



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Věry Pazderové, LL.M., M.A., a JUDr. Davida Krysky, Ph.D., ve věci

žalobce: **Jan Doucek**
sídlem Polní 295, 267 06 Hýskov
zastoupen advokátem JUDr. Vladimírem Kubátem
sídlem Mezibranská 1579/4, 110 00 Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 11. 2023, č. j. 37601/23/5300-21442-711916,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 11. 2023, č. j. 37601/23/5300-21442-711916, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku částku 13 200 Kč, a to rukám jeho zástupce JUDr. Vladimíra Kubáta, advokáta.

Odůvodnění:

1. Žalobce 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.“) domáhá zrušení výše označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“). Napadeným

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a penále Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 8. 8. 2022:

- a) dodatečný platební výměr na DPH č. j. 3928248/22/2104-50521-209743, kterým byla žalobci za zdaňovací období květen 2019 doměřena daň ve výši 24 150 Kč a stanoveno penále ve výši 4 830 Kč;
 - b) dodatečný platební výměr na DPH č. j. 3928276/22/2104-50521-209743, kterým byla žalobci za zdaňovací období červen 2019 doměřena daň ve výši 53 246 Kč a stanoveno penále ve výši 10 649 Kč;
 - c) dodatečný platební výměr na DPH č. j. 3928287/22/2104-50521-209743, kterým byla žalobci za zdaňovací období červenec 2019 doměřena daň ve výši 222 742 Kč a stanoveno penále ve výši 44 548 Kč;
 - d) dodatečný platební výměr na DPH č. j. 3928299/22/2104-50521-209743, kterým byla žalobci za zdaňovací období srpen 2019 doměřena daň ve výši 147 323 Kč a stanoveno penále ve výši 29 464 Kč.
- (společně dále jen „dodatečné platební výměry“)

Obsah žaloby

2. Úvodem žalobce zdůraznil, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť žalovaný přistupoval k hodnocení důkazů selektivně v jeho neprospěch.
3. Co se týče dodavatele E-I support s.r.o. (dále jen „E-I support“), žalobce k prokázání plnění doložil: písemnou smlouvu o zajištění reklamy a předávací protokoly, reklamní předměty (propisovací tužky), deku pod koňské sedlo s logem žalobce, srovnání cen, účetní doklady. Správce daně též disponoval fotografiemi reklamních předmětů z místního šetření.
4. Z výpovědi svědka K. K., jednatele společnosti E-I support, vyplývá, že na dotazy správce daně odpovídal konkrétně v míře, kterou lze požadovat s odstupem 4 let od uskutečnění plnění. Žalovaný však výpověď hodnotil jako nevěrohodnou, což řádně neodůvodnil. Nic mu přitom nebránilo položit svědkovi doplňující otázky, nikoliv tuto odpovědnost přenášet na žalobce. Žalovaný vůbec hodnotil jednotlivé důkazy izolovaně. Pokud uvádí, že se svědek nezmínil o reklamních předmětech, tak je s podivem, proč na to nebyl dotázán, když doplnění výsledku nařídil sám žalovaný. Pokud měl žalovaný zájem na objasnění věci, měl dát správci daně konkrétní pokyny ohledně výsledku. Z dokazování je jednoznačné, že se plnění uskutečnila. Správce daně navíc neunesl své důkazní břemeno ohledně pochybností. Žalovaný se též nevypořádal se závěry Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) v rozsudku ze dne 19. 4. 2022, č. j. 3 Afs 223/2020-66 (dále jen „rozsudek č. j. 3 Afs 223/2020-66“), že princip profesionality obchodníka nelze přepínat a vyžadovat k prokázání uskutečnění plnění nespécifikované důkazní prostředky. Účelem podnikání není neohraňované shromažďování listin a kontaktů na svědky pro účely možného daňového řízení.
5. Co se týče dodavatele L. M., zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2023 (dále jen „daňový řád“) sice konfrontaci nezná, avšak rozpory mezi svědky lze i tak odstranit. Za situace, kdy svědek L. M. tvrdil, že plnění neposkytl, nezná žalobce ani J. K., zatímco svědek J. K. tvrdil, že pro žalobce dodával prostřednictvím L. M., žalovaný neučinil nic, co by umožnilo rozpor prověřit. Např. podnět orgánům činným v trestním řízení. Žalobce zjistil, že L. M. měl i jiná řízení se správcem daně, kde se jeho tvrzení nepodařilo

vyjasnit a odstranit pochybnosti. Nemůže proto obstát tvrzení žalovaného, že konfrontace není možná. Základní zásadou daňového řízení je totiž stanovení daně bez důvodných pochybností.

Vyjádření žalovaného

6. Žalovaný navrhl, aby byla žaloba jako nedůvodná zamítnuta. Zdůraznil, že důkazní prostředky hodnotil velmi podrobně. S ohledem na rozsudek NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 7 Afs 156/2016-59, soudu nepřísluší přehodnocovat myšlenkovou úvahu správce daně, pokud vzal v úvahu všechny podstatné skutečnosti a logicky z nich dovodil závěr odpovídající zákonu.
7. Ohledně svědectví K. K. žalovaný uvedl, že výslech byl standardní. Správce daně se neptal na předmět plnění, ale výslechu byl přítomen zástupce žalobce, který mohl klást doplňující otázky. Žádný dotaz nevzněl. Žalovaný zdůvodnil, proč je výpověď nekonkrétní (svědek nevěděl, kolik letáků bylo vytištěno, na jaký papír, kdo letáky vytisknul a kdo je roznášel, kolik jich bylo, jaké položky určovaly výši plnění). Žalobce nepředložil reklamní letáky. Žalobce uplatnil odpočet DPH mj. na základě faktury č. 190200107 od E-I support v celkové výši základu daně 150 000 Kč a 21 % DPH ve výši 31 500 Kč s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 8. 8. 2019 a předmětem „*Fakturujeme Vám dohodnutou částku za provedenou reklamu a propagaci*“. Správci daně vznikly pochybnosti, zda bylo plnění v celém rozsahu použito k ekonomické činnosti žalobce, které vyjádřil ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 8. 4. 2020, čímž došlo k přenesení důkazního břemene na žalobce. Žalobce se vyjádřil dne 3. 5. 2020 tak, že se jedná o jeho propagaci na sportovních akcích včetně letáků. Dne 18. 6. 2020 žalobce doplnil předávací protokol za červen a červenec 2019, kde byl datum, název akce, počet distribuovaných letáků. Nedoložil však žádné letáky určené k distribuci na akcích. Dne 30. 9. 2020 žalobce uvedl, že letáky nedohledal a doloží je po doručení od dodavatele E-I support. Žádné vzory letáků však nedoložil.
8. Žalovaný zdůraznil, že žalobce v odvolacím řízení přdestřel řadu tvrzení. Nicméně nepředložil soupisy toho, kolik letáků bylo na každé akci rozdáno. Správci daně byly předloženy reklamní předměty: propisovací tužky, deka pod koňské sedlo s logem žalobce. Dle žalobce byla služba na ukázkou. Tyto reklamní předměty však nebyly ani předmětem smlouvy, ani předávacích protokolů. Není proto prokázáno faktické uskutečnění plnění, protože zde není souvislost s fakturovaným plněním.
9. Správce daně neměl za dostatečně prokázané využití plnění pro ekonomickou činnost. Toto zkoumání bylo ale nadbytečné, když nebylo prokázáno uskutečnění plnění. Žalobce byl v odvolacím řízení vyzván k odstranění pochybností. Kromě potvrzení úhrady však nepředložil žádný důkaz potvrzující faktické uskutečnění plnění. Co se týče odkazu na rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2017, č. j. 4 Afs 93/2017-38, žalovaný nepožadoval po žalobci předložení konkrétního důkazu. Žalovaný řádně odůvodnil své pochybnosti o nepřijetí plnění od dodavatelů L. M. a E-I support. Žalovaný řádně hodnotil skutkový stav v napadeném rozhodnutí. Ohledně rozsudku č. j. 3 Afs 223/2020-66, žalovaný uvedl, že v případě L. M. sám žalobce uznal, že nemá žádné důkazní prostředky, jak tvrzené nároky prokázat. V případě plnění od E-I support by dle žalovaného měl žalobce disponovat minimálně soupisy nerozdaných letáků na jednotlivých akcích, o kterých sám hovořil. Žádný však nepředložil.
10. Podle žalovaného daňový řád neumožňuje provést konfrontaci svědků. Jedná se o specifický institut trestního práva procesního upravený § 104a zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení

soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní řád“), který je možno aplikovat pouze výjimečně, pokud v závažných okolnostech vzájemně nesouhlasí výpovědi. V projednávaném případě byly svědecké výpovědi vedeny standardně a žalobce mohl klást svědkům otázky. Rozpory neměly vliv na napadené rozhodnutí, neboť skutkový stav byl zjištěn dostatečně. Žalobce se svědeckých výpovědí neúčastnil, což je laxní přístup.

Replika žalobce

11. Žalobce zdůraznil, že s ohledem na rozsudek NSS ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75, musí i volné hodnocení důkazů správcem daně respektovat zásady formální logiky. Ohledně dodavatele E-I support měl přítom žalovaný k dispozici široké spektrum důkazních prostředků. Co se týče nepřítomnosti zástupce žalobce u výslechu svědka J. K. a neprovedení konfrontace, tak v době výslechu ještě předchozí advokátka žalobce nepřevzala právní zastoupení. Žalobce proto navrhoval opětovný výslech J. K., aby se odstranil rozpor s výpovědí svědka L. M. právě za přítomnosti advokátky. Správce daně návrhu nevyhověl, ačkoliv daňová kontrola trvala dlouho. Účelem daňové kontroly má být přítom prověření věci, nikoliv její administrativní vyřizování.

Duplika žalovaného

12. Žalovaný setrval na tom, že důkazní prostředky hodnotil řádně. V případě plnění od L. M. sám žalobce uznal, že nemá důkazní prostředky, kterými by tvrzené nároky prokázal. U plnění od společnosti E-I support měl žalobce minimálně disponovat soupisky nerozdaných letáků. Žalobce taktéž neuvedl, jaké skutečnosti měly být zjištěny z opakovaného výslechu svědka J. K., na něž se žalobce nemohl dotázat při minulém výslechu (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 8. 2023, č. j. 5 Afs 229/2021-37). Neúčast žalobce při výslechu nelze klást k tíži žalovaného.

