



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Milana Taubera, soudce Vadima Hlavatého a soudkyně Pavly Klusáčkové ve věci

žalobce: **KOMERSAL TEAM spol. s r.o.**, IČO 62743597
se sídlem K Popelce 2399/4, Praha 5
zastoupený advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D.
se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 6. 2024, č. j. 18835/24/5300-22441-709739,

takto:

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

Odůvodnění:

Obsah žaloby

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a bylo potvrzeno rozhodnutí – dodatečný platební výměr

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 22. 3. 2023, č. j. 2062185/23/2005-53522-110941, jímž bylo žalobci doměřeno DPH za květen 2019 ve výši 238 022 Kč a stanoveno penále ve výši 47 605 Kč. Prvostupňové rozhodnutí dospělo k závěru, že žalobce neprokázal splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně, neboť neprokázal, že od dodavatelů MB-speed s.r.o., RENOP realizace staveb s.r.o. a DU.JU.DRINKS s.r.o. skutečně přijal zdanitelná plnění deklarovaná na daňových dokladech. Žalobci byl proto odepřen nárok na odpočet daně. Napadené rozhodnutí tento závěr korigovalo tak, že žalovaný neměl pochybnosti o tom, že žalobce dotčená zdanitelná plnění skutečně přijal, leč žalovanému vyvstaly pochybnosti o tom, zda žalobce dotčená zdanitelná plnění přijal právě od deklarovaných dodavatelů či od jiných osob v postavení plátce DPH. U některých plnění vznikly též pochybnosti o jejich předmětu a rozsahu.

2. Žalobce v žalobě namítl, že nebyly provedeny jím navržené výslechy svědků Davida Sosíka, P. T., J. P., Dušana Juříčka a Petera Rybaríka, ač měly vypovídací potenci. Dle žalobce byl žalovaný motivován blízcím se koncem lhůty pro stanovení daně (dne 21. 7. 2024). O změně právního posouzení věci byl žalobce informován až dne 8. 4. 2024, kdy mu bylo doručeno seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 27. 3. 2024, č. j. 10598/24/5300-22441-709739 (dále jen „seznámení“); stalo se tak se značným odstupem od podání odvolání dne 20. 4. 2023. Až tehdy se žalobce dozvěděl, že má předložit důkazní prostředky stran deklarovaných dodavatelů a rozsahu a předmětu některých posuzovaných plnění. Teze žalovaného, že se jedná o osoby, které do té doby žalobce vůbec nezminil, tuto okolnost pomíjí.
3. Žalobce rozporoval argument žalovaného, že žalobce na seznámení reagoval až po lhůtě v něm stanovené, resp. prodloužené na 30 dnů (lhůta uplynula dne 9. 5. 2024, žalobcova reakce byla doručena dne 12. 5. 2024), pročež žalovaný dle § 115 odst. 4 daňového řádu nebyl povinen k žalobcovým důkazním návrhům přihlížet. Žalobce oponoval tím, že citované ustanovení nemá vliv na § 111 odst. 2 daňového řádu, dle něhož měl žalobce právo doplňovat své odvolání až do vydání napadeného rozhodnutí. Žalovaný proto byl povinen přihlížet k novým tvrzením žalobce, včetně návrhů na provedení dalších důkazů. Ostatně řízení před správcem daně a žalovaným tvoří jeden celek, v jehož rámci je žalobce oprávněn navrhopvat důkazní prostředky. Současně platí, že je povinností daňových orgánů zjistit daň ve správné výši. Žalobce dále poznamenal, že se z jeho strany nejednalo o obstrukce, prodleva po uplynutí lhůty činila jen 3 dny.
4. Žalobce následně k jednotlivým svědkům uvedl konkrétní důvody, které ho vedly k jejich navržení, a rozporoval další argumentaci žalovaného, na jejímž základě výslechy neprovedl.
5. Dále žalobce namítl, že žalovaný postupoval v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný totiž neseznámil žalobce s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, Sb. NSS 4053/2020), napadené rozhodnutí tak bylo překvapivé.
6. Žalovaný v bodu 74 napadeného rozhodnutí uvedl, že na listinách souvisejících s DU.JU.DRINKS s.r.o. je podpis vypadající jako podpis Dušana Juříčka, leč po srovnání s listinou založenou v obchodním rejstříku dospěl k závěru, že jde o napodobeninu. V bodech 59 a 60 seznámení ovšem žalovaný uvádí, že na listinách lze seznat podpis Dušana Juříčka, resp. podpis vypadající jako jeho podpis. Nadto byl žalobce přesvědčen, že zmíněné podpisy se od sebe neliší. Takový závěr vyžadoval hodnocení znalcem, žalobci

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

ovšem byla upřena možnost toto namítat. Situaci též mohl objasnit výslech Dušana Juříčka.

7. Žalovaný též nově a překvapivě v bodu 28 napadeného rozhodnutí uvedl, že podpis bývalé jednatelky MB-speed s.r.o. Eriky Rusnákové na předložených daňových dokladech a dodacích listech neodpovídá listině založené ve sbírce listin ani na protokolu o jejím výslechu. V bodu 41 napadeného rozhodnutí přitom žalovaný uvedl, že Erika Rusnáková dodací listy podepsala. Žalobce byl přesvědčen, že zmíněné podpisy se od sebe neliší. Takový závěr vyžadoval hodnocení znalcem, žalobci ovšem byla upřena možnost toto namítat. V bodu 30 napadeného rozhodnutí pak žalovaný zpochybnil podpisy Eriky Rusnákové na příjmových pokladních dokladech, k čemuž žalobce zopakoval svou výše uvedenou argumentaci.
8. Žalobce navrhl, aby v případě, že soud nezruší napadené rozhodnutí, vyslechl výše uvedené svědky, resp. provedl důkazy listinami obsahujícími jejich podpisy. Za účelem ověření podpisů žalobce navrhl, aby soud ustanovil znalce z oboru písmoznalectví.
9. Co se týče zdanitelných plnění přijatých od MB-speed s.r.o., žalovaný v seznámení uvedl, že obdržel odpovědi od odběratelů žalobce DAS PRO BENDING s.r.o. a Bento-Sheet, s.r.o., na jejichž základě dospěl k závěru, že jim žalobce poskytl plnění v rozsahu uvedeném na daňových dokladech. Nebylo však prokázáno, zda žalobce skutečně přijal plnění od MB-speed s.r.o.
10. Žalovaný jako jednu z pochybností zmínil výpověď Eriky Rusnákové, kterou označil za tzv. bílého koně. Dle žalovaného nemusela mít svědkyně o činnosti MB-speed s.r.o. povědomí proto, že mohla pověřit k zastupování jinou osobu; svědkyně to nevyloučila. Korespondovalo by to s její výpovědí, neboť potvrdila, že podepisovala pouze některé dokumenty. V situaci, kdy dodávky od MB-speed s.r.o. probíhaly, přičemž na fakturách se nacházelo jméno její jednatelky, nebyl důvod, aby žalobce zjišťoval bližší informace o vnitřním uspořádání dodavatele a v daňovém řízení pak označil osobu zplnomocněnou k jeho zastupování.
11. Žalobce v reakci na seznámení upozornil na skutečnost, že žalovaný při výslechu nepředložil Ericě Rusnákové příjmové pokladní doklady. Žalovaný své pochybení připustil, avšak podotkl, že to nic nemění na tom, že tyto doklady byly podepsány blíže neidentifikovanou osobou. Žalobce vyjádřil přesvědčení, že dotčené podpisy jsou podpisy Eriky Rusnákové.
12. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí vyjádřil k úhradě za dodané plnění hotovostními platbami. Dle žalobce se jedná o běžnou formu úhrady závazku. Nelze souhlasit s žalovaným, že bylo tato forma neekonomická a časově náročná, jelikož bylo jednodušší a rychlejší provést platbu na bankovní účet. Platba v hotovosti byla mezi obchodními partnery zvolena s ohledem na povahu obchodů, nejednalo se o enormní částky.
13. Žalobce měl za to, že doložil dostatečnou auditní stopu. Předložil celoroční objednávku ze dne 16. 1. 2019, z níž plyne, že u MB-speed s.r.o. poptal na rok 2019 dodání hutního materiálu. V celoroční objednávce bylo uvedeno, že druh, název, ceny hutního materiálu a termíny budou upřesněny dle jednotlivých požadavků, popřípadě v souhrnu za kalendářní měsíc. Následně žalobce předložil jednotlivé objednávky, včetně konkrétní doby dodání, a dále faktury a příjmové pokladní doklady. Skutečnost, že až *ex-post* vyšlo např. výslechem

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

najevo, že některé podklady nepodepsala Erika Rusnáková, nemůže být žalobci kladena za vinu.

