nicméně důkazní prostředky relevantní pro obě zdaňovací období jsou v těchto spisech založeny totožné. Žalobkyně byla od 8. 1. 2020 předmětem daňové kontroly za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2019 včetně doplnění dokazování v návaznosti na vyjádření žalobkyně ke kontrolnímu zjištění ze dne 23. 9. 2020 a ukončení daňové kontroly zprávou o daňové kontrole ze dne 21. 4. 2022. V případě zdaňovacího období 3. čtvrtletí 2019 dne 23. 9. 2020 správce daně sdělil žalobkyni výsledek postupu k odstranění pochybností, načež na základě vyjádření žalobkyně doplnil dokazování a dne 20. 4. 2022 učinil záznam o průběhu postupu k odstraňování pochybností, jehož obsah následně připojil jako odůvodnění platebního výměru. Klíčové důkazní prostředky byly tedy prováděny i v rámci řádně zahájené daňové kontroly za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2019, a žalobkyně tak fakticky měla možnost uplatňovat veškerá procesní práva. V obou případech měla žalobkyně možnost vyjádřit se k závěrům správce daně, čehož také využila. Tato možnost jí navíc byla dána i v rámci doplnění odvolacího řízení. Z okolností případu tak nevyplývá ani náznak toho, že by snad žalobkyně byla zkrácena na svých procesních právech takovým způsobem, že by to nebylo napraveno v průběhu odvolacího řízení. Ostatně sama v tomto směru ani nic bližšího nenamítá. Pochybení správce daně bylo proto toliko formálního rázu bez praktického dopadu do možností žalobkyně uplatňovat v daňovém řízení svá práva.

*K námitce nesprávného právního posouzení*

101. V tomto stručném žalobním bodu žalobkyně namítala, že rámcové smlouvě se společností STELVIO uzavřené dne 1. 5. 2019 mohla předcházet ústní smlouva a že svědkyně Jelínková nebyla dotázána na to, zda rámcové smlouvy byly vždy písemné. Zde lze konstatovat, že na formu uzavřené smlouvy svědkyně dle protokolu skutečně tázána nebyla, a že k dotazu správce daně, na základě čeho se žalobkyně spolupracovala v dubnu 2019, pouze uvedla, že rámcová smlouva z 1. 5. 2019 „se napojovala na tu předešlou“. Z takového vyjádření žalovaný nemohl nabýt jistotu, že předchozí ujednání o spolupráci mezi žalobkyní a společností STELVIO muselo mít písemnou formu, byť je pravdou, že v hovorovém jazyce se smlouvou zpravidla rozumí skutečně smlouva písemná. Žalobkyni přitom lze přisvědčit, že z právních předpisů neplyne požadavek na písemnost ujednání o pravidlech spolupráce při poskytování služeb dopravy, distribuce a kontroly distribuce reklamních tiskovin. V důsledku toho jen fakt, že žalobkyně v průběhu daňového řízení žádnou předchozí písemnou rámcovou smlouvu nedoložila, ještě neznámá, že se v dubnu 2019 spolupráce neodehrávala na bázi předchozího ústního ujednání, jež bylo následně o měsíc později formalizováno sepsáním písemné smlouvy. Ostatně žalobkyně netvrdí, že v dubnu 2019 vzájemnou spolupráci pokrývala písemná rámcová smlouva a odkaz na takovou smlouvu nelze najít ani v žádném provedeném důkazním prostředku, s výjimkou shora zmíněné nejasné zmínky z úst svědkyně. Samotná absence písemné smlouvy přitom nijak nevyvrací shora popsany soulad provedených důkazů, který potvrzuje, že mezi žalobkyní a společností STELVIO byly realizovány dodávky i v měsíci dubnu 2019.

**Závěr a náklady řízení**

102. Vzhledem k tomu, že uplatněné žalobní body shledal důvodnými, soud žalobě vyhověl a napadené rozhodnutí zrušil. Skutkové závěry žalovaného, o které opřel výrok napadeného rozhodnutí, neodpovídají obsahu provedených důkazních prostředků, jak se podávají z obsahu správního spisu. Takový rozpor je přitom podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí i bez nařízení jednání. V dalším řízení bude žalovaný vázán závazným právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Pokud tedy nepředloží a nedoloží vážné důvody, proč se lze domnívat, že svědkyně Jelínková nevyprávěla pravdivě, vystavovala paragony bez vztahu k reálně uskutečněným zdanitelným plněním a jejich souhrny bezdůvodně potvrzovala, měl by uznat, že žalobkyně prokázala, že zdanitelná plnění, ve vztahu k nimž společnost STELVIO vystavila paragony, se uskutečnila a žalobkyni s ohledem na jejich využití pro vlastní zdanitelná plnění vznikl odpovídající nárok na odpočet.
103. O náhradě nákladů účastníků řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný neměl ve věci úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšné žalobkyni soud přiznal právo na náhradu nákladů řízení v celkové výši 11 228 Kč. Tato částka sestává z náhrady nákladů na právní zastoupení ve výši 8 228 Kč, kterou tvoří odměna za dva úkony právní služby po 3 100 Kč [příprava a převzetí zastoupení a seps žaloby podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)] a dvě paušální částky jako náhrady hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu spolu s náhradou za 21 % DPH z těchto částek ve výši 1 428 Kč, a ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč za žalobu.

**Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí 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.

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](http://www.nssoud.cz).

Praha 30. dubna 2024

**Mgr. Ing. Petr Šuránek v. r.**  
předseda senátu