Triplika žalobce

13. V triplice se žalobce neztotožnil s argumentací žalovaného a setrval na argumentaci vyjádřené v dřívějších podáních.

Podstatný obsah správního spisu

14. Dne 4. 12. 2019 žalobce při ústním jednání ve věci zahájení daňové kontroly na DPH za zdaňovací období měsíců červenec až září 2019 uvedl, že jeho ekonomická činnost spočívá v odstraňování staveb a jejich změn. Má jednoho zaměstnance, na zbytek si najímá „firmy“. Jako jedny z nejvýznamnějších dodavatelů uvedl L. M. a J. K., dále 5 dalších subjektů. Na zásoby materiálu nemá sklady, „vše zděláme“. Spolupráce s L. M. vznikla přes J. K., který pro žalobce pracuje již třetím rokem. J. K. dodává práci i s materiálem, ale žalobce mu fakturuje a propláci pouze práci a pohonné hmoty. Materiál hradí jiným dodavatelům. S L. M. se osobně nikdy neseťkal, jednal s ním telefonicky při opravě faktury v červnu. Účetní e-mailem poslala opravené faktury. Materiál objednával u J. K., který doporučil L. M., který má levný stavební materiál. Dodával od května 2019. Dne 2. 12. 2019 žalobce zastavil spolupráci jak s L. M., tak s J. K. Místo, kde L. M. provozuje svou činnost, nenavštívil. Nikdy dříve s ním nespoupracoval. Materiál objednával vždy přes J. K. Dopravu zajišťovali oba jmenovaní dodávkami. Fakturace byla od Š., peníze za materiál byly předány zaměstnanci L. M. Materiál přebíral J. K. a jeho lidé. K dotazu správce daně žalobce sdělil, že faktury za materiál asi vystavil L. M. Vše bylo předáno průběžně a částka uhrazena vždy před vystavením faktury. Pokladní doklady týkající se úhrady nemá. S L. M. byl v kontaktu telefonicky, když se na žalobce obrátil správce daně kvůli špatným fakturám. L. M. uvedl,

že o ničem neví a žalobce nezná, že na něj někdo udělal podvod a zvažuje trestní oznámení. J. K. řekl, že o ničem neví.

15. Dne 23. 12. 2019 žalobce sdělil správci daně, že po inventuře zjistil, že materiál mu byl dodavatelem fakturován duplicitně a nebyl kompletně dodán dle přijatých faktur. Po urgencích dodavatele žádný neobdržel. Fakturaci ze srpna proto vyřazuje z evidence a fakturaci z července „ponižuje“ dle skutečného stavu obdrženého materiálu.
16. Dne 2. 1. 2020 žalobce nad rámec výsledku písemně sdělil správci daně, že materiál od L. M. objednával výhradě přes svého dobrého známého J. K., kterému za něj platil předem. Žalobci systém vyhovoval, protože měl více staveb najednou a bylo jednodušší některé převést na J. K. včetně objednávání materiálu. Podmínka byla, že materiál bude fakturovat přímo L. M., nikoliv J. K., který má dluh u správce daně. Materiál od J. M. odebíral od května 2019 a dne 5. 8. 2019 mu byla doručena výzva ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů za červen bez zmínky o fakturách J. M. Neměl proto důvod pochybovat a ukončovat spolupráci. Veškeré opravené faktury byly odesílány elektronicky. K tomu doložil snímek obrazovky e-mailu ze dne 23. 8. 2019 (v příloze opravené faktury). Později zjistil, že materiál v částce 587 010 Kč nebyl nikdy dodán, ale předem fakturován L. M. Žalobce na to přišel díky kontrole správce daně. Po konzultaci s J. K. začal řešit dobropisy od L. M., ale doposud žádný neobdržel.
17. Dne 13. 1. 2020 žalobce při ústním jednání ve věci zahájení daňové kontroly na DPH za zdaňovací období měsíců květen a červen 2019 k dalším dotazům správce daně uvedl, že ohledně dokladů od dodavatele L. M. dne 4. 12. 2019 provedl na základě předcházejícího upozornění správce daně inventuru, při níž zjistil chybějící materiál. Zjistil nesrovnalosti o duplicitní fakturaci materiálu. Doklady týkající se výplaty hotovosti J. K. nemá. Smlouvu o spolupráci s ním nemá, předmětem fakturace je částka za pohonné hmoty 3 000 Kč/měsíc. Platí hotově a převodem z bankovního účtu.
18. Dne 24. 1. 2020 žalobce při ústním jednání k dotazům správce daně uvedl, že s L. M. se nikdy osobně nesetkal, vše bylo přes J. K., který jej doporučil jako kamaráda s materiálem levnějším o 15-20 %. Doprava byla asi přes společnost Toptrans. U první dodávky geotextilie byl přítomen. Nic nenasvědčovalo tomu, že by to nemělo fungovat. L. M. nikdy neviděl, vše dával J. K. Spolupracuje s ním 3 roky, nechápe, co se stalo. V červnu vyřídil s L. M. opravu faktur telefonicky, nepopřel jejich vystavení. Faktury byly opraveny a přeposlány účetní P. Nesrovnalosti byly v číslech faktur – totožné nebo nižší číslo než faktura minulá, chyby v „datumech“. K J. K. uvedl, že pro něj pracoval fyzicky, měl více lidí, účtoval hodiny. Když řekl, že za zakázku chce třeba 200 tis. Kč, tak mu to odsouhlasil. U prací navíc byli domluveni 200 Kč za hodinu. Hodiny navíc evidoval na papírku. Na fakturách fakturují práci, materiál zařizoval žalobce nebo odběratel. L. M. si prověřoval na internetu a v ARESU, koukl na živnostenský list, telefonicky ověřil, že může opravit faktury. Dodaný materiál nebyl schopen co do množství přesně prověřit. Kontrolu si dělal dle rozpočtu. Divné mu bylo, když každý den fakturoval stejné množství. Kontroloval ale pouze peníze, které dal J. K. Nikdy to nesouhlasí s rozpočtem, ale ví, kolik toho zpracují, a nesmysl je duplicitní fakturace. Peníze dával, když si J. K. řekl, v hotovosti a evidoval v pokladní knize.
19. Dále žalobce uvedl, že mu bylo vysvětleno, že když bude platit hotově, tak to bude levnější. „*Jsem prostě důvěřivý a teď už je mi to také jasné, že jsem naletěl.*“ Vše bylo tak podáno, že uvěřil. S L. M. smlouvu uzavřenou nemá. Fakturoval jednou měsíčně. Měli ústní dohodu přes J. K. Nevěděl o všem, co J. K. objednal. Kontrolu nad množstvím dodaného materiálu měl žalobce malou. Objednaný materiál přebíral J. K. přímo na stavbě. Žalobce u toho byl

dvakrát. Dodací listy nemá k dispozici. Dopravu za materiál platil asi J. K. nebo L. M. Kvůli faktuře od Š. u žalobce probíhala kontrola. Jednalo se o dopravu materiálu od L. M. za cca 80 tisíc korun v květnu. Další dodavatel jsou Stavebniny v Roztokách. S nimi nejednal o snížení cen, protože nabídka od L. M. byla hodně zajímavá. Faktury vozil pán vozem Alfa Romeo J. K., žalobce tohoto pána neviděl. Příjmové pokladní doklady za uhrazený materiál nemá. Ty má jen na celkové částky faktur. Jak J. K. předával peníze L. M., neví. Žalobce si psal peníze a J. K. je dával tehdy, když potřeboval, a to i pro jeho zaměstnance. Každý pátek od něj dostal fakturu, kterou měl předem zaplacenou. Dodání materiálu od L. M. byl žalobce přítomen poprvé a poté ojedinele. Množství a druh nekontroloval. K „ponížení“ faktur při opravě v červnu 2019 uvedl, že o něj řekl J. K., který volal L. M. a už se nedovolal. Materiál dodán byl, ale není si jistý od koho. Nemá, jak to doložit. Ani nemůže doložit, že peníze zaplatil. L. M. mu řekl, že o ničem neví, a že faktury nevystavil. Žalobce to neřešil v době, kdy pro něj tyto částky nebyly tak velké peníze.