14. Ohledně dopravy zboží žalobce uvedl, že se v celoroční objednávce s dodavatelem dohodl, že termín dodání zboží bude dle domluvy. Místem plnění byla buď hala v Záluží u Litvínova nebo provozovna odběratele DAS PRO BENDING s.r.o. Dopravu zajišťoval dodavatel žalobce, což měly dokázat neprovedené výslechy. Žalobce v daňovém řízení argumentoval, že mezi ním a jeho dodavatelem bylo dohodnuto, že cena za dopravu bude zahrnuta v ceně zboží. Nebylo povinností žalobce zjišťovat, jak dodavatel dopravu realizuje. Následná zjištění správce daně ohledně vlastnictví či provozování vozidel dodavatelem nemohou být kladena žalobci k tíži. Žalovaný podotkl, že s ohledem na skutečnost, že se jednalo o prostorově a hmotnostně náročné zboží, bylo možné předpokládat, že si žalobce ověřil, zda dodavatel je zboží schopen zajistit a dopravit. Žalobce opáčil, že za zboží neuhradil nic v předstihu, přičemž závazek dodavatele zajistit dopravu byl ověřen tím, že zboží bylo dopraveno odběrateli.
15. Žalobce poznamenal, že za výše uvedené situace měly daňové orgány zvážit, zda věc nehodnotit jako daňový podvod. Tomu ostatně odpovídá i postup daňových orgánů, které identifikovaly různé okolnosti na straně dodavatele žalobce, jež by hrály roli v rámci prvního kroku testu týkajícího se daňového podvodu (tj. existence daňového podvodu).
16. Co se týče zdanitelných plnění přijatých od RENOP realizace staveb s.r.o., žalovaný v seznámení uvedl, že obdržel odpovědi od odběratelů žalobce Targeton s.r.o. a TRUSTAV s.r.o., na jejichž základě dospěl k závěru, že jim žalobce poskytl plnění v rozsahu uvedeném na daňových dokladech. Nebylo však prokázáno, zda žalobce skutečně přijal plnění od RENOP realizace staveb s.r.o., v případě daňového dokladu č. 2019N22 nebylo také prokázáno, v jakém předmětu a rozsahu daná plnění žalobce přijal.
17. Žalovaný v napadeném rozhodnutí zmiňuje, že jednatel dodavatele Jaroslav Čmela při výslechu uvedl, že doklady předložené žalobcem nevytiskl a nepodepsal. Žalobce akcentoval, že svědek při výslechu výslovně uvedl, že udělil plnou moc stran výkonu jednatelských oprávnění jiné osobě. O tom neměl žalobce v rozhodné době tušení. Jméno Jaroslava Čmely bylo obsaženo na všech dokumentech a obchody probíhaly bez závad. Žalobce tak neměl důvod, aby ověřoval pravost podpisů Jaroslava Čmely na dokumentech.
18. Hodnocení svědecké výpovědi žalovaným označil žalobce za rozporné. V bodu 63 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že svědek vypověděl, že podepisoval daňové doklady. Následně však v bodu 64 napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že svědek daňové doklady nepodepsal.
19. Svědek také několikrát zmínil, že práce byly vykonávány subdodavatelsky („byly na to firmy“) a ke své pozici jednatele sdělil, že „[j]á jsem byl vedený jako jednatel ale pracovali družt“. Na tyto odpovědi správce daně nereagoval a nepoložil doplňující otázky.
20. V případě daňového dokladu č. 2019N22 se žalovaný zabýval otázkou rozsahu plnění a stanovení ceny za něj. Žalobce vyzdvihl, že žádný právní předpis nestanoví, jak má být předmět a rozsah zdanitelného plnění na daňovém dokladu specifikován. Žalobce prokázal předmět a rozsah plnění tím, že předložil objednávku a zjišťovací protokol. Z nich plyne, že technická pomoc a spolupráce v květnu 2019 spočívala v pěti samostatných akcích blíže vymezených místem výkonu a typem činností. Okolnost, že jednotlivé dílčí akce byly

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

naceny jako balíček, je v souladu s povahou „ceny za akci“, která často zahrnovala více dílčích činností.

21. Jako příklad žalobce uvedl akci *Spolupráce při čištění výměníku*, která zahrnovala pomocné práce, vyložení auta, přesun čerpadel, zařízení a hmot, a to v místě společnosti SETUZA. Pro žalobce nebylo podstatné, zda dodavatel plnění provede za určitý počet hodin, zásadní bylo dokončení v určité lhůtě. Cena za tyto služby byla stanovena s ohledem na finanční plán žalobce, který mu byl znám s ohledem na konkrétnost plnění, které se zavázal vykonat pro své odběratele. Tvrdil-li žalovaný, že žalobci nemohlo být zřejmé, za co platí, žalobce podotkl, že po celou dobu spolupráce se svým dodavatelem věděl, jaký je rozsah a předmět poptaných činností; ostatně si plnění rádně přebíral.
22. Požadavky žalovaného na specifikaci plnění jsou dle žalobce excesivní. Žalobce si nevymínil, aby bylo čištění vykonáváno určitým typem či značkou čisticích prostředků. Totéž platí o požadavku žalovaného, že činnost měla být vymezena velikostí uklízených prostor. Ty byly vymezeny ústně při realizaci. Relevantní není ani požadavek žalovaného ve vztahu k pomocným pracím – nebylo podstatné, jakými nástroji dodavatel vykoná např. přesun hmot.
23. Ohledně zjištění, že RENOP realizace staveb s.r.o. neměla ke dni 23. 4. 2019 v obchodním rejstříku žádný předmět podnikání, žalobce podotkl, že pokud jeho dodavatel svá plnění poskytoval pomocí subdodavatelů, pak není vymezení předmětu činnosti v obchodním rejstříku potřebné. Totéž platí ve vztahu ke skutečnosti, že dodavatel neměl žádné zaměstnance. Stran faktu, že dodavatel nezveřejňoval účetní závěrky, žalobce uvedl, že jde o v českém prostředí obvyklý stav a sám o sobě nesvědčí o neobezřetnosti žalobce. Uvedená okolnost by mohla mít vliv při posuzování otázky vědomosti žalobce o daňovém podvodu, který však zvažován nebyl.
24. Pokud žalovaný zmínil postup dodavatele při podání kontrolních hlášení (přijata plnění pouze v oddílu B3), žalobce zdůraznil, že o tom neměl žádné povědomí. Podstatné je, že dodavatel v kontrolním hlášení vykázal daňové doklady vystavené pro žalobce, a to v době, kdy o spornosti těchto dokladů nebylo vedeno žádné řízení. Skutečnosti vztahující se ke kontrolnímu hlášení by měly význam při posouzení existence daňového podvodu, který však zvažován nebyl.
25. Co se týče zdanitelných plnění přijatých od DU.JU.DRINKS s.r.o., žalovaný v seznámení uvedl, že obdržel odpověď od odběratele žalobce ADAM VELKOOBCHOD s.r.o., na jejímž základě dospěl k závěru, že mu žalobce poskytl plnění v rozsahu uvedeném na daňových dokladech. Nebylo však prokázáno, zda žalobce skutečně přijal plnění od DU.JU.DRINKS s.r.o., v případě daňového dokladu č. 2019031 nebyly také prokázány předmět a rozsah plnění.
26. Žalovaný předně poukázal na to, že si žalobce okamžitě nevybavil název svého dodavatele, což dle žalobce není rozhodné pro otázku prokázání deklarovaného dodavatele a určení rozsahu a předmětu posuzovaného plnění. Zaváhání žalobce příkládá žalovaný nedůvodně velký význam.
27. Žalovaný také poukázal na to, že dodavatel neměl v kontrolovaném období zapsaného jednatele, žalobce ovšem již v reakci na seznámení uvedl, že změna na pozici jednatele (Dušanu Juříčkovi zanikla funkce jednatele dne 1. 2. 2019) nebyla a nemohla být žalobci známá, jelikož v obchodním rejstříku byl výmaz proveden až ke dni 21. 7. 2021. S ohledem

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

na princip materiální publicity žalobce oprávněně spoléhal na to, že podklady byly podepsány Dušanem Juříčkem.