20. Dne 24. 1. 2020 správce daně změnil rozsah daňové kontroly na květen až září 2019.
21. Dne 24. 2. 2020 správce daně vyslechl svědka J. K. bez přítomnosti žalobce, který byl o výsledku vyrozuměn dne 29. 1. 2020. Svědek uvedl, že žalobce zná něco přes 2 roky, našel jej přes internet. Dělá pro něj stavební a výkopové práce. Momentálně nespolupracují, ale mělo by se to změnit. Žalobce má i jiné pracovníky, kteří tuto práci vykonávají. Mají většinou ústní dohody, není si jistý, zda objednávky. Má sepsány odpracované hodiny včetně svých najatých pracovníků. Když mu dá žalobce zálohu, tak si ji zapíše a vystaví příjmový pokladní doklad. Zaměstnance nemá. Práce provádí najatí externí pracovníci. V květnu max. 5 lidí, poté okolo 10. Materiál vždy zajišťuje žalobce. Někdy jej zajišťoval i svědek. Žalobci dohodil člověka, který měl na internetu inzerát na dodání levného stavebního materiálu. Materiál si vždy nahlásil žalobce a svědek jej objednával jen od L. M. Žádné objednávky nemá, objednával většinou telefonicky. Na L. M. našel svědek kontakt na internetu, osobně jej nezná. Veškerá komunikace probíhala po telefonu. Před spoluprací s žalobcem mu L. M. nikdy materiál nedodával. Důvodem doporučení byly nízké ceny materiálu. Podmínky obchodní spolupráce s L. M. domlouval svědek a žalobce chtěl faktury. L. M. dával nějakou slevu za platbu hotově. Zakázky byly většinou v Praze, materiál přepravoval řidič L. M., který přebíral peníze. Daňové doklady přebíral svědek a dával je žalobci. Doklady někdy přebíral od řidiče a dával je žalobci. Když tam nebyl on, tak někdo z pracovníků. Platby někdy částečné, někdy v plné výši. Potvrdil, že peníze přebíral od žalobce a dále je předával řidiči L. M. Na řešení nějaké chyby ve fakturaci si vzpomínal. Údajně prý nějaký materiál nepřišel, ale svědek za něj žádné peníze nepředával. Zodpovědnost za materiál necítil, pouze žalobci doporučil dodavatele a objednával materiál. Na L. M. už nemá kontakt, protože se mu rozbil telefon. Informaci o něm sdělil žalobci na základě zjištění z internetu.
22. Výzvou ze dne 8. 4. 2020 správce daně vyzval žalobce, aby mj. prokázal, že deklarovaná plnění od E-I support použil v rámci uskutečňování ekonomické činnosti. K nim žalobce uvedl, že se týkají reklamy a propagace žalobce na sportovních akcích včetně reklamy na letácích.
23. Dne 17. 6. 2020 žalobce doložil „Smlouvu o zajištění reklamy“ ze dne 22. 5. 2019 uzavřenou s dodavatelem E-I support (podepsal jednatel K. K.). Předmětem smlouvy bylo zajištění reklamy a propagace žalobce „na vybraných sportovních akcích, zejména fotbalových ale i dalších v měsíci červnu a červenci 2019, a to jak formou propagace objednatele přímo na těchto akcích, tak formou distribuce letáků, s propagací objednatele na těchto akcích či v jejich okolí“ (čl.

II. smlouvy). Smlouva uzavřena na dobu určitou od 1. 6. 2019 do 31. 7. 2019. Cena činila 150 000 Kč.

24. Dne 18. 6. 2020 žalobce předložil předávací protokol vystavený dodavatelem E-I support dne 1. 8. 2019 za tyto akce v červnu 2019: dne 2. 6. 2019 AFL, Prague Black Panthers-SonicWall Rangers Modlig, Praha, Střížkov, 700 ks letáků; 8. - 9. 6. 2019 mezinárodní fotbalový turnaj Strahov Cup, 1 500 ks letáků; 15. 6. 2019 fotbalové utkání Pražského přeboru, Třeboradice-Tempo Praha, 350 ks letáků; 16. 6. 2019 AFL, Exhibice Prague Black Panthers Nort Central College Praha Střížkov, 450 ks letáků; 22. 6. 2019 AFL, Prague Black Panthers-Danube Dragons, Praha Střížkov, 450 ks letáků. Dále žalobce doložil jiný předávací protokol ze dne 1. 8. 2019 za červenec 2019: 6. 7. 2019 dostihové odpoledne v Lysé nad Labem, 1 000 ks letáků; 10. 7. 2019 přátelské fotbalové utkání FK Viktoria Žižkov – SK Slavia Praha, 600 ks letáků; 13. 7. 2019 parkurové závody Stáj 3K s podporou města Poděbrady-Přední Lhota, 450 ks letáků; 14. 7. 2019 Fortuna liga, FK Mladá Boleslav – MFK Karviná, 1 000 ks letáků; 19. 7. 2019 Fortuna liga, FC Slovan Liberec – FC Viktoria Plzeň, 1 000 ks letáků. Oba protokoly v záhlaví odkazují na Smlouvu o zajištění reklamy ze dne 22. 5. 2019.
25. Dne 3. 7. 2020 vyzval správce daně žalobce k prokázání, že ve zdaňovacích obdobích květen až srpen 2019 přijal plnění od deklarovaného dodavatele L. M.
26. Dne 22. 7. 2020 správce daně provedl místní šetření v sídle žalobce. Správce daně mimo jiné zdokumentoval fotografie propisovacích tužek se jménem žalobce, deku pod koňské sedlo s logem žalobce (žalobce uvedl, že se věnuje též chovu koní; vlastní klisnu a hříbě).
27. K výzvě správce daně ze dne 3. 7. 2020 žalobce dokládal výkazy výměr prací a rozpočty stavebních prací z jednotlivých zakázek. Uvedl, že v uvedeném období prováděl zakázky, na nichž spotřeboval materiál, který pro něj zajišťoval J. K. a o němž se důvodně domníval, že mu byl dodán L. M., neboť od něj prostřednictvím J. K. obdržel daňové doklady. Argumentoval, že pokud by tvrzený materiál nenakoupil, nemohl by akce realizovat.
28. Svědek L. M. vypověděl, že s žalobcem a J. K. nespolupracoval, vůbec je nezná. Stavebními pracemi se již 4,5 roku nezabývá a dělá jen zámečnictví a drobný obchod se železářským zbožím. V roce 2019 byl zaměstnán u společnosti Logistic4You. Na stavební práce má pozastavenou živnost. Má dílnu. Obchoduje se železářským zbožím. Jediným odběratelem je jeho zaměstnavatel. Správce daně konfrontoval svědka s fakturami, k nimž uvedl, že nejsou z jeho účetního systému, není to ani jeho razítko ani podpis. Jeho faktury vystavuje sestra v účetním systému Pohoda. Telefonní číslo na fakturách není jeho. Jeho číslo bankovního účtu je sice na fakturách, nicméně zjistit jej prý není problém. Zdůraznil, že s žalobcovými obchody nemá nic společného. J. K. viděl poprvé u správce daně. Pokud si J. K. našel svědka na internetu, tak údaje není problém vytáhnout z živnostenského rejstříku. K dotazům zástupkyně žalobce svědek uvedl, že přerušení stavební činnosti oznámil živnostenskému úřadu v roce 2019, když mu zemřel odborný zástupce. Sklad pro stavebniny neměl, vše vozil rovnou na stavbu. Zaměstnance neměl, pomoc měl vždy od nějakého živnostníka. Ohledně věci již podal trestní oznámení, které Policie ČR odložila s tím, že finanční správa má oznamovací povinnost. Živnost zámečnicka má jako vedlejší činnost vedle svého zaměstnání. Je plátcem DPH. S žádnými dopravci nespolupracoval, železo si přiveze sám. Potvrdil, že jej jednou někdy na jaře nebo na podzim kontaktoval žalobce ohledně faktur. Svědek zdůraznil, že po poučení z minulé daňové kontroly levárny nedělá.
29. Svědek V. Š. vypověděl, že žalobce nezná a nespolupracoval s ním. Podniká v autodopravě a vnitrostátní dopravě v Záluží. K faktuře č. 2019/056 uvedl, že ji vidí poprvé. Podpis určitě

není jeho, razítko má asi také jiný formát. Jeho faktury mají určitě jiný formát. Materiál nevezl, ani nedisponuje vozem. Má kolem deseti malých dodávek do 3,5 tuny. O faktuře č. 2019/067 též nic nevěděl. L. M. a J. K. vůbec neznal. K dotazům zástupkyně žalobce uvedl, že faktury dříve vystavovala manželka a nyní má smlouvu s účetní. Znovu zdůraznil, že nezná žalobce ani L. M. a J. K.

30. Dne 27. 4. 2022 správce daně sdělil žalobci dosavadní výsledek kontrolního zjištění.
31. Deklarovaný dodavatel E-I support zastoupený jednatelem K. K. správci daně k výzvě poskytl (v elektronické podobě) vzorek letáků distribuovaných pro žalobce v roce 2019. Též správci daně specifikoval 6 sportovních akcí konaných v srpnu 2019, na nichž měly být letáky distribuovány.
32. Dne 5. 8. 2022 správce daně vydal zprávu o daňové kontrole a následně i dodatečné platební výměry, proti nimž žalobce podal odvolání.
33. V průběhu odvolacího řízení žalovaný vyslechl K. K., jednatele společnosti E-I support. Svědek vypověděl, že společnost E-I support už několik let provádí reklamu hlavně na sportovištích, sportovních halách a dostizích. Návrhy bannerů a tiskovin dělá přes počítače. Letáky většinou roznáší pořadatelé a hostesky. Něco dělá sám, na něco má jednoho zaměstnance. Na adrese společnosti přebírá poštu, kancelář tam nemají. S žalobcem se seznámil asi na dostihových závodech v Lysé nad Labem. Svědka na těchto závodech znají a se spoustou lidí se tam seznamuje. Se žalobcem se dohodli na spolupráci, v první fázi na výrobě reklamy na letácích. Současně žalobci navrhl propagaci na dostizích a fotbalových utkáních první a druhé ligy. Ke spolupráci mělo dojít v letních měsících 2019. Žalobci průběžně zasílali protokoly o provedené propagaci. Spolupráci ukončili v srpnu 2019 posledním protokolem o propagaci a fakturou o zaplacení. V roce 2019 měla společnost E-I support spíše brigádníky a jednoho zaměstnance. Někdy i poddodavatele, např. na fotografie. Svědek potvrdil, že podpis na předložené smlouvě je jeho. Smlouva se týkala letáků na sportovních akcích. Graficky je zpracovali, připravili a vytiskli. Byla domluvena distribuce 9 až 10 tisíc letáků za období spolupráce. Distribuci domluvil s pořadatelem a hosteskami. Na konci akce zbylé letáky stáhl zpátky, aby věděl, kolik se jich distribuovalo. Žalobce dostával každý měsíc protokol. Záznamy se pokusí dohledat. Zbylé letáky se spolu se žalobcem rozhodli rozdat na srpnových akcích, které byly navíc. Protokoly obsahují přehled akcí včetně množství letáků. Svědek potvrdil pravost smlouvy a protokolů. K faktuře na 150 000 Kč a DPH 31 500 Kč potvrdil, že ji vystavil za plnění z této smlouvy. Platba proběhla z účtu na účet. Fotografie pro letáky dodal žalobce. K dotazu správce daně na běžnost ceny 15 Kč za leták uvedl, že to není běžná cena, je v ní obsaženo cestování. Najedou stovky kilometrů. Stadiony nejsou jenom v Praze. K zakázce zpětnou vazbu od žalobce nemá, dále již nespolupracovali. Dříve dělali i reklamní předměty, tužky s potisky a propisky. K dotazům žalobce potvrdil spolupráci od června do srpna 2019.
34. Dne 8. 9. 2023 dodavatel E-I support doplnil dva předávací protokoly ze dne 1. 8. 2019 potvrzující distribuci letáků propagujících žalobce na akcích v červnu a červenci 2019. Jedná se o zcela totožné protokoly, jaké již dříve žalobce předložil správci daně.
35. Dne 11. 10. 2023 žalobce doložil potvrzení z elektronického bankovníctví o bezhotovostní úhradě částky 181 500 Kč na bankovní účet dodavatele E-I support zaúčtované dne 14. 10. 2019.

36. V **napadeném rozhodnutí** žalovaný shrnul, že žalobce k prokázání nároku na odpočet DPH předložil daňové doklady. Ohledně hmotněprávních podmínek však žalobci vytkl, že v případě dodavatele L. M. se s ním nikdy nesetkal, jen v červnu 2019 mu s manželkou volal ohledně chyb na fakturách; důvodem počátku obchodování bylo doporučení J. K., který se s ním také nikdy nesetkal; objednávání materiálů mělo probíhat u J. K., který pak telefonicky objednával u L. M.; předmět plnění byl na daňových dokladech označen zcela obecně (např. „*geotextilie*“, „*kari síť*“, „*beton pytlovaný*“); kromě daňových dokladů předložil pouze příjmové pokladní doklady – plnění hrazena hotově J. K., ten hotovost předával řidiči převážejícímu zboží od L. M., v částkách byla zahrnuta i práce J. K. – neexistuje k tomu evidence ani důkazy; dle vyjádření J. K. měl materiál přebírat daňový subjekt, on, nebo někdo ze stavebníků; žalobce sám tvrdí, že materiál nepřebíral, nekontroloval a dodací listy nemá k dispozici; žalobce nevede skladovou evidenci materiálu; není jasné, zda je cena přepravy zahrnuta do fakturovaných částek; přepravu měl zajišťovat pan Š., přičemž žalobce nejprve uplatňoval nároky na odpočet z těchto přeprav, i svědek Š. uskutečnění plnění popřel, daňové doklady nevystavil, podpis není jeho, žalobce v opravných dokladech sám uznal neoprávněné uplatnění odpočtu; L. M. popřel obchodování s žalobcem a spolupráci s J. K. a nevykázal je v kontrolním hlášení; předložené daňové doklady jsou v jiném formátu, než L. M. běžně vystavuje, podpis ani razítko nebylo jeho; přijaté daňové doklady mají stejná pořadová čísla jako příjmové doklady, na což upozornil sám žalobce; žalobce uvedl, že důvodem podání dodatečných daňových příznání bylo, že při pozdější kontrole přišel na to, že mu chybí od L. M. dodané zboží v hodnotě 587 010 Kč.
37. Podle žalovaného proto žalobce nejednal s péčí řádného hospodáře a svěřoval finance osobě, která vůči němu nebyla v definovaném právní vztahu. Státisíce korun předával osobě, kterou nikdy neviděl. Kromě zcela obecných dokladů nebyly předloženy žádné doklady, které by umožnily ověřit přijetí stavebních materiálů. Je nestandardní, že žalobce začal shánět chybějící zboží v hodnotě přes půlmilionu Kč až na popud daňové kontroly. Sám žalobce dne 24. 1. 2020 při ústním jednání důkazní nouzi připustil s tím, že je důvěřivý a naletěl. Správce daně žalobce na tyto pochybnosti upozornil ve výzvě ze dne 3. 7. 2020, čímž na něj přenesl důkazní břemeno. Žalobce později žádné důkazní prostředky ani ověřitelné informace nepředložil. Ohledně dodavatele L. M. proto nesplnil hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH.
38. Ohledně plnění od dodavatele E-I support žalovaný nejprve shrnul skutková zjištění. Srovnáním internetových nabídek zjistil, že průměrná cena tisku barevného letáku A5 v nákladu kolem 7 tisíc kusů v září 2023 byla zhruba 0,3 až 0,63 Kč (porovnání prodejci *justprint.cz*, *e-abctiskarna.cz*, *letaky4u.cz*). Žalobce předložil doklad o platbě ve výši 181 500 Kč zúčtované dne 14. 10. 2019 ve prospěch účtu E-I support. Dále v odvolacím řízení doplnil celou řadu tvrzení. Podle žalovaného ale nebylo uskutečnění plnění prokázáno, protože kromě daňových dokladů, předávacích protokolů a jediného letáku nebyly předloženy žádné důkazní prostředky. Reklamní předměty nebyly ve smlouvě, ani v předávacích protokolech, ani na předložených daňových dokladech. Svědek K. K. se k dotazům správce daně o reklamních předmětech nezmínil. Výslechu byl přítomen zástupce žalobce, který se mohl zeptat, což neučinil. Dle žalovaného proto fotografie reklamních předmětů nejsou důkazem o uskutečnění plnění, protože není prokázána souvislost s fakturovaným plněním.
39. Co se týče počtu letáků, v protokolech je počet 7 500 kusů, svědek K. K. uvedl 9 až 10 tisíc. Ve smlouvě o zajištění reklamy není počet, je zde pouze celková cena 150 000 Kč bez DPH. Žalobce uvedl, že rozdíl je dán tím, že část letáků je distribuována znova. Žalobce však

nepředložil avizované soupisy, kolik letáků mělo být na každé akci rozdáno. Nelze proto určit, kolik letáků bylo dodáno a jaká měla být cena. Neuvedl, co mělo spadat pod „*propagace objednatelů a distribuce letáků*“. Žalobce nevysvětlil, proč letáky nelze vytisknout levněji. Neuvedl kalkulaci dalších služeb, které měly vstoupit do ceny (vytvoření, distribuce, grafická příprava, cestovné, přípravné práce). I kdyby byla cena stanovena pouze konečnou cenou, je popis distribuce letáků nevěrohodný. Odkazuje na pořadatele a hostesky, ale neuvedl, že by byli s dodavatelem v právním vztahu. Svědecká výpověď K. K. byla značně nekonkrétní. Je pravdou, že s rozstupem 4 let, nicméně to neznamená, že by nemohl poskytnout konkrétnější informace. Svědek neví, kolik letáků bylo vytištěno, na jaký papír, kdo je roznášel, kolik jich bylo distribuováno, jaké položky určovaly výslednou cenu plnění. Pakliže nabízel distribuci za několikanásobně vyšší cenu než konkurence, měl pro to mít důvod. Po předložení výpisu z účtu má žalovaný úhradu za prokázanou. Není ale prokázáno, co bylo skutečně zapláceno. Nelze vyloučit fiktivní fakturu bez věcného opodstatnění. Žalovaný zkorigoval závěr správce daně, že nebylo prokázáno použití plnění pro ekonomickou činnost. Zkoumání použití plnění pro ekonomickou činnost je nadbytečné, protože se neprokázalo jeho uskutečnění.

40. K odvolacím námitkám žalovaný uvedl, že konfrontaci svědků daňový řád neumožňuje. Srovnání výsledku výlechu je dostatečné. Žalobce se navíc výlechu L. M. nezúčastnil, i když o něm věděl. J. K. nelze považovat za náhradního dodavatele. Žalobce netvrdil, že s ním měl uzavřenou smlouvu, ani od něj nepřijímal daňové doklady. Sám žalobce uvedl, že J. K. nemohl nakupovat materiál sám, materiál byl fakturován L. M. Žalovaný neměl o daňové kontrole u L. M. informace, nicméně posouzení, jak tento prokazuje nároky na odpočet u svého správce daně, je nepodstatné. Jedná se o různá řízení a každý daňový subjekt nese své vlastní důkazní břemeno. Podstatné je, že navzdory nepotvrzení poskytnutí plnění ze strany L. M. měl žalobce možnost plnění prokázat jinak, což neučinil. Žalobce odebíral stavební materiál i od jiných dodavatelů. Nepředložil, kde a v jakém množství měl být použit. Neuvedl žádnou evidenci přijatého a použitého stavebního materiálu. Těžko lze konstatovat, že plnění bylo přijato k ekonomické činnosti. K rozsudku č. j. 3 Afs 223/2020-66 žalovaný uvedl, že žalobce má právo nárok prokazovat jakýmkoliv způsobem a není povinností správce daně tyto důkazní prostředky vymezit. Sám žalobce uznal, že plnění od L. M. nemá jak prokázat. Ohledně plnění od E-I support měl žalobce disponovat minimálně soupisy nerozdaných letáků, o kterých hovořil žalobce i svědek.

Posouzení žaloby

41. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou oprávněnou a po vyčerpání řádných opravných prostředků. Žaloba je proto věcně projednatelná. 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 rozhodl bez nařízení ústního jednání, neboť s tímto postupem účastníci řízení shodně souhlasili (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Soud dospěl k závěru, že **žaloba je důvodná**.

Právní základ případu – nárok na odpočet DPH

42. 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).

43. 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.).
44. 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; 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).
45. V českém právu pak uvedeným podmínkám odpovídají § 72 a § 73 zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pro zdaňovací období měsíců květen 2019 až srpen 2019 (dále jen „zákon 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.
46. 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).
47. 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 NSS č. j. 5 Afs 388/2019-31, odst. 20).
48. 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).
49. 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.

50. 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. náleží ÚS 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).
51. 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.
52. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy, popř. svá tvrzení korigoval.
53. 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.
54. 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).

Námítka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí

55. Žalobce předně namítal, že je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť žalovaný hodnotil důkazy selektivně v jeho neprospěch. 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.“ Jinými slovy, samotný nesouhlas žalobce se závěry žalovaného nebo třeba i selektivní hodnocení důkazů žalovaným nemohou založit nepřezkoumatelnost rozhodnutí, pakliže se žalovaný vypořádal s odvolacími námitkami a zhodnotil veškeré

důkazní prostředky. Nepřezkoumatelnost je totiž těžší vadou nežli selektivní hodnocení důkazů, protože v případě nepřezkoumatelnosti nelze o žádném hodnocení důkazů vůbec hovořit, nebo sice lze, ale takovéto hodnocení důkazů obsahuje celou řadu „bílých míst“. Oproti tomu v případě selektivního hodnocení důkazů jsou závěry přezkoumatelné, leč nesprávné.