28. Žalobce dále uvedl, že hotovostní platby jsou běžnou formou úhrady závazku, zvláště nejedná-li se o enormní částku. K tvrzení žalovaného, že příjmový pokladní doklad neobsahuje podpis Dušana Juříčka, žalobce odkázal na žalobní námitku stran změny hodnocení důkazů žalovaným.
29. Žalovaný rovněž uvedl, že DU.JU.DRINKS s.r.o. neměla ode dne 15. 12. 2018 oprávnění provádět žádnou činnost. Dle žalobce však za situace, kdy dodavatel předmětná plnění poskytoval prostřednictvím subdodavatelů, nebylo živnostenské oprávnění nezbytné. Je pravda, že pokud by tak dodavatel činil soustavně a trvale, mohlo by se jednat o neoprávněné podnikání, což by ovšem bez dalšího nevedlo k závěru, že plnění neposkytl.
30. Žalobce měl za to, že doložil dostatečnou auditní stopu: objednávka na služby poptané u dodavatele, zjišťovací protokol potvrzující poskytnutí služeb, faktura s přesně specifikovanými poskytnutými službami (zboží dle objednávky, příprava akce, úklid, realizace, DJ, aparatura, zajištění služeb včetně programu) a příjmový doklad. Dle žalovaného není z daňového dokladu zřejmé, v čem konkrétně předmět plnění spočívá, v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto a jak byla stanovena jeho celková cena. Žalobce s tím nesouhlasil, jednotlivé činnosti související s akcí *Nákupní dny ADAM VELKOOBCHOD v kulturním domě Šternberk* byly dostatečně konkretizovány. V době podpisu objednávky od odběratele již bylo žalobci známo, jaké konkrétní činnosti bude na akci třeba vykonat. Následně žalobce jednotlivé dílčí podrobnosti komunikoval se svým dodavatelem a dohodou stanovili celkovou cenu za všechny dílčí činnosti. Žalovaný tvrdil, že objednávka odběratele nemůže prokázat, v jakém předmětu a rozsahu bylo plnění poskytnuto dodavatelem, s čímž žalobce nesouhlasil.
31. Cena byla stanovena v určité celkové částce, poněvadž pro žalobce nebylo podstatné, zda dodavatel plnění provede za určitý počet hodin, zásadní bylo, aby byly činnosti odvedeny v určité kvalitě a v konkrétní dny. Cena za tyto služby byla stanovena s ohledem na finanční plán žalobce, který mu byl znám s ohledem na objednávku odběratele. Žalobce přitom nebyl povinen vytvořit jakousi předběžnou kalkulaci nákladů na provedení služeb, jak tvrdil žalovaný. Žalobce se neztotožnil ani s tezí žalovaného, že se žalobce choval neobezřetně, když po poskytovateli služeb nepožadoval podklady pro kontrolu výpočtu ceny poskytnutých služeb. Tvrdil-li žalovaný, že žalobci nemohlo být zřejmé, za co platí, žalobce podotkl, že po celou dobu spolupráce se svým dodavatelem věděl, jaký je rozsah a předmět poptaných činností; ostatně si plnění řádně přebral.
32. Požadavky žalovaného na specifikaci plnění jsou přitom dle žalobce excesivní, např. rozloha prostor pro úklid. Prostory byly mezi smluvními stranami vymezeny ústně při sjednání výše ceny a následně potvrzeny při realizaci činnosti. Žalobce akcentoval, že volba způsobu práce byla na dodavateli, pro žalobce byl podstatný výsledek činnosti. Z tohoto důvodu jsou požadavky žalovaného (počet osob, jež budou služby vykonávat, časové údaje, použité nástroje) nepřipadné.
33. Žalovaný upozornil na skutečnost, že zjišťovací protokol mezi odběratelem a žalobcem je datován dnem 27. 5. 2019 a zjišťovací protokol mezi dodavatelem a žalobcem až dnem 31. 5. 2019. Žalobce opáčil, že pokud by plnění nebylo odvedeno v potřebné kvalitě, zjišťovací protokol mezi ním a odběratelem by podepsán nebyl, a žalobce by nedostatky komunikoval s dodavatelem.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

34. Co se týče kontrolního hlášení podaného DU.JU.DRINKS s.r.o., žalobce byl názoru, že dodavatel ve svém kontrolním hlášení uvedl zjevně nesprávné údaje. Skutečnost, zda se jednalo o administrativní pochybení, bylo možné prokázat pouze výsledkem Dušana Juříčka. Za této situace je nutno skutečnost, že dodavatel uvedl údaje o žalobci v kontrolním hlášení, hodnotit jako podporující tvrzení žalobce o uskutečnění plnění.
35. Žalovaný také zmínil, že dne 2. 6. 2020 byla u dodavatele zveřejněna informace, že je nespolehlivým plátcem, a dne 26. 2. 2021 mu byla zrušena registrace plátce DPH. Tyto skutečnosti ovšem nastaly až po poskytnutí plnění žalobci a mohly by být rozhodné pro posouzení věci jako daňového podvodu, ten ovšem zvažován nebyl. Rozhodná nebyla ani informace ohledně zaměstnanců dodavatele, neboť mohl využívat subdodavatele či vykonávat práce prostřednictvím osob mimo zaměstnanecký vztah.
36. Dále žalovaný uvedl, že v kontrolovaném zdaňovacím období neměl dodavatel žádné živnostenské oprávnění a že provozovna dodavatele byla ke dni 19. 11. 2018 zrušena, k čemuž žalobce zopakoval své argumenty vztahující se k RENOP realizace staveb s.r.o.

Vyjádření žalovaného

37. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout. Ohledně neprovedení výsledků žalobcem navržených svědků podotkl, že nepochybně žalobcovo právo dle § 111 odst. 2 daňového řádu doplňovat své odvolání až do vydání rozhodnutí o odvolání. Ve vztahu k důkazním návrhům je ovšem toto právo prolomeno *lex specialis* § 115 odst. 4 daňového řádu. Žalovaný nebyl povinen k opožděně uplatněným důkazním návrhům přihlížet, nadto uvedl i další důvody pro neprovedení výsledků.
38. Pokud jde o žalobní námitku, že žalovaný postupoval v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu, žalovaný považoval seznámení za řádné a žalobci poskytnutou lhůtu k vyjádření za dostatečnou. K tvrzenému rozporu v hodnocení podpisů Dušana Juříčka žalovaný podotkl, že v bodu 60 seznámení hovoří o podpisu „*vypadajícím jako podpis pana Juříčka*“, čímž měl na mysli, že se nejednalo o pravý podpis. Žalovaný pak tento závěr v bodu 74 napadeného formuloval přesněji.
39. Stran hodnocení podpisů Eriky Rusnákové žalobce odkázal na seznámení, v němž hodnotil tyto podpisy v souvislosti s jinými důkazy, např. výsledkem Eriky Rusnákové. Žalobce v reakci na seznámení mj. uvedl, že podpisy na objednávce a daňovém dokladu byly rozdílné, což doprovodil i grafickým znázorněním. Žalovaný to posoudil jako odvolací námitku a řádně ji vypořádal.
40. K důkazním návrhům v žalobě žalovaný poznamenal, že v soudním řízení není třeba vyslyšet svědky, a to z důvodů již uvedených v napadeném rozhodnutí. Taktéž není třeba provádět důkaz listinami obsahujícími podpisy Eriky Rusnákové a Dušana Juříčka a ani důkaz výsledkem znalce z oboru písmoznalectví, neboť bylo v daňovém řízení postaveno najisto, že daňové doklady a další listiny tito svědci nepodepsali.
41. Co se týče zdanitelných plnění přijatých od MB-speed s.r.o., RENOP realizace staveb s.r.o. a DU.JU.DRINKS s.r.o., žalovaný odkázal na obsah napadeného rozhodnutí a citoval jej. K opakovaným námitkám žalobce, že měl žalovaný zvážit i existenci podvodu na DPH, žalovaný poznamenal, že by se touto otázkou mohl zabývat jen tehdy, pokud by ke zdanitelnému plnění skutečně došlo (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42). K námitce rozpornosti hodnocení výpovědi Jaroslava Čmely žalovaný podotkl, že v bodu 63 napadeného rozhodnutí zachytil odpověď svědka,