56. V projednávaném případě se žalovaný v napadeném rozhodnutí vypořádal s odvolacími námitkami žalobce a taktéž reagoval na veškeré důkazní prostředky, které měl k dispozici. Důvody, v nichž žalobce spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, jsou tak právě nesouhlasem se závěry žalovaného. Žalovaný totiž v napadeném rozhodnutí vysvětlil, že v případě údajných dodávek materiálu od L. M. je zde celá řada indicií, že k dodávkám nedošlo, o čemž svědčí především minimální smluvní dokumentace celého případu, popření dodávek samotným L. M. a v neposlední řadě výsledky žalobcovy inventury, na jejichž základě sám žalobce uznal, že podstatná část stavebního materiálu nebyla nikdy dodána. Co se týče reklamních plnění od společnosti E-I support, žalovaný opět uceleně vysvětlil, že smlouva je velice vágní, cenu plnění považuje za nadhodnocenou a chybí dostatek důkazů o tom, že se plnění uskutečnilo.

Reklamní plnění od společnosti E-I support s.r.o.

57. Žalobce dále namítal, že se reklamní plnění přijatá od dodavatele E-I support uskutečnila, a proto byl žalovaný povinen uznat žalobcův nárok na odpočet DPH zaplacené z těchto plnění. Správce daně nadto neunesl důkazní břemeno stran prokázání důvodných pochybností o souladu předkládaných dokladů se skutečností.
58. Žalobce se dovolává závěrů NSS vyslovených v odst. 26 rozsudku č. j. 3 Afs 223/2020-66: „...Nejvyšší správní soud též považuje za velmi zjednodušené tvrzení krajského soudu, že by měl každý daňový subjekt vyžadovat od dodavatelů řádné účetní doklady a zajistit si pro případ potřeby i další důkazní prostředky pro budoucí daňové řízení (viz odstavec [6] výše). Jakkoli je zde dán princip profesionality obchodníka, v jehož rámci je třeba vyžadovat určitou obezřetnost a řádné vedení účetnictví a dalších dokladů spojených s podnikáním, není možné paušálně a bez důkladného uvážení tvrdit, že by si podnikatel musel opatřovat nespécifikované důkazní prostředky, tak aby vždy v budoucnu vyhověl požadavkům daňových orgánů. V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že podnikáním je samostatná a soustavná činnost na vlastní účet a odpovědnost se záměrem dosažení zisku (§ 420 odst. 1 občanského zákoníku); právě toto je hlavní účel podnikatelské aktivity. Naopak účelem podnikání jistě není ničím neobhraničené shromažďování listin a kontaktů na potenciální svědky pro účely možného daňového řízení v budoucnu.“ Podle soudu však odkazovaný judikát není na projednávaný případ zcela přílehlavý, neboť žalobce měl velice laxní přístup ke svým smluvním vztahům (viz zvláště vypořádání žalobního bodu v otázce stavebního materiálu) a vše dělal „na dobré slovo“ jen s minimální písemnou smluvní dokumentací. Již z ryze soukromoprávního pohledu podnikatele může být takovýto přístup v případě soudního sporu v občanském soudním řízení fatální, protože zpětně téměř nebude možné dokázat, co bylo vlastně ujednáno. Z pohledu veřejnoprávního pak smlouvy, které téměř neobsahují popis plnění, samozřejmě vzbuzují pochybnosti správce daně o tom, zda a v jakém rozsahu se plnění uskutečnilo.
59. Co se týče okolností projednávaného případu, právě „Smlouva o zajištění reklamy“ uzavřená dne 22. 5. 2019 mezi žalobcem a dodavatelem E-I support zastoupeným jednatelem K. K. je psána takto mlhavě. Ustanovení čl. II. smlouvy hovoří o zajištění reklamy a propagace žalobce „na vybraných sportovních akcích, zejména fotbalových ale i dalších v měsíci červnu a

červenci 2019, a to jak formou propagace objednatele přímo na těchto akcích, tak formou distribuce letáků, s propagací objednatele na těchto akcích či v jejich okolí.“ Ve smlouvě není nikde žádný údaj o rozsahu objednaného plnění a ani postup, jak má být rozsah a předmět plnění upřesněn (např. pojetí smlouvy jako rámcové dohody, na jejímž základě budou v budoucnu dle potřeby činěny jednotlivé objednávky upřesňující rozsah plnění a jednotkovou cenu). Ve smlouvě je toliko uvedeno, že je uzavřena na dobu určitou od 1. 6. 2019 do 31. 7. 2019, a cena plnění činí 150 000 Kč bez DPH, tj. DPH v sazbě 21 % činí 31 500 Kč.

60. Žalobce dále správci daně předložil příslušnou fakturu č. 190200107, na niž však opět není uveden rozsah plnění. Jediný konkrétní doklad, který žalobce ohledně smlouvy doložil, jsou dva předávací protokoly ze dne 1. 8. 2019 vystavené za červen 2019 (distribučováno 3 450 ks letáků na 5 akcích v Praze) a za červenec 2019 (distribučováno 4 050 ks letáků na 5 akcích v Lysé nad Labem a u 4 akcích není město uvedeno, ale soudě dle zúčastněných sportovních klubů se může jednat o města snadno dostupná z Prahy – např. Plzeň, Poděbrady, Mladá Boleslav). Předávací protokoly tedy potvrzují distribuci 7 500 ks letáků. Předložení těchto protokolů odpovídá povinnosti dodavatele E-I support podle čl. IV. odst. 3 smlouvy.
61. Vzory distribuovaných letáků nicméně žalobce správci daně neposkytl. Naopak tvrdil, že součástí plnění ze strany dodavatele E-I support byly rovněž další reklamní předměty – např. propisky či deka pod sedlo s logem žalobce. O nich se ale smlouva ani faktura nijak nezmiňují. Za těchto okolností mohl správce daně uzavřít, že nemohou prokazovat oprávněnost nároku na odpočet.
62. Pochybnosti správce daně dále prohloubila skutečnost, že sama společnost E-I support sice spolupráci s žalobcem potvrdila a předložila vzor letáku v elektronické podobě, ale tvrdila, že zajišťovala distribuci letáků na šesti sportovních akcích v srpnu 2019. Toto tvrzení nekorespondovalo s předloženými předávacími protokoly, které potvrzovaly distribuci letáků v červnu a červenci 2019, přičemž na toto období byla uzavřena i smlouva o zajištění reklamy.
63. Soud proto konstatuje, že uvedená zjištění byla způsobilá vzbudit důvodné pochybnosti o oprávněnosti nároku na odpočet. Bylo proto opět na žalobci, aby prokázal soulad předložených dokladů se skutečností tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví, jiných povinných záznamů či tvrzení se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36).
64. V odvolacím řízení dospěl žalovaný k názoru, že vzhledem k dosavadním skutkovým zjištěním lze důvodně pochybovat, zdali bylo deklarované plnění vůbec uskutečněno (oproti názoru správce daně, který po žalobci požadoval prokázat, že plnění bylo v celém rozsahu použito v rámci uskutečňování jeho ekonomické činnosti). Proto správci daně uložil, aby provedl výslech jednatele společnosti E-I support. Svědeckou výpověď žalovaný následně hodnotil jako nekonkrétní a nevěrohodnou. S tímto závěrem však soud již souhlasit nemůže.
65. Soud se předně neztotožnil se žalovaným, že svědek K. K. vypovídal „značně nekonkrétně“. Tento svědek o obchodním případě vypovídal s odstupem 4 let, přičemž tuto okolnost musí žalovaný vzít do úvahy. Jak konstatoval NSS v rozsudku ze dne 14. 2. 2013, č. j. 7 Afs 2/2013-

26: „Zde totiž musí posuzující orgán brát v potaz řadu dalších skutečností. Mezi nimi je pak rozhodující časový úsek mezi podaným svědectvím a okamžikem, jehož svědectví se výpověď týká. Uvedené platí tím spíše, není-li svědek s osobou, které se svědectví týká, v běžném nebo každodenním styku. Bylo by iluzorní, kdyby si měl svědek po delší době přesně pamatovat, kdo konkrétně s ním jednal, jakých okolností se toto jednání detailně týkalo, kdo konkrétně mu byl dále přítomen apod. Naopak, pokud by svědek za těchto okolností zcela přesně popisoval osvědčované skutečnosti, mohlo by to nasvědčovat tomu, že výpověď svědka byla smluvená.“