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

že podepisoval jen faktury, což je míněno obecně, a v bodu 64 odpověď svědka ke konkrétním fakturám č. 2019N22 a 2019N23, u nichž sdělil, že tyto daňové doklady a ostatní listiny nepodepsal.

Další vyjádření

42. Žalobce rozvíjel argumentaci obsaženou v žalobě. Výklad vztahující se k § 111 odst. 2 a § 115 odst. 4 daňového řádu zaujatý žalovaným vyprazdňuje právo žalobce na doplňování odvolání. Žalobce by své důkazy musel uplatňovat až v soudním řízení, judikatura však zdůrazňuje, že těžiště dokazování spočívá v daňovém řízení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009, Sb. NSS 1906/2009). Žalobce poukázal na princip plné apelace (rozsudek sp. zn. 1 Afs 438/2017), přičemž je-li žalovanému umožněno až do vydání rozhodnutí o odvolání provádět dokazování, pak je i žalobce oprávněn do té doby předkládat důkazní návrhy. V opačném případě by byly daňové orgány zvýhodněny. Žalobce podotkl, že žalovaný sice tvrdil, že k důkazním návrhům nemusí přihlížet, přesto uvedl i další důvody pro jejich neprovedení. Žalobce dodal, že v jiných jeho daňových řízeních (říjen a listopad 2019) byly výslechy P. T., Dušana Juříčka a Petera Rybárika provedeny.
43. Stran nastavení ceny díla žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2024, č. j. 2 Afs 25/2023-55, dle něž může být cena za plnění stanovena i s ohledem na finanční plán, tj. cenovou nabídku objednatele. Žalobce s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2024, č. j. 7 Afs 70/2023-37, uvedl, že vykázání dodávek v kontrolním hlášení dodavatele nelze považovat za bezvýznamný důkaz.
44. Žalovaný v duplice rovněž rozvíjel svou argumentaci. Setrval na svém výkladu § 111 odst. 2 a § 115 odst. 4 daňového řádu, přičemž odkázal na důvodovou zprávu a komentářovou literaturu. Orgány finanční správy a daňové subjekty nemají v daňovém řízení rovné postavení, orgánům finanční správy náleží vrchnostenské postavení. K rozsudku sp. zn. 2 Afs 25/2023 poznamenal, že není přílehlavý na projednávanou věc s ohledem na skutkové odlišnosti. K významu kontrolních hlášení podotkl, že z žalobcem citovaného rozsudku sp. zn. 7 Afs 70/2023 nevyplývá, že by kontrolní hlášení dodavatele mělo být jakýmsi korunným důkazem o přijetí zdanitelných plnění.

Posouzení žaloby soudem

45. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, jež jeho vydání předcházelo, v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán, vycházející přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí správního orgánu [§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)].
46. Soud rozhodl bez jednání, jelikož k výzvě dle § 51 odst. 1 s. ř. s. žalovaný sdělil, že s takovým postupem výslovně souhlasí, a žalobce na výzvu nereagoval (v žalobě přitom s takovým postupem výslovně souhlasil). Důvodem pro nařízení jednání nebylo ani provádění důkazů, které žalobce navrhl pro případ, že soud nezruší napadené rozhodnutí pro neprovedení důkazů žalovaným, jak soud vysvětluje níže.
47. Po posouzení věci dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.
48. Soud úvodem konstatuje, že žalobce v některých částech žaloby jen opakuje, co již namítal v odvolání. Za situace, kdy žalobce vůči vypořádání odvolacích námitek neuplatňuje konkrétní a usouvztažněné pochyby, argumentaci správních orgánů konkrétně nevyvrací, s jednotlivými úvahami správních orgánů přímo nepolemizuje, ale jen opakuje to, na co už

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

bylo reagováno, se soudu neotvírá možnost, aby působil jako arbitr mezi konkurujícími argumenty. Role soudu proto zůstává v tom, aby přezkoumal, zda úvahy správních orgánů jsou racionální a logicky soudržné, přičemž v tomto ohledu v napadeném rozhodnutí soud žádné deficiency, které by měly vliv na zákonnost rozhodnutí, neshledal. Soud proto k opakujícím se námitkám obecně odkazuje na argumentaci žalovaného obsaženou v napadeném rozhodnutí, kterou níže stručně shrnuje a s níž se ztotožňuje (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, Sb. NSS 1350/2007), případně ji soud rozvíjí o vlastní úvahy.

49. Podle § 111 odst. 2 daňového řádu *do doby, než je rozhodnutí o odvolání vydáno, může odvolatel odvolání měnit, doplňovat nebo vzít zpět.*
50. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*
51. Podle § 115 odst. 3 daňového řádu *lhůta podle odstavce 2 nesmí být delší než 15 dnů a lze ji prodloužit. Žádost o navrácení této lhůty v předešlý stav je možné podat nejpozději do vydání rozhodnutí o odvolání.*
52. Podle § 115 odst. 4 daňového řádu *po uplynutí lhůty podle odstavce 2 odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřiblíží.*
53. Soud má za to, že žalovaný nebyl povinen přihlížet k opožděným důkazním návrhům žalobce, jak vyplývá z § 115 odst. 4 daňového řádu. Žalobce nečiní sporným, že reagoval až po lhůtě stanovené seznámením a následně prodloužené rozhodnutím ze dne 15. 4. 2024, č. j. 12593/24/5300-2244170939. Soud k tomu podotýká, že lhůta byla stanovena v souladu s § 115 odst. 3 daňového řádu v maximální možné délce 15 dnů a následně byla prodloužena o dalších 15 dnů, přičemž žalovaný zdůvodnil, proč nevyhověl prodloužení lhůty o žalobcem navržených 30 dnů; proti tomuto zdůvodnění žalobce v žalobě nebrojil.
54. Soud považuje pravidlo zakotvené v § 115 odst. 4 daňového řádu za jednoznačné, jedná se o koncentraci důkazních návrhů navázanou na určitý úkon odvolacího orgánu a jím stanovenou lhůtu. Soudu není známa žádná judikatura ani doktrinální názor negující dané pravidlo; naopak např. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 14. 6. 2016, č. j. 45 Af 66/2014-51, ho výslovně potvrzuje. Ostatně ani žalobce nepoukázal na žádnou relevantní judikaturu. Jak přitom podotkl žalovaný, důvodová zpráva a komentářová literatura potvrzují dikci § 115 odst. 4 daňového řádu.
55. K prolomení § 115 odst. 4 daňového řádu nelze dospět ani na základě § 111 odst. 2 daňového řádu, popř. na základě principu jednotnosti řízení. Je třeba zdůraznit, že ke koncentraci dochází na základě úkonu odvolacího orgánu, přičemž cílem je zamezit obstrukcím a naplnit zásadu rychlosti řízení. Daňový subjekt je informován, že se jedná o poslední možnost vznést důkazní návrhy. Jestliže by daňový subjekt následně, po koncentraci důkazních návrhů, doplňoval či měnil odvolání, musí tak činit s vědomím, že důkazy již navrhopvat nemůže. Soud zdůrazňuje, že nikoli každé doplnění či změna odvolání obnáší také důkazní návrhy, jde-li o ryze právní argumenty. Provádění důkazů je přitom obvykle spojeno s větší časovou náročností než posouzení právní argumentace.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

V tom soud spatřuje racionální důvod pro to, aby zákonodárce zakotvil koncentraci důkazních návrhu, při ponechání možnosti doplňovat či měnit odvolání.