66. Jak obchodní spolupráce probíhala, svědek popsal s tomu přiměřenou mírou podrobností počínaje seznámením se žalobcem na dostizích v Lysé nad Labem patrně přes společného známého až po průběh jednotlivých plnění, který v zásadě odpovídá doloženým listinným důkazům. Svědek věděl i bližší podrobnosti týkající se návrhu letáků a jejich tisku. V tomto kontextu soud nesouhlasí, že by svědek nevěděl, kolik letáků bylo vytištěno (uvedl, že mělo být distribuováno 9 až 10 tisíc letáků). Po takto dlouhé době pak nelze svědkovi vyčítat, že si již nepamatoval veškeré podrobnosti, např. týkající se druhu papíru, na který byly letáky tisknuty, když svědek naopak přiblížil formát letáku a např. uvedl, kdo připravoval grafický návrh a kde a jak byly získány podklady. Soudu též není zřejmé, z čeho žalovaný vyvozuje, že svědek nevěděl, kdo letáky tisknul, neboť K. K. vypověděl, že letáky měly být vyhotoveny ve formátu A5 a tisknuty na tiskárně společnosti, kterou má svědek na sportovním klubu. Ohledně distribuce svědek zase vysvětlil, že s roznosem mu pomáhali pořadatelé a hostesky na akcích. K otázce správce daně pak jmenoval dvě konkrétní osoby (pány R. a D.), s nimiž distribuci mj. dojednával. Pokud svědek přesně nevyčísлил, jaké položky a v jaké výši tvořily výslednou cenu plnění, bude to nejspíše tím, že na tuto skutečnost nebyl svědek nikým dotázán. Správce daně toliko zajímalo, zdali je 15 Kč za kus běžná cena. Svědek odpověděl, že nikoli, ale že obsahuje i práci s tím spojenou a náklady na cestu do míst, kde se akce konaly. Doplňující otázku správce daně již nepoložil, protože žalovaný nemůže v této souvislosti svědkovi vytýkat, že tvorbu ceny plnění sám od sebe blíže nerozvedl.
67. Co se týče nedistribuovaných letáků, soud nevidí v tvrzeních žalobce a svědka rozpory či nejasnosti. Svědek K. K. ani žalobce skutečně nedoložili svědkem poukázané přehledy nerozdaných letáků z akcí v červnu a červenci 2019, nicméně soud je na rozdíl od žalovaného toho závěru, že zápisy (předávací protokoly) o distribuovaných letácích jsou dostatečně určité (obsahují datum, název akce a počet distribuovaných letáků, někdy i místo konání akce) a odpovídají tak čl. IV. odst. 3 dané smlouvy (žalobce a společnost E-I support navíc správci daně nezávisle na sobě předložili totožné protokoly).
68. Svědek se vyjádřil i k odpovědi společnosti E-I support, dle níž byly letáky rozdávány na akcích v srpnu 2019. V tomto měsíci byly distribuovány zbylé letáky, které nebyly užity v červnu a červenci 2019. S žalobcem se domluvili, že tyto letáky tedy dodavatel rozdistribuuje právě na srpnových akcích. Spolupráci v červnu a v červenci 2019 potvrdil a k ní doložil předávací protokoly (stejně jako žalobce). Na základě toho je možné usuzovat, že v červnu a červenci 2019 bylo rozdáno 7 500 ks letáků, jak potvrzují předávací protokoly, a v srpnu tedy přibližně zbývajících 2 500 ks (svědek uváděl, že domluva byla na distribuci celkově až 10 000 ks letáků). V tomto ohledu soud rozpory neshledává. Z chybějících dokladů za srpnová plnění ještě nelze bezpečně usuzovat, že se žádné plnění v srpnu 2019 neuskutečnilo.
69. Soud shrnuje, že svědkova výpověď byla přiměřeně časovému odstupu od tvrzené obchodní spolupráce dostatečně konkrétní.

70. Na druhou stranu soud přisvědčuje žalovanému, že se rozcházejí tvrzení žalobce a svědka ohledně předmětu plnění. Jakkoliv smlouva nehovoří o výrobě jiných reklamních předmětů, svědek K. K. výrobu reklamních propisovacích tužek obecně zmínil jako jednu z činností společnosti E-I support. Nicméně opakovaně uváděl, že předmětem spolupráce byla toliko reklama na letácích. Žalobce přitom správci daně při místním šetření předložil několik reklamních propisovacích tužek se svým logem, reklamní otvírák na pivo a deku pod koňské sedlo s logem žalobce (žalobce se věnuje chovu klisny a hříběte, což správce daně ověřil při místním šetření). Výroba reklamních předmětů ale není ve smlouvě mezi žalobcem a dodavatelem E-I support vůbec uvedena. Žalobce nad rámec předloženého vzorku nedoložil, v jakém množství a na základě jaké smlouvy byly tyto reklamní předměty dodány. Nelze mít proto za prokázané, že tyto reklamní předměty dodala společnost E-I support „na dobré slovo“ nad rámec písemného znění „Smlouvy o zajištění reklamy“ ze dne 22. 5. 2019 v blíže neupřesněném množství bez upřesněného podílu na celkové ceně 150 000 Kč bez DPH. Svědek K. K. nic takového netvrdil, žalobce byl výsledku přítomen spolu se svým advokátem a žádný dotaz v tomto směru nevznikl. Žalobce proto nyní nemůže žalovanému vytýkat, že tato otázka nebyla při výsledku svědka K. K. vznesena. Je třeba připomenout, že žalobce je povinen prokazovat, co sám tvrdí. Soud proto reklamní předměty považuje za plnění z jiného blíže neznámého smluvního vztahu. Tato okolnost proto do jisté míry snižuje věrohodnost tvrzení žalobce.
71. Naopak lze ve prospěch žalobce přihlídnout k tomu, že v odvolacím řízení doplnil výpis z bankovního účtu jako doklad toho, že částku za tvrzené plnění uhradil. Byť zaplacení ceny plnění samo o sobě neprokazuje uskutečnění zdanitelného plnění, jedná se o další nepřímý důkaz, který žalovaný musí hodnotit v souvislosti s ostatními poznatky. Soud nadto zdůrazňuje, že dodavatel E-I support byl pro správce daně kontaktní a správce daně ani žalovaný neuvádějí, že by v tomto obchodním případě někde chyběla neodvedená DPH. Ať již se plnění uskutečnilo v jakémkoliv rozsahu, DPH z něj odvedena byla a zapojené subjekty se daňové povinnosti nevyhýbaly (správní spis nesvědčí o opaku).
72. Vzhledem k shora uvedenému soud dospěl k závěru, že tvrzená plnění od společnosti E-I support je třeba posuzovat mírnější optikou a nikoliv paušálně uzavřít, že k žádným plněním zkrátka vůbec nedošlo jenom proto, že smlouva je velice nekonkrétní či nebyla dostatečně vysvětlena výše ceny plnění.
73. Z předávacích protokolů vyplývá distribuce 7 500 ks letáků, dle svědka K. K. bylo distribuováno 10 000 ks letáků v ceně 15 Kč za leták, která v sobě zahrnovala i distribuci letáků na jednotlivých sportovních akcích. Ohledně ceny letáků soud připomíná závěry rozsudku Soudního dvora EU ze dne 25. 11. 2021 C-334/20 ve věci *Amper Metal Kft.*, že „[č]lánek 168 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že osoba povinná k dani může odpočíst daň z přidané hodnoty (DPH) zaplacenou na vstupu z reklamních služeb, pokud takové poskytnutí služby představuje plnění podléhající DPH ve smyslu článku 2 směrnice 2006/112 a pokud má přímou a bezprostřední souvislost s jedním nebo několika plněními zdanitelnými na výstupu nebo se všemi hospodářskými činnostmi osoby povinné k dani, z titulu jejich režijních nákladů, bez ohledu na okolnost, že cena účtovaná za takové služby je nepřiměřená ve vztahu k referenční hodnotě definované vnitrostátním daňovým orgánem nebo že tyto služby nevedly ke zvýšení obrátu této osoby povinné k dani.“ Jinými slovy správce daně má posuzovat nepřiměřenost ceny plnění především ve vztahu k dani z příjmů. V takovém případě totiž „přecenění“ plnění vede k neoprávněnému uplatnění esenciálních nákladů ve smyslu § 24

zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a tedy ke snížení základu daně, a tím i daňové povinnosti. Naopak, v případě řádně uhrazené DPH vede „přecenění“ plnění pouze k vyšší úhradě DPH. Tedy nepřiměřená cena může být ve vztahu k uplatnění nároku na odpočet DPH pouze indikátorem toho, že se plnění možná neuskutečnilo. Nárok na odpočet DPH podle § 72 odst. 1 zákona o DPH je totiž vázán na podmínku „použití plnění v rámci ekonomických činností“.

74. Soud přisvědčuje žalovanému, že v projednávaném případě budí cena 150 000 Kč bez DPH za distribuci 10 000 ks letáků pochybnosti. Žalovaný lustrací tří internetových stránek řádně ověřil, že tisk barevných letáků v tomto množství vyjde cenově vždy pod 5 000 Kč bez DPH. Tedy zhruba zbylá částka 145 000 Kč bez blíže upřesněné cenotvorby připadá jak na vizuální ztvárnění letáků, které dle svědka K. K. zajistila společnost E-I support, tak na rozvoz letáků na sportovní akce v Praze nebo v obcích patrně snadno dopravně dostupných z Prahy (žalobce tyto obce neupřesnil), kde měli distribuci provádět pořadatelé či hostesky. Důkazní břemeno k prokázání pochybností o uskutečnění plnění nicméně tíží správce daně a za shora popsané důkazní situace připadají v úvahu dvě myslitelná alternativní vysvětlení: 1) plnění se vůbec neuskutečnilo, a proto nelze uplatnit nárok na odpočet DPH; 2) plnění se uskutečnilo, byť za něj žalobce zaplatil značně nepřiměřenou cenu, a nárok na odpočet DPH proto lze uplatnit, nicméně správce daně by měl zkoumat, zda se jedná o daňově uznatelný výdaj z pohledu daně z příjmů podnikající fyzické osoby. Důvody vysoké ceny reklamy totiž mohou být různé a vedeny jak snahou uměle navýšit výdaj, tak snahou pořadatele vydělat na tom, že žalobce na jím pořádané sportovní akci distribuoval letáky apod.
75. Žalovaný správně podotkl, že žalobce ani svědek K. K. nedoložili žádné smluvní vztahy s pořadatelem sportovních akcí. Nelze ovšem vyloučit, že tito prostě jenom dovolili distribuci letáků. Svědek K. K. přitom uvedl, že distribuci letáků dojednával např. s R. a D. z Mladé Boleslavi. Jelikož protokoly o distribuci letáků obsahují jména konkrétních sportovních akcí, správci daně v rámci nesení důkazního břemene k prokázání pochybností nic nebránilo v tom, aby se pořadatelů dotázal, zda distribuce letáků skutečně proběhla. Považoval-li žalovaný objasnění, jak distribuce letáků probíhala, za podstatné (viz stranu 13 napadeného rozhodnutí), mohl si právě takovým dotazem informace poskytnuté svědkem a žalobcem ověřit. Je totiž všeobecně známou a osvědčenou praxí finanční správy, že právě dotazy přímo na pořadatele často umožní rozklíčovat, zda reklamní plnění skutečně proběhlo, nebo zda se jedná o fiktivní faktury z neexistujícího plnění. Pořadatelé mohou správci daně např. sdělit, že podnikatelský subjekt vůbec neznají, nebo doloží fotografie či videozáznamy dokládající (ne)uskutečnění daňovým subjektem tvrzené reklamy. Reklamy na sportovních akcích jsou totiž pro svou krátkodobost a obtížnou zachytitelnost častým předmětem daňových podvodů ať již vykázaním neexistujícího plnění nebo plnění sice existujícího, ale značně cenově nadhodnoceného. Na straně druhé poctivě provedená reklama může posloužit dobré věci, např. sponzorovat tělovýchovu dětí a mládeže. Při posuzování těchto případů je proto třeba dbát zvýšené opatrnosti.
76. Úvahu žalovaného o tom, že se plnění z předmětné smlouvy vůbec neuskutečnilo, proto soud považuje za nedokončenou, a to zejména v kontextu provedeného výslechu jednatele společnosti E-I support K. K. Pokud ten uskutečnění plnění potvrdil, nabízel vysvětlení nejasností, které žalovaný předesířel, a dokonce konkrétně identifikoval osoby, s nimiž měl distribuci letáků domlouvat, mohl a měl žalovaný v případě přetrvávajících pochybností u pořadatelů sportovních akcí tvrzenou obchodní spolupráci ověřit. Důkazní břemeno tížící daňový subjekt v případě pochybností správce daně navíc nelze navyšovat až *ad absurdum*.