56. Co se týče poukazu žalobce na to, že těžiště dokazování spočívá v daňovém řízení, z této judikaturou dovozené zásady rovněž nplyne, že se v daňovém řízení neuplatní § 115 odst. 4 daňového řádu. Tato zásada totiž nijak nevyvrací, že se dokazování v daňovém řízení musí provádět v souladu s daňovým řádem, včetně jeho § 115 odst. 4. Pokud se žalobce vlastním zaviněním připravil o možnost navrhopvat důkazy v daňovém řízení, jde to plně k jeho tíži.
57. Je zcela irelevantní, o kolik dní nebyla lhůta dodržena a proč se tak stalo – koncentrace důkazních návrhů nastala uplynutím této lhůty. Žalobce ostatně mohl žádat o navrácení lhůty v předešlý stav, což neučinil. Nerozhodná je též okolnost, že v jiných daňových řízeních žalobce byly výsledky jím navržených svědků provedeny, poněvadž nejsou předmětem tohoto soudního řízení.
58. Konečně není vadou, pokud se žalovaný v napadeném rozhodnutí vyjádřil k žalobcem opožděně navrženým výslechům. Nosný důvod neprovedení výslechů dle § 115 odst. 4 daňového řádu obstál, žalovaný nebyl povinen k navrženým důkazům přihlížet, nebyl tudíž povinen se k nim ani vyjádřit. Skutečnost, že tak učinil, ovšem nezakládá rozpornost či nezákonnost napadeného rozhodnutí, vyjádření žalovaného je toliko nadbytečné. Soud pak nepovažuje za nutné argumentaci žalovaného hodnotit a vypořádat související námitky žalobce, neboť na závěru soudu, že neprovedení důkazů bylo zákonné, by se nic nezměnilo.
59. Jelikož tedy ve správním řízení nastala koncentrace důkazních návrh, což jde k tíži žalobce, a jelikož těžiště dokazování spočívá v daňovém řízení, neprovedl soud žalobcem navržené výsledky Davida Sosíka, P. T., J. P., Dušana Juříčka a Petera Rybaríka.
60. Dále, ani námitky žalobce ohledně rozpornosti hodnocení pravosti podpisů Dušana Juříčka a Eriky Rusnákové v seznámení a v napadeném rozhodnutí nejsou důvodné. Soud podotýká, že žalovaný v seznámení nejprve shrnuje doplnění odvolacího řízení (vyjádření odběratelů žalobce), jehož výsledkem byl závěr žalovaného, že nemá pochybnosti o tom, že žalobce přijal deklarovaná zdanitelná plnění. Následně žalovaný uvádí, že mu však vyvstaly pochybnosti o tom, zda žalobce přijal plnění od jím deklarovaných dodavatelů, v některých případech i o předmětu a rozsahu plnění. Došlo tak ke změně právního názoru, přičemž žalovaný vycházel z důkazů provedených v řízení před prvostupňovým orgánem.
61. Podstatou právního názoru žalovaného jsou tedy pochybnosti o okolnostech žalobcem přijatých plněních. V tomto ohledu nemůže být napadené rozhodnutí jako takové pro žalobce překvapivé, protože odpovídá podstatě seznámení. Mimoto samotná změna právního názoru žalovaného nepředstavuje pomyslný „obrat o 180°“ – pochybnosti žalovaného vycházejí z pochybností prvostupňového orgánu, které jsou žalovaným interpretovaný prizmatem závěru, že o fakticitě plnění již pochybnosti nemá. Fakticita plnění přitom zahrnuje i řešení jeho okolností, tj. osoby dodavatele, předmětu, rozsahu atd. Žalovaný tudíž pouze navázal na prvostupňový orgán.
62. Soud akcentuje, že žalobce spatřuje překvapivost napadeného rozhodnutí jen v jeho rozporu s některými dílčími tezemi seznámení. Pochybnosti žalovaného přitom musí obstát ve svém celku. Ani vyvrácení některé jednotlivé pochybnosti tudíž nemusí vést

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

k závěru, že žalovaný neprokázal vážné a důvodné pochybnosti vztahující se k předmětným plněním. Takové pochybnosti pak vedou k přenesení důkazního břemene na žalobce, jenž musí prokázat, že se dané plnění uskutečnilo jím tvrzeným způsobem.

63. Soud se proto námitkami žalobce ohledně hodnocení podpisů zabýval níže, a to ve vztahu k jednotlivým dodavatelům žalobce a jejich plněním, neboť obsah seznámení a napadeného opatření je třeba hodnotit v souvislostech. Dospěl přitom k závěru, že pochybnosti žalovaného o okolnostech žalobcem přijatých plněních ve svém souhrnu ob stojí a napadené rozhodnutí není překvapivé, ač v jedné dílčí námitce je nutno dát za pravdu žalobci (pokud jde o hodnocení podpisů Dušana Juříčka v seznámení a v napadeném rozhodnutí). Jelikož pochybnosti žalovaného ob stojí i ve vztahu k problematice podpisů, neprováděl soud důkazy znaleckými posudky, jejichž předmětem by bylo posouzení podpisů Dušana Juříčka a Eriky Rusnákové na dotčených listinách, resp. neprováděl důkazy dotčenými listinami s jejich podpisy.
64. Co se týče plnění přijatých žalobcem od MB-speed s.r.o., soud odkazuje na body 27–37 seznámení a body 27–46 napadeného rozhodnutí. Soud považuje žalovaným předestřené pochybnosti za vážné a důvodné, došlo tedy k přenosu důkazního břemene zpět na žalobce. Žalobce pochybnosti ani nevyvrátil, ani nepředložil důkazy svědčící o tom, že se dotčená plnění uskutečnila jím deklarovaným způsobem.
65. Dle své výpovědi neměla jednatelka MB-speed s.r.o., Erika Rusnáková, žádné povědomí o jí vedené společnosti. Nevěděla nic o její činnosti, nebyla nikdy v jejím sídle, neměla přístup ke komunikaci (e-mail, datová schránka) a k bankovnímu účtu, nevěděla, kdo společnost řídil, nevzpomínala si, že by někomu udělila plnou moc, neměla povědomí o svém předchůdci a nástupci ve funkci jednatele, neznala žalobce a nevěděla nic o dotčených plněních. Soud konstatuje, že uvedené zakládá vážnou a důvodnou pochybnost žalovaného. Nutno dodat, že žalovaný neuváděl, že by o způsobu řízení MB-speed s.r.o. žalobce věděl, pochybnosti ovšem mohou daňovému orgánu vzniknout i na základě skutečností, které daňovému subjektu nejsou známy, resp. které se zjistí až *ex post* (nejde o vědomostní test u podvodu na DPH).
66. Pokud jde o podpisy, listiny k podpisu Eriky Rusnákové nosil „Pepa“ na ubytovnu. Erika Rusnáková popřela svůj podpis u celoroční objednávky a dílčí objednávky, k podpisům na dodacích listech a některých daňových dokladech uvedla, že je „asi podepsala“ a že „neví, asi jo“. Soud konstatuje, že uvedené zakládá vážnou a důvodnou pochybnost žalovaného. Potvrzení podpisů svědkyní, a to jen některých, navíc nikoli jednoznačné, je pak nutné vnímat v kontextu s tím, že Erika Rusnáková nevěděla nic o fungování společnosti, jejíž byla jednatelkou.
67. Soud se ztotožňuje i s názorem žalovaného, že nebylo třeba Eriky Rusnákové předkládat pokladní doklady k ověření podpisu. Erika Rusnáková popřela v zásadě veškerou činnost pro MB-speed s.r.o., přičemž ani k listinám, které „asi“ podepsala, neuvedla ničeho. U příjmových pokladních dokladů je přitom podstatné, že osoba fakticky přebírá hotovost – takovou činnost ovšem Erika Rusnáková nepotvrdila a žalobce osobu přebírající hotovost neidentifikoval. Je tudíž irelevantní zjišťovat, o čí podpis se jedná.
68. Za těchto okolností by bylo nadbytečné provádět znalecký posudek k podpisům Eriky Rusnákové. Ani z žalobcem odkazovaných rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 10. 2013, č. j. 1 Afs 74/2013-28, a ze dne 24. 3. 2021, č. j. 2 Afs 120/2020-33, nelze dovodit, že je v případě pochybností o pravosti podpisu vždy nezbytné ustanovit znalce

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

z oboru písmoznalectví. Je nutné vycházet z okolností daného případu, které soud popsal výše a které osvědčují vážnost a důvodnost pochybností žalovaného. Lze dodat, že znalecký posudek by nebyl nezvratným důkazem, byl by pouze jedním z důkazních prostředků podléhajícím pravidlům volného hodnocení důkazů.

69. Soud přisvědčuje žalobci, že bod 28 napadeného rozhodnutí uvádí, že podpis na daňových dokladech a dodacích listech *„ostatně ani neodpovídá listině s názvem „Rozhodnutí jediného společníka společnosti MB-speed s.r.o.“ ze dne 29. 4. 2020, založené ve Sbírce listin OR, ani na protokolu o výsledku svědka ze dne 11. 4. 2022“*. Tato teze je ovšem uvedena v závorce a uvozena slovem „ostatně“, tudíž je zřejmé, že se jedná o podružný argument, který doplňuje výše uvedené pochybnosti vyplývající již z výsledku Eriky Rusnákové. Napadené rozhodnutí tak nemůže být pro žalobce překvapivé, neboť se jedná o marginální okolnost.
70. Návazně na to nelze přitakat žalobci, že si protiřečí body 28 a 41 napadeného rozhodnutí. Podstatou bodu 28 je sdělení, že Erika Rusnáková sdělila, že „asi“ podepsala daňové doklady a dodací listy, bod 41 pak hovoří o tomtéž, a to jen ve vztahu k dodacím listům. Z bodu 28 lze navíc seznat, že žalovaný měl pochybnosti o pravosti váhavě a neurčitě potvrzených podpisů Eriky Rusnákové, což soud vypořádal výše.
71. Stran otázky dopravy soud nejprve opakuje, že jednatelka MB-speed s.r.o. nevěděla nic o fungování společnosti, tedy ani o dopravě předmětných plnění, popř. o možných subdodavatelích dopravy. V celoroční ani v dílčí objednávce není zmíněn ani způsob, ani cena dopravy a ani místo dodání, přičemž se jednalo o prostorově i hmotnostně náročné zboží přijímané několikrát do měsíce. MB-speed s.r.o. rovněž v kontrolovaném období nebyla vlastníkem ani provozovatelem žádného vozidla, přestože měla mj. zapsaný předmět činnosti *silniční motorová doprava*. Sdělení žalobce, že si dopravu zajišťovala MB-speed s.r.o. a že byla zahrnuta v ceně zboží, tak není ničím podložené a je nevěrohodné.
72. Odběratel žalobce DAS PRO BENDING s.r.o. nevěděl, od koho žalobce nakoupil jemu dodané zboží, nemohl tedy potvrdit, že dodavatelem žalobce byla MB-speed s.r.o. Dle výslovného sdělení odběratele žalobce zboží doručil žalobce, který zajišťoval dopravu. Ani z odpovědi odběratele žalobce tak nelze usuzovat, že by dopravu zboží fakticky provedla MB-speed s.r.o. (či její subdodavatel).
73. Ohledně části zboží od MB-speed s.r.o., které mělo být doručeno do skladu žalobce v Záluží u Litvínova, soud konstatuje, že žalobce k tomu navrhl pouze výslech P. T., k němuž žalovaný nemusel přihlížet (viz výše).
74. Soud konstatuje, že výše uvedené okolnosti týkající se dopravy zboží zakládají vážnou a důvodnou pochybnost žalovaného.
75. Pokud jde o skutečnost, že platby probíhaly v hotovosti, soud samozřejmě nezpochybňuje, že se (při splnění zákonného limitu) jedná o běžný a legální způsob úhrady závazků. Na druhou stranu je pravdivá i teze žalovaného, že neposkytují auditní stopu k dodavateli žalobce. Žalobce sice poukázal na to, že nešlo o enormní částky, většinou se jednalo o desetitisíce, v několika případech však šlo o částky cca 100 tis. Kč. Soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že platba bankovním převodem je efektivnější, bezpečnější a ekonomičtější. Jelikož Erika Rusnáková přebírání hotovosti nepotvrdila a žalobce žádnou osobu přebírající hotovost neoznačil, není zřejmé, kdo (a zda vůbec) hotovost převzal. Soud konstatuje, že uvedené zakládá vážnou a důvodnou pochybnost žalovaného.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

76. Žalobce též namítal, že daňové orgány měly situaci posuzovat spíše jako podvod na DPH. K tomu soud ve shodě s žalovaným podotýká, že touto otázkou by se daňové orgány mohly zabývat jen tehdy, pokud by ke zdanitelnému plnění skutečně došlo (rozsudek sp. zn. 10 Afs 182/2018). Soud dodává, že i když mohou být některé pochybnosti žalovaného založeny na skutečnostech, které jsou typicky zmiňovány v případě podvodů na DPH (níže u dalších dodavatelů žalobce: absence předmětu podnikání, nezakládání účetních závěrek, absence zaměstnanců atd.), neznamená to, že je nelze využít jako podpůrné argumenty pro vážné a důvodné pochybnosti o okolnostech plnění. Svědčí totiž o stavu daného subjektu, tj. zda skutečně a řádně podniká, nepřímou tedy i o věrohodnosti toho, zda je schopen dotčené plnění dodat.
77. Co se týče plnění přijatých žalobcem od RENOP realizace staveb s.r.o., soud odkazuje na body 38–56 seznámení a body 47–69 napadeného rozhodnutí. Soud považuje žalovaným předestřené pochybnosti za vážné a důvodné, došlo tedy k přenosu důkazní břemene zpět na žalobce. Žalobce pochybnosti ani nevyvrátil, ani nepředložil důkazy svědčící o tom, že se dotčená plnění uskutečnila jím deklarovaným způsobem.
78. Dle své výpovědi neměl jednatel RENOP realizace staveb s.r.o., Jaroslav Čmela, žádné povědomí o jím vedené společnosti. Nepamatoval si, jakou činnost vykonávala a z jakého místa, nevěděl, kolik měla zaměstnanců, neměl přístup ke komunikaci (e-mail, datová schránka) a k bankovnímu účtu, neznal svého nástupce ve funkci jednatele. Uvedl, že hned na začátku udělil osobě, na níž si nevzpomíná, plnou moc v rozsahu jednatelského oprávnění, a že veškerou činnost prováděli nijak neupřesněním subdodavatelé. Jediné, co Jaroslav Čmela dělal, bylo podepisování daňových dokladů. Jaroslav Čmela si sice velmi obecně vzpomněl na předmět plnění dle daňového dokladu č. 2019N22 (technický dozor, rekonstrukce vodojemu, čistící stanice, sanace vodojemu v Praze), bližší okolnosti předmětu plnění však neznal. Související písemnosti (daňový doklad, zjišťovací protokol, objednávku) nepodepsal, hotovost nepřebíral, přičemž nevěděl, kdo a kde ji přebíral, podpis na stvrzenkách není jeho. Soud konstatuje, že uvedené zakládá vážnou a důvodnou pochybnost žalovaného. Nutno opět dodat, že žalovaný neuváděl, že by o způsobu řízení RENOP realizace staveb s.r.o. žalobce věděl, pochybnosti ovšem mohou daňovému orgánu vzniknout i na základě skutečností, které daňovému subjektu nejsou známy, resp. které se zjistí až *ex post* (nejde o vědomostní test u podvodu na DPH).
79. K námitce žalobce, že měl prvostupňový orgán Jaroslavu Čmelovi klást další otázky na subdodavatele, soud poznamenává, že by to vzhledem k vyjádřením svědka bylo zjevně zbytečné – jednoznačně a opakovaně uvedl, že v zásadě všechny činnosti jednatele za něj dělala neupřesněná osoba, subdodavatele neznal. Nadto byl výsledku přítomen zástupce žalobce (jeho substitut), mohl tedy klást otázky.
80. Soud neshledal rozpor mezi body 63 a 64 napadeného rozhodnutí. Jak správně poznamenal žalovaný, v bodu 63 napadeného rozhodnutí je konstatováno, že Jaroslav Čmela „*pouze podepisoval daňové doklady*“, což je míněno coby jeho obecné konstatování, v bodu 64 napadeného rozhodnutí se hovoří o nepodepsání konkrétních dokladů týkajících se žalobce.
81. Ohledně plnění dle daňového dokladu č. 2019N22 se soud ztotožňuje s hodnocením žalovaného (body 45 a násl. seznámení a body 55 a násl. napadeného rozhodnutí), že dotčená objednávka je obecná a žalobce předmět plnění neobjasnil ani v podání ze dne 15. 12. 2021. Objedávka hovoří o spolupráci při: *čištění Praha, Elna Servis, Personna; při*