V případě plnění, jakým je distribuce letáků, by totiž s odstupem času téměř nikdy nebylo možné jeho uskutečnění prokázat, jelikož zbude vždy právě smlouva, vzorkový leták (který společnost E-I support předložila) a případě protokol o distribuci letáků. Nikoliv však důkazy o tom, jak byly letáky rozdány divákům.

77. Přísné požadavky na usnesení důkazního břemene daňového subjektu by mohly dávat smysl, jestliže by bylo ve hře pravděpodobné zkrácení daňové povinnosti, zde však žalovaný nic takového neuvádí. Pak ovšem míra detailu dokumentace distribuce letáků, které se žalovaný dožaduje, již nekoresponduje se zákonem stanoveným cílem správného 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. Takovýto přístup však soud nemůže připustit. Je proto třeba diferenciovat v míře požadavků na prokázání průběhu zdanitelných plnění, a to i 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, a to i 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 подрývat konkurenceschopnost podnikatelů činných v tuzemsku iracionálními důkazními požadavky v míře neodpovídající míře ohrožení daňového výnosu v konkrétním případě.
78. Skutkové okolnosti nelze *ex post* prokázat do posledního detailu s absolutní jistotou a vždy půjde o jistou míru pravděpodobnosti (viz např. náleží 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.
79. S ohledem na doplnění dokazování v odvolacím řízení proto žalovaný měl, chtěl-li na závěru o neuskutečnění plnění setrvat, podpořit vyjádřené pochybnosti dalšími zjištěními (např. od jmenovaných pořadatelů akcí, na nichž měly být letáky distribuovány), neboť svědecká výpověď jednatele E-I support a doklad o zaplacení ceny plnění značnou část pochybností o uskutečnění plnění rozptýlila. Soud tudíž shledal žalobní bod důvodným a na jeho základě napadené rozhodnutí zrušil podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro vadu řízení spočívající v nedostatečném dokazování.

Stavební materiál údajně dodaný od živnostníka L. M.

80. Než se soud bude zabývat plněními od tvrzeného dodavatele L. M., považuje za nutné zdůraznit, že přezkum napadeného rozhodnutí v soudním řízení správním je ovládan dispoziční zásadou. Je na žalobci, aby v žalobních bodech přesně vymezil, proč považuje

napadené rozhodnutí za nezákonné. Soudu nepřísluší, aby za žalobce cokoliv aktivně domýšlel a stavěl se tak do role jeho advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS). Míra precizace žalobních bodů tak do značné míry předurčuje, zda a jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. To platí zvláště v právu daňovém, pro které je typický zpravidla větší rozsah provedení dokazování a nutnost mít smysl pro detail. Žaloba však ve vztahu k údajným dodávkám stavebního materiálu od L. M. obsahuje spíše obecná tvrzení a nikoliv argumentaci, která by se uceleně zabývala vyvracením závěrů žalovaného. Lze připomenout též závěry usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS, že *„[l]íčení skutkových okolností nemůže být toliko typovou charakteristikou určitých ‚obvyklých‘ nezákonností, nýbrž zcela jasně individualizovaným, a tedy od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem. Žalobce je povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl žalovaný vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami.“* Soud proto vycházel ze zásady, že provedené důkazy musí ve svém souhrnu vytvářet jednotný a logicky bezrozporný celek. Žalobní argumentace postavená pouze na dílčích výtkách vůči závěrům žalovaného proto musí být alespoň v jedné dílčí výtce natolik silná, aby dokázala zpochybnit logickou soudržnost ostatních skutkových závěrů žalovaného, a tím soud přesvědčit o tom, že žalovaný hodnotil provedené důkazy nesprávně.

81. Žalobní námitky se v této části soustředí výlučně na otázku případné vzájemné konfrontace svědků J. K. a L. M. ohledně plnění dodávek stavebního materiálu, kterou žalovaný k žalobcově návrhu odmítl provést. Žalobce nad rámec této výtky nepředestřel vlastní skutkové výklady a závěry vyjma tvrzení, že žalovaný hodnotil důkazy selektivně. Soud se proto zabýval pouze otázkou, zda bylo pro řádné zjištění skutkového stavu nezbytné provést konfrontaci či jiným způsobem odstranit rozpory ve výpovědích těchto dvou svědků. Ostatní závěry žalovaného soud nepřezkoumával, neboť byl vázán rozsahem žalobního bodu (§ 75 odst. 2 s. ř. s.).
82. Je pravdou, že daňový řád neupravuje možnost konfrontace svědků a zná pouze „klasický“ výslech svědka podle § 96 daňového řádu. Nicméně podle § 93 odst. 1 daňového řádu *„[j]ako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.“* Jakkoliv není konfrontace upravena jako důkazní prostředek v daňovém řádu, analogické použití § 104a trestního řádu není pro účely správy daní zcela vyloučeno, byť s ohledem na svou výjimečnou a kriminalistickou povahu tento postup téměř nepřichází v úvahu. Je třeba mít na paměti, že se z pohledu trestní nauky jedná o zvláštní důkazní prostředek, jehož provedení vyžaduje odborné znalosti a zkušenosti. Smyslem je na konfrontované osoby působit tak, aby je vzniklá konfliktní situace navedla ke sdělení dalších informací – z tohoto důvodu může být někdy konfrontace naopak zcela nevhodným důkazním prostředkem (srov. PÚRY, František. § 104a [Konfrontace]. In: ŠÁMAL, Pavel a kol. Trestní řád. 7. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013, s. 1526). Navíc podle § 104a odst. 7 trestního řádu *„Konfrontace se zásadně provádí jen v řízení před soudem; před podáním obžaloby nebo návrhu na schválení dohody o vině a trestu lze konfrontaci provést jen výjimečně, pokud lze očekávat, že*

její provedení výrazněji přispěje k objasnění věci a stejného cíle nelze dosáhnout jinými prostředky.“ I právě proto se tento postup v daňovém řízení standardně nevyužívá a v širší souvislosti se správou daní jej uplatňují pouze orgány činné v trestním řízení.

83. Správní soudy nicméně připustily, že správce daně může svědka při výslechu v návaznosti na jeho dosavadní výpověď konfrontovat s protokoly o výsleších ostatních svědků a požadovat po vyslychaném, aby doplnil či upřesnil svou výpověď pro její rozpor s jinými provedenými důkazními prostředky (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 4. 7. 2013, č. j. 11 Af 13/2012-34). Taktéž NSS v rozsudku ze dne 21. 7. 2016, č. j. 2 Afs 34/2016-45, dovodil, že *„[v]yjde-li v daňovém řízení najevo, že určitá fyzická osoba mohla daňovému subjektu poskytovat služby, avšak za poněkud jiných právních podmínek, než jak bylo daňovým subjektem původně tvrzeno (namísto prostřednictvím své vlastní obchodní společnosti je měla poskytovat jako fyzická osoba), je namístě to ověřit opakovaným výsledkem dotyčné osoby (§ 96 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) zaměřeným na nově se objevivší informace. V takovém případě nelze zásadně opakovaný výslech dotyčné fyzické osoby považovat za nadbytečný.*“ Zdejší soud dodává, že to, zda správce daně k dodatečnému vyjasnění svědecké výpovědi přistoupí, nebo zda zvolí jiný postup k odstranění rozporů, je třeba posuzovat dle zásady volného hodnocení důkazů. Nelze proto paušálně tvrdit, že každý rozpor či nejasnost ve svědecké výpovědi je důvodem pro její opakování.
84. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.
85. Správce daně proto nemusí provést konfrontaci dvou protichůdně vypovídajících svědků tehdy, pokud může věrohodnost jejich výpovědí posoudit ve světle jiných důkazních prostředků. V nynější věci žalobce potvrdil, že svědek J. K. byl při plnění stavebních zakázek v posledních 3 letech jeho významným dodavatelem a že právě výlučně jeho prostřednictvím údajně objednával stavební materiál od svědka L. M. Svědek J. K. tento obchodní model potvrdil, nicméně svědek L. M. jej popřel. Mezi žalobcem a svědkem J. K. není sporné, že platby za stavební materiál údajně dodaný L. M. probíhaly výlučně v hotovosti a existují k nim pouze faktury a příjmové pokladní daňové doklady. Žalobce věřil, že za hotovostní platby získává od L. M. slevu. Bezhotovostní platby značných finančních částek jsou v tomto případě podezřelé, neboť není jasné, proč žalobce nezvolil daleko bezpečnější a pohodlnější bezhotovostní platby převodem na účet. Žádné smluvní dokumenty či konkrétní objednávky doloženy nebyly. Sám žalobce potvrdil, že většina smluv byla toliko ústní. Svědek L. M. pak vůbec neznal účetní, s nímž měl žalobce v červnu 2019 řešit opravu faktur, a taktéž neznal žalobce a svědka J. K. Správce daně ověřil, že sporné transakce jsou uvedeny v kontrolním hlášení na DPH na straně žalobce, nicméně absentují na straně L. M. Sám žalobce pak přípis ze dne 23. 12. 2019 a ze dne 2. 1. 2020 sdělil správci daně, že po inventuře postrádá stavební materiál v hodnotě 587 010 Kč, který mu měl být dodán od L. M. Ve skutečnosti se tak nestalo. Žalobce rovněž správci daně při ústním jednání dne 24. 1. 2020 sdělil, že dodávky stavebního materiálu zprostředkované svědkem J. K. (vyjma asi prvních dvou) již nijak nekontroloval, protože je důvěřivý a nyní je mu jasné, že naletěl.
86. Soud podotýká, že v tomto momentu je přítomen únik DPH – žalobce požaduje uznání nároku na odpočet DPH, nicméně za (ne)dodaný stavební materiál zaplacená částka je žalobcem uhrazena v hotovosti k rukám J. K. a její další osudy jsou nejasné. Auditní stopa

chybí. DPH odvedena není a rovněž žalobce patrně neobdržel veškerý stavební materiál, který si objednal.