těsnosti zk. G-Team; při čerpání produktů Č. Voda; při výškových „pracích“; při čištění výměníku. Žalobce předmět plnění poněkud rozvinul, ovšem setrval v obecných rovině, hovoří o: pomocných pracích, čištění zařízení, přesunu hmot, úklidu, zajištění dozoru, ruční dopravě s horolezeckým náčiním, obsluze vysokozdvizného vozíku, vyložení auta a přesunu čerpadel. Stran místa plnění uvádí „pravděpodobná“ místa: Teplárna Praha, EPOČ Počeradý, Teplice, ČEZ a.s. Počeradý, Koito Žatec, SETUZA, Ústí nad Labem.

82. Soud uvádí, že např. pomocné práce jsou naprosto obecný pojem, úklid a čištění rovněž, přičemž je zřejmé, že v kontextu určitého plnění budou mít odlišný rozsah (např. v metrech čtverečních, počtu čištěných zařízení apod.) a povahu – časovou náročnost, použité prostředky apod. Z objednávky a sdělení žalobce je přitom patrné, že šlo o čištění zařízení a související úklid, lze proto předpokládat nutnost použití specifických čistících prostředků a zařízení. Ani poněkud konkrétnější sdělení žalobce, např. ruční doprava s horolezeckým náčiním a obsluha vysokozdvizného vozíku, není postačující – patrně bylo něco dopravováno, leč nelze seznat, o co se jednalo, proč se tak dělo výškovými pracemi atd.
83. Požadavky žalovaného soud nepovažuje za excesivní, naopak jsou srozumitelné, logické a odpovídají typu plnění. Nadto se soud nedomnívá, že tím žalovaný míní, že akceptuje pouze plnění, která jsou popsána do nejmenších podrobností, a to jedině způsobem nastíněným žalovaným. Žalovaný uvádí specifikace plnění coby příklady, které jsou běžné a přiměřené danému plnění, aby byla patrná obecnost objednávky a sdělení žalobce. Lze dodat, že objednávka odběratele žalobce a zjišťovací protokol neobsahují podrobnější údaje o plnění.
84. Soud konstatuje, že výše uvedené zakládá vážnou a důvodnou pochybnost žalovaného. Soud se rovněž ztotožňuje s náhledem žalovaného, že pochybnost zakládá i fakt, že není zřejmé, jak byla stanovena cena za jednotlivé položky plnění, které byly následně žalobci fakturované v celkové částce. Žalobcem odkazovaný rozsudek sp. zn. 2 Afs 25/2023 není na nyní projednávanou věc přílehlavý, neboť v odkazovaném případě vyplývala výše ceny za plnění z dalších provedených důkazů. Atypičnost způsobu stanovení ceny dila proto nemohla sama o sobě obstát coby pochybnost o uskutečnění plnění. V nyní projednávané věci tomu tak ovšem není, pochybností o okolnostech plnění je celá řada a žalobce je nevyvrátil.
85. Ohledně plateb v hotovosti soud odkazuje na vypořádání obdobné námitky v bodu 75 odůvodnění rozsudku s tím, že Jaroslav Čmela popřel přebírání hotovosti a žalobce ani zde žádnou osobu přebírající hotovost neoznačil. Ohledně toho, že RENOP realizace staveb s.r.o. neměla v obchodním rejstříku zapsaný žádný předmět podnikání, nezakládala do něj účetní závěrky a neměla zaměstnance, soud odkazuje na vypořádání obdobné námitky v bodu 76 odůvodnění rozsudku.
86. K námitce žalobce, že neměl povědomí o kontrolních hlášeních RENOP realizace staveb s.r.o., soud podotýká, že žalovaný neklade žalobci k tíži, že jeho dodavatel vykázal veškerá přijatá plnění v oddíle B3 (do 10 tis. Kč). Žalovaný toliko konstatuje, že z tohoto důvodu nebylo možné prověřit plnění přijatá dodavatelem žalobce. Jinými slovy, tato skutečnost není žalobci ani k tíži, ale ani ku prospěchu.
87. Pokud jde o námitku žalobce, že RENOP realizace staveb s.r.o. řádně uvedla plnění určené žalobci do svého kontrolního hlášení, a odkaz žalobce na rozsudek sp. zn. 7 Afs 70/2023, pak z něj sice vyplývá, že kontrolní hlášení nelze považovat za zcela formální,

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

bezvýznamný důkaz, ovšem jak správně poznamenal žalovaný, nejde ani o důkaz klíčový. Nejvyšší správní soud uvedl, že se jedná o „*dílčí nepřímý důkaz (střípek mozaiky)*“. Sám o sobě tedy neobstojí jako důkaz uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem, přičemž soud výše aproboval vážné a důvodné pochybnosti žalovaného o okolnostech dotčených plnění.

88. Co se týče plnění přijatých žalobcem od DU.JU.DRINKS s.r.o., soud odkazuje na body 57–73 seznámení a body 70–94 napadeného rozhodnutí. Soud považuje žalovaným předestřené pochybnosti za vážné a důvodné, došlo tedy k přenosu důkazní břemene zpět na žalobce. Žalobce pochybnosti ani nevyvrátil, ani nepředložil důkazy svědčící o tom, že se dotčená plnění uskutečnila jím deklarovaným způsobem.
89. Soud se na rozdíl od žalobce nedomnívá, že žalovaný přikládal nedůvodně velký význam faktu, že si žalobce zpočátku nevzpomněl na svého dodavatele DU.JU.DRINKS s.r.o. Z napadeného rozhodnutí nelze seznat, že by se jednalo o stěžejní okolnost vzbuzující pochybnosti žalovaného. Žalobce v rozporu s kontrolním hlášením nejprve za dodavatele označil ADAM VELKOOBCHOD s.r.o., přičemž žalovaný připustil, že se mohlo jednat o administrativní pochybení, žalobce by však měl své dodavatele znát. Těmto úvahám žalovaného nemá soud co vytknout.
90. Žalovaný konstatoval, že DU.JU.DRINKS s.r.o. neměla v rozhodné době jednatele. Rozhodnutím jediného společníka Dušana Juříčka došlo k zániku jeho funkce jednatele (v níž nebyl nikým nahrazen) a k převodu jeho obchodního podílu na Petera Rybárika ke dni 1. 2. 2019, tato skutečnost byla ovšem v obchodním rejstříku účelově zapsána až o více než dva roky později. Žalobce oponoval tím, že mu zánik funkce jednatele nemohl být znám a že postupoval v souladu s principem materiální publicity.
91. Soud k tomu uvádí, že žalovaný netvrdí, že by o tom žalobce věděl, podstatné je, že jde o okolnost, která i dle soudu zakládá vážnou a důvodnou pochybnost žalovaného. Soud opakuje, že pochybnosti o okolnostech plnění mohou žalovanému vyplynout i ze skutečností, které žalobci známy nebyly a které byly zjištěny *ex-post*. Neobstojí ani poukaz na princip materiální publicity. Dle § 8 odst. 1 zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob, *proti osobě, která právně jedná důvěřujíc údají zapsanému do veřejného rejstříku, nemá ten, jehož se zápis týká, právo namítnout, že zápis neodpovídá skutečnosti*. Vadného zápisu by se tedy vůči žalobci nemohla dovolávat DU.JU.DRINKS s.r.o. Žalovaný pak může argumentovat tím, že DU.JU.DRINKS s.r.o. neměla v rozhodné době jednatele a dovodit z toho vážné a odůvodněné pochybnosti. Soud k tomu dodává, že zápis zániku funkce jednatele v obchodním rejstříku je deklaratorní, k zániku funkce došlo již rozhodnutím o jeho odvolání.
92. Soud konstatuje, že výše uvedené – neexistence statutárního orgánu – zakládá vážnou a důvodnou pochybnost žalovaného.
93. Pokud jde o žalobcem tvrzenou překvapivost napadeného rozhodnutí spočívající ve změně hodnocení pravosti podpisů Dušana Juříčka na dotčených listinách, soud dává za pravdu žalobci v tom, že seznámení neobsahuje jednoznačný závěr žalovaného, že podpisy jsou jen napodobené, který je uveden v bodu 74 napadeného rozhodnutí. Bod 59 seznámení uvádí, že „*na daňovém dokladu a dalších písemnostech lze seznat podpis pana Juříčka*“, a to porovnáním s rozhodnutím jediného společníka ze dne 1. 2. 2019. Z této formulace se jeví, že žalovaný „seznal“ (rozpoznal, poznal) pravý podpis Dušana Juříčka. V bodu 60 seznámení žalovaný uvádí, že „*i příjmový pokladní doklad byl opatřen podpisem vypadajícím*

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

jako podpis pana Juříčka“, a to opět porovnáním s rozhodnutím jediného společníka ze dne 1. 2. 2019. Tato formulace by se sice dala vykládat způsobem předestřeným žalovaným (podpis jen *vypadal* jako pravý), leč dle soudu by sdělení žalovaného o nepravosti podpisu mělo být komunikováno jednoznačně, tak jak to žalovaný učinil v bodu 74 napadeného rozhodnutí.

94. Soud ovšem nepovažuje tuto vadu za natolik zásadní, aby bylo napadené rozhodnutí pro žalobce překvapivé, *ergo* nezákonné. Jak již soud uvedl výše, pochybnosti žalovaného musí obstát jako celek a jednotlivá tvrzení žalovaného je nutno vnímat v souvislostech. Dle soudu byla podstatou bodu 59 seznámení skutečnost, že Dušan Juříček (a ani nikdo jiný) nebyl v rozhodné době jednatelem DU.JU.DRINKS s.r.o. Dušan Juříček (a ani nikdo jiný) proto nebyl oprávněný jednat za DU.JU.DRINKS s.r.o. a podepsat dotčené listiny. Tuto pochybnost již soud výše vyhodnotil jako vážnou a odůvodněnou, přičemž ob stojí, i když soud odhlédne od pochybnosti spočívající v žalovaným tvrzeném napodobení podpisů Dušana Juříčka. Ať je již podpis pravý nebo zfalšovaný, Dušan Juříček za DU.JU.DRINKS s.r.o. jednat nemohl, a jiná osoba, která by tak činit mohla, není známa.
95. Ohledně skutečnosti, že platby probíhaly v hotovosti, soud odkazuje na vypořádání obdobné námitky v bodu 75 odůvodnění rozsudku, a znovu zdůrazňuje, že Dušan Juříček nebyl v rozhodné době jednatelem, přičemž žalobce neoznačil osobu přebírající hotovost. Ani v tomto případě neshledal soud překvapivost napadeného rozhodnutí, když seznámení neobsahuje jednoznačný závěr o nepravosti podpisů Dušana Juříčka na příjmových pokladních dokladech, neboť pochybnosti žalovaného ob stojí i bez něj.
96. Pokud jde o plnění dle daňového dokladu č. 2019031, objednávkou ze dne 15. 4. 2019 žalobce u DU.JU.DRINKS s.r.o. objednal realizaci (25 000 Kč), úklid (2 000 Kč), přípravu (12 000 Kč), DJ, aparaturu (15 000 Kč) a zajištění služeb (25 475 Kč) na „*akci nákupní dny ADAM VELKOOBCHOD v kulturním domě Šternberk, konané dne 22. 5. 2019*“. Odběratel žalobce, tj. ADAM VELKOOBCHOD s.r.o., předložil svou objednávku, se shodným předmětem, pouze místo zajištění služeb bylo uvedeno zajištění programu, mimoto byl u jednotlivých položek uveden počet hodin.
97. Soud přitakává žalovanému, že objednávka žalobce vůči DU.JU.DRINKS s.r.o. je zcela obecná, přičemž lze odkázat na body 81 až 83 odůvodnění rozsudku. Realizace, příprava a zajištění služeb (či programu) jsou dle soudu nicneříkající, úklid, DJ a aparatura alespoň v hrubých obrysech označují konkrétní činnost, která ovšem není nijak blíže specifikována. Ani objednávka odběratele žalobce vůči žalobci na tom nic nemění. Sice upřesnila rozsah plnění co do jeho délky (počtu hodin), k vyjasnění předmětu plnění a jeho rozsahu (nikoli časového) ovšem nijak nepřispěla, stejně tak nemohla prokázat, že plnění žalobci dodala. Ani v tomto případě nejsou požadavky žalovaného excesivní. Ohledně způsobu stanovení ceny, tedy že není zřejmé, jak byla stanovena cena za jednotlivé položky plnění, na což žalobce reagoval poukazem na svůj finanční plán a objednávku svého odběratele, soud odkazuje na vypořádání obdobné námitky v bodu 84 odůvodnění rozsudku.
98. K vyjasnění předmětu plnění nepřispěly ani zjišťovací protokoly. Soud přitom obecně souhlasí s úvahou žalovaného, že není obvyklé, aby dodavatel určitého plnění nejprve podepsal zjišťovací protokol se svým odběratelem, a teprve poté se svým subdodavatelem. Je logické, že podnikatel by měl ověřit řádnost plnění a řešit jeho vady se svým dodavatelem před tím, než toto plnění poskytne svému odběrateli. Na druhou stranu nelze

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

vyloučit, že v určitém případě může být vhodnější postup, kdy řádnost plnění ověří nejprve konečný odběratel. Soud ovšem nepovažuje tento argument za stěžejní z hlediska pochybností žalovaného, jedná se o argument podpůrný, protože je bezpředmětné, aby soud hodnotil jeho správnost.

99. Závěrem, ohledně toho, že DU.JU.DRINKS s.r.o. přerušila provozování veškerých živnostenských oprávnění, neměla žádnou provozovnu ani zaměstnance, nereagovala na výzvu prvostupňového orgánu, následně se stala nespolehlivým plátcem DPH a poté jí byla zrušena registrace plátce DPH, soud odkazuje na vypořádání obdobné námitky v bodu 76 odůvodnění rozsudku. Ohledně kontrolního hlášení DU.JU.DRINKS s.r.o. soud odkazuje na vypořádání obdobné námitky v bodu 86 a 87 odůvodnění rozsudku s tím, že žalovaný neklade žalobci k tíži, že DU.JU.DRINKS s.r.o. deklarovala plnění pro žalobce v jiné výši, než jej deklaroval žalobce.

Závěr

100. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
101. Protože žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady v řízení nevznikly, soud ve druhém výroku rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 30. května 2025

Milan Tauber v.r.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.