87. Již z těchto prvotních indicií je soudu shodně jako žalovanému zjevné, že svědecká výpověď L. M. má vyšší váhu než výpověď J. K. Tímto zásadním rozporem je totiž žalobcovo zjištění, že značná část stavebního materiálu v ceně 587 010 Kč nebyla nikdy dodána, přičemž za její řádné dodání zodpovídal právě svědek J. K. Ten shodně se žalobcem uvedl, že žalobci předával faktury za stavební materiál, které měl pro žalobce údajně vystavit svědek L. M. jakožto živnostník. Tyto faktury jsou nicméně dalším důkazním prostředkem, který činí nevěrohodnou výpověď svědka J. K. ve prospěch svědka L. M.
88. Soud nabyt pochybnosti o shodnosti podpisů svědka L. M. na údajně jím vystavených fakturách pro žalobce a na protokolu o výsledku svědka ze dne 30. 11. 2020. Na první pohled se totiž tyto podpisy odlišují (jsou psány jiným stylem). Zcela totožný problém je v případě faktur, které měl vůči žalobci vystavit V. Š. za údajnou přepravu stavebního materiálu pocházejícího od svědka L. M. Tento svědek se na protokolu o výsledku ze dne 4. 12. 2020 rovněž podepisoval odlišně. Navíc doložil své vlastní faktury vystavené odběratelům (žalobce mezi těmito odběrateli není), které parafoval jinak, než jak jsou podepsány faktury doložené žalobcem. V obou případech razítka na fakturách, jejichž pravost svědci popřeli, mají totožný formát co do velikosti písma a uspořádání osobních údajů. Lze se tedy domnívat, že obě „sady“ popřených faktur zhotovila tatáž osoba s pomocí totožného vzoru „firemního“ razítka. „Firemní“ razítka se totiž od sebe běžně odlišují např. fontem písma či jeho velikostí, pokud byla dodána od odlišného výrobce. Taktéž podpisy, jejichž pravost oba svědci popřeli, působí pro určité shodné rysy a totožný styl dojmem, že je psala jedna a tatáž osoba. To by odpovídalo tomu, že žalobce faktury přebíral vždy zprostředkovaně přes svědka J. K. a nikdy se osobně nesetkal s jejich výstavcem. Žalobce pouze jednou viděl přivést faktury „pána“, jehož totožnost mu ale nebyla známá, a není tak jasné, pro koho pracoval. Popřené faktury nicméně mají každá jiné grafické uspořádání účetních údajů tak, aby si nebyly na první pohled nápadně podobné. Tento rozdíl však sám o sobě nevyvrací shora uvedené podivnosti.
89. Dlužno dodat, že svědek V. Š. shodně jako svědek L. M. uvedl, že nezná ani žalobce a ani svědka J. K. To opět potvrzuje věrohodnost svědeckví L. M., neboť tento svědek coby údajný dopravce stavebního materiálu je na něm zcela nezávislý. Svědek L. M. navíc tvrdil, že žádný stavební materiál po faktickém ukončení podnikání ve stavebnictví již neměl, a proto jej ani nemohl prodávat.
90. Tvzení svědka L. M. o tom, že si v roce 2020 pozastavil stavební živnost kvůli úmrtí odborného zástupce, pak odpovídá žalobcově lustraci živnostenského rejstříku. Toto opožděné pozastavení však mohlo v žalobci právě vzbudit dojem, že obchodně jedná s existujícím subjektem. Žalobce totiž správci daně sdělil, že si tyto obchodní kontakty prověřoval na internetu. K zahalení celého obchodního případu tajemstvím nicméně přispěl i sám žalobce tím, že své smluvní vztahy, v nichž figuroval jako dodavatel či zprostředkovatel J. K., nezachytil v žádné písemné smlouvě a téměř vše vyřizoval ústně přes telefon „na dobré slovo“. Rezignoval i na průběžnou kontrolu dodávek, k čemuž se sám správci daně doznal. Touto hrubou obchodní nedbalostí žalobce sám zavinil, že nyní nelze obchodní případ zcela věrohodně rekonstruovat.
91. Současně žalobce dne 31. 8. 2020 správci daně řádně doložil rozpočty prováděných stavebních prací, které obsahují standardní položkové rozpočty popisující kvantitu a kvalitu

požadovaného materiálu. Soud má proto za to, že svědectví J. K. je pouze částečně věrohodné v tom směru, že nějaký stavební materiál dodán být musel. Není však jasné, od koho a v jakém množství. Žalobce i svědek J. K. shodně vypověděli, že celá jejich spolupráce stála na ústních dohodách a vyjma nezbytných účetních dokladů k ní neexistuje dokumentace. To má za následek absenci auditní stopy, což podle soudu rovněž svědčí v neprospěch věrohodnosti svědectví J. K. a potvrzuje výpověď svědka L. M.

92. Žalobce dále namítal, že správce daně mohl např. podat podnět orgánům činným v trestním řízení. Z této strohé námitky nicméně není zjevné, jak mohly orgány činné v trestním řízení něco změnit na shora uvedeném řetězci důkazů svědčících proti věrohodnosti svědectví J. K. o tom, že veškerý materiál objednával od svědka L. M. Z hlediska rozložení důkazního břemene těmito pochybnostmi správce daně unesl své důkazní břemeno, a bylo tak na žalobci, aby prokázal, že se obchodní případ odehrál tak, jak bylo tvrzeno. Trestní oznámení mohl podat i žalobce, neboť okolnosti naznačují, že mohl být podveden – neobdržel přes svědka J. K. objednaný stavební materiál – a navíc celá transakce znamenala nejen doměření DPH za měsíce květen až srpen 2019 v celkové částce 247 461 Kč, ale i stanovení penále v celkové výši 89 491 Kč.
93. Žalobce sice neuvádí, ve kterých jiných daňových řízeních se správci daně nepodařilo vyjasnit tvrzení svědka L. M. a odstranit pochybnosti, nicméně sám svědek v nynější věci při výslechu uvedl, že se z minulé daňové kontroly poučil a „levárny“ už nedělá. Případná dřívější účast svědka na daňovém podvodu však bez dalšího neznamena, že i nyní lhal. Nelze předjímat, že pokud svědek již jednou porušil zákon, tak to bez dalšího znamená, že jeho svědectví již nikdy nemůže mít žádnou váhu. Vždy je nutné hodnotit konkrétní okolnosti daného případu. Jelikož výpověď svědka L. M. odpovídá i dalším důkazním prostředkům, tak nelze dovozovat její nevěrohodnost jenom z toho důvodu, že v jiných žalobcem blíže neupřesněných řízeních údajně došlo k tomu, že se tvrzení tohoto svědka nepodařilo vyjasnit.
94. Soud proto dospěl k závěru, že tento žalobní bod není důvodný, neboť žalovaný dostatečně vyjasnil rozpory mezi výpověďmi svědků J. K. a L. M. Ve zbytku se soud okolnostmi dodávek stavebního materiálu nezabýval, neboť žalobce nevznesl žádné další námitky.

Závěr a náklady řízení

95. Soud napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení pro vadu řízení, jež spočívala v nedostatečném dokazování (blíže viz bod 79 shora).
96. V dalším řízení se bude žalovaný znovu blíže zabývat okolnostmi reklamního plnění, které měl žalobce obdržet od společnosti E-I support. Přitom musí buď unést své důkazní břemeno a uskutečnění plnění řádně zpochybnit, nebo uznat, že se plnění uskutečnilo tak, jak je deklarováno. Žalovanému se proto nabízí ověřit u pořadatelů sportovních akcí uvedených v předávacích protokolech ze dne 1. 8. 2019, zda znají žalobce a společnost E-I support, a zda si pamatují distribuci žalobcových letáků na jimi pořádaných sportovních akcích v létě 2019.
97. Právním názorem, který vyslovil soud v tomto zrušujícím rozsudku, je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
98. 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. Úspěšnému žalobci soud přiznal právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce byl v řízení zastoupen advokátem, který není plátcem DPH (ověřeno lustrací ARES). Advokátu náleží odměna za tři úkony právní

služby po 3 100 Kč [příprava a převzetí zastoupení, seps žaloby a repliky 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), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“) a tři paušální částky jako náhrady hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu v celkové výši 10 200. Dále žalobci náleží náhrada zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč. Celková výše náhrady nákladů řízení proto činí 13 200 Kč. Soud uložil žalovanému povinnost zaplatit tuto částku ve lhůtě do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám žalobcova zástupce (§ 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s.).

99. Za tripliku soud žalobci náhradu nákladů nepřiznal, neboť v ní žalobce zcela setrvává na svých dřívějších vyjádřeních a nepřináší žádnou novou argumentaci. Soud je proto nemá za důvodně vynaložené podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Jelikož triplika neobsahovala nová tvrzení, z nichž by soud v tomto rozsudku vycházel, nezasílal ji ani žalovanému na vědomí.

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). Případně-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.

Praha 30. září 2024

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu