



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Petra Šuránka a soudců Davida Krysky a Věry Pazderové ve věci

žalobce: **Jan Doucek**
sídlem Polní 295, 267 06 Hýskov
zastoupen advokátem JUDr. Vladimírem Kubátem
sídlem Mezibranská 1579/4, 110 00 Praha 1

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 ve výroku IV a v tomto rozsahu se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Ve zbytku se žaloba zamítá.
- III. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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.“) dodanou dne 10. 1. 2024 do datové schránky Městského soudu v Praze a usnesením ze dne 16. 1. 2024, č.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

j. 11 Af 1/2024-16, postoupenou Krajskému soudu v Praze jakožto soudu místně příslušnému domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 11. 2023, č. j. 37601/23/5300-21442-711916 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Jednotlivými výroky napadeného rozhodnutí žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil tato rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 8. 8. 2022:

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

(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 připomíná, že k prokázání přijatých plnění doložil písemnou smlouvu o zajištění reklamy s předávacími protokoly, reklamní předměty (propisovací tužky, deku pod koňské sedlo) s logem žalobce, srovnání cen a účetní doklady. Správce daně též disponoval fotografiemi reklamních předmětů z místního šetření.
4. Z výpovědi svědka K. K., jednatele společnosti E-I support, přitom podle žalobce vyplývá, že na dotazy správce daně odpovídal konkrétně v míře, kterou lze požadovat s odstupem 4 let od uskutečnění plnění. Žalovaný však přesto výpověď hodnotil jako nevěrohodnou, aniž by to řádně zdůvodnil. Nic mu nebránilo položit svědkovi doplňující otázky a tuto odpovědnost nemohl 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 svědek nebyl dotázán, když doplnění výsledku nařídil sám žalovaný. Pokud by měl žalovaný zájem na objasnění věci, měl dát správci daně konkrétní pokyny ohledně výsledku. Z dokazování podle žalobce jednoznačně plyne, že se plnění uskutečnila. Správce daně neunesl své důkazní břemeno ohledně pochybností. Žalovaný se ani nevypořádal se závěry Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) v rozsudku ze dne 19. 4. 2022, 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., žalovanému lze sice přisvědčit, že zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2023 (dále jen „daňový řád“) konfrontaci svědků nezná,

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

avšak rozpory mezi svědky lze i tak odstranit. Za situace, kdy svědek L. M. tvrdil, že plnění žalobci neposkytl, nezná jej a nezná ani J. K., zatímco svědek J. K. tvrdil, že žalobci dodával prostřednictvím L. M., žalovaný neučinil nic, co by umožnilo tento rozpor prověřit, např. podáním podnětu orgánům činným v trestním řízení. Žalobce přitom zjistil, že L. M. figuroval i v jiných řízeních u správce daně, kde se jeho tvrzení nepodařilo vyjasnit a odstranit pochybnosti. Nemůže proto obstát, pokud žalovaný bez dalšího celou věc uzavřel prostým sdělením, 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 nepřisluší 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 sice neptal na předmět plnění, ale výslechu byl přítomen zástupce žalobce, který mohl klást doplňující otázky. Žádný dotaz ale nevznsl. Žalovaný je přesvědčen, že dostatečně zdůvodnil, proč byla svědecká výpověď nekonkrétní (svědek nevěděl, kolik letáků bylo vytištěno, na jaký papír, kdo je vytisknul a kdo roznášel, kolik jich bylo, jaké položky určovaly hodnotu plnění). Žalobce reklamní letáky ani nepředložil. 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. Ten sdělil dne 3. 5. 2020, že se jedná o propagaci žalobce na sportovních akcích včetně letáků. Dne 18. 6. 2020 žalobce doplnil předávací protokol za červen a červenec 2019 obsahující datum, název akce a 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 podotkl, že žalobce v odvolacím řízení předestřel řadu tvrzení: Propagace měla být doplněna o další předměty, které by se daly vyrobit ve větším množství, což svědek K. K. nevyločil. Podle žalobce hlavní propagace probíhala letáky na sportovních akcích od 1. 6. 2019 do 31. 8. 2019. Smlouva byla konkludentně prodloužena do 31. 8. 2019 a jejím předmětem nebylo pouhé vytištění letáků, ale i jejich vytvoření, distribuce a grafická příprava. Žalobce nesouhlasil se správcem daně, že letáky lze vytisknout levněji. Do ceny 150 000 Kč bez DPH za 9 až 10 tis. kusů letáků bylo zahrnuto i cestovné, náklady výroby, distribuce, přípravné práce a další náklady. Distribuce probíhala po domluvě s pořadatelí, např. panem R. a D., na stadionu v Mladé Boleslavi pomocí členů pořadatelského týmu a hostesek. Za období červen a červenec 2019 došlo k distribuci 7 500 ks letáků, zbylých 2 500 ks bylo distribuováno na 6 akcích ve dnech 11. 8. až 25. 8. 2019. Po skončení akcí pak dodavatel E-I shromáždil zbylé letáky pro evidenci poskytnuté služby. Podle žalovaného nicméně žalobce nepředložil soupisy toho, kolik letáků bylo na každé akci rozdáno. Správci daně byly předloženy reklamní předměty (propisovací tužky a deka pod koňské sedlo)
Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

s logem žalobce s tím, že šlo o službu na ukázkou, v rámci níž dodavatel vytvořil malé množství reklamních předmětů. Tyto reklamní předměty ale podle žalovaného nebyly ani předmětem smlouvy, ani předávacích protokolů. Nebylo jimi proto prokázáno faktické uskutečnění plnění, protože zde chybí souvislost s fakturovaným plněním.

9. Správce daně neměl za dostatečně prokázané využití plnění pro ekonomickou činnost, nicméně podle žalovaného to bylo nadbytečné zkoumat, jelikož podle něj nebylo prokázáno již samotné uskutečnění plnění. Žalobce byl v tomto směru v odvolacím řízení vyzván k odstranění pochybností, ovšem kromě potvrzení úhrady nepředložil žádný důkaz, jenž by potvrdzoval faktické uskutečnění plnění. Co se týče odkazu žalobce na rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2017, č. j. 4 Afs 93/2017-38, žalovaný namítl, že po žalobci nepožadoval předložení konkrétního důkazu. Žalovaný je též přesvědčen, že řádně odůvodnil své pochybnosti o nepřijetí plnění od dodavatelů L. M. a E-I support a že skutkový stav řádně vyhodnotil. Zopakoval pravidla rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a připomněl, že bylo na žalobci, jak prokáže svá tvrzení. Ohledně rozsudku NSS ze dne 19. 4. 2022, 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. Co se týče možné konfrontace svědeckých výpovědí, daňový řád podle žalovaného 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 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 postupoval laxe, když se svědeckých výpovědí neúčastnil.

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 přitom měl žalovaný k dispozici široké spektrum důkazních prostředků. Co se týče nepřítomnosti zástupce žalobce u výslechu svědka J. K. a neprovedení konfrontace, upozornil na to, že v době výslechu ještě předchozí zástupkyně 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 mu ale nevyhověl, ačkoliv daňová kontrola trvala dlouho. Účelem daňové kontroly má být přitom prověření, nikoliv administrativní vyřizování věci.

Duplika žalovaného

12. Žalovaný setrval na tom, že důkazní prostředky vyhodnotil řádně. V případě plnění od L. M. sám žalobce uznal, že nemá důkazní prostředky, kterými by tvrzené nároky prokázal. K plnění od společnosti E-I support pak měl žalobce minimálně disponovat soupisy nerozdaných letáků. Žalobce ve smyslu rozsudku NSS ze dne 18. 8. 2023, č. j. 5 Afs 229/2021-37, ani nevysvětlil, jaké skutečnosti, na které se žalobce nemohl dotázat při minulém výslechu, měly být zjištěny opakovaným výslechem svědka J. K. Neúčast žalobce při prvním

výslechu nelze klást k tíži žalovaného a změna právního zastoupení není důvodem opakování dokazování.

Podstatný obsah správního spisu

13. Žalobce podal za zdaňovací období květen až září 2019 daňová přiznání k DPH, v nichž vykázal nadměrné odpočty, a kontrolní hlášení. Na základě prověrky kontrolních hlášení a zjištěných nesrovnalostí žalobce předložil dne 11. 11. 2019 mj. faktury a příjmové pokladní doklady údajně vystavené dodavatelem L. M. za stavební materiál, jež však L. M. ve svých kontrolních hlášeních nevykázal. Posléze dne 4. 12. 2019 správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období měsíců červenec až září 2019 v rozsahu zdanitelných plnění přijatých od L. M. a dne 13. 1. 2020 daňovou kontrolu na DPH v tomtéž rozsahu i za zdaňovací období měsíců květen a červen 2019. Dne 24. 1. 2020 správce daně rozšířil tyto daňové kontroly na všechny skutečnosti rozhodné pro stanovení DPH.
14. Dne 4. 12. 2019 žalobce při ústním jednání 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., J. K. a dalších pět subjektů. Na zásoby materiálu nemá sklady, vše zpracuje. 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 nesetkal, nenavštívil ani jeho sídlo či provozovnu, jednal s ním telefonicky, a to pouze když po něm v červnu 2019 chtěl opravit faktury poté, co se na žalobce obrátil správce daně kvůli špatným fakturám. Jeho účetní mu pak e-mailem poslala opravené faktury. L. M. mu později (v listopadu 2019, jak žalobce upřesnil v pozdějším písemném podání) po telefonu ale řekl, že o ničem neví a žalobce nezná, že na něj někdo udělal podvod a že zvažuje trestní oznámení. J. K. řekl, že o ničem neví. Žalobce materiál objednával u J. K., který mu L. M. doporučil s tím, že má levný stavební materiál. Dodával mu od května 2019, nikdy dříve s ním nespolupracoval. Spolupráci jak s L. M., tak s J. K. pak žalobce zastavil dne 2. 12. 2019. Vše si řídil J. K., materiál objednával vždy přes něj, dopravu na stavbu zajišťovali po domluvě dodávkami L. M. i J. K., ve dvou případech proběhla doprava kamionem pana Š., který ji zvláště vyfakturoval žalobci. Peníze za materiál byly předávány zaměstnanci L. M., materiál přebíral J. K. a jeho lidé. Myslí si, že faktury za materiál vystavoval L. M., konkrétně jeho účetní zaslala faktury spolu s příjmovými pokladními doklady panu K. a ten je zaslal žalobci. Úhrady byly předávány po částech průběžně panu K., částka byla uhrazena vždy před vystavením faktury. Výdajové pokladní doklady žalobce nemá.
15. Dne 23. 12. 2019 žalobce správci daně sdělil, že po inventuře zjistil, že materiál mu byl dodavatelem fakturován duplicitně a nebyl kompletně dodán dle přijatých faktur. Po urgencích od dodavatele už žádný neobdržel. Fakturaci ze srpna proto vyřazuje z evidence a fakturaci z července snižuje dle skutečného stavu obdrženého materiálu.
16. Dne 2. 1. 2020 žalobce nad rámec výslechu 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

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

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 (s opravenými fakturami v příloze). Později zjistil, že materiál v částce 587 010 Kč mu nebyl nikdy dodán, ač byl předem fakturován L. M. Přišel na to díky kontrole správce daně. Po konzultaci s J. K. začal řešit dobropisy od L. M., ale doposud žádný neobdržel.

17. Dále žalobce doložil SMS zprávy pro J. K. týkající se objednávek. Faktury vystavené dodavatelem L. M. pro žalobce jakožto odběratele obsahují popis činnosti (např. v případě faktury č. 201900068 „*Fakturujeme vám za dodání stavebního materiálu. Na akci – Č. Praha X, U K. Praha Y, N.*“) a následně rozpis jednotlivých položek (typ materiálu, počet kusů, jednotková cena, celková cena) – někdy jen velmi obecný, např. „*beton pytlovaný*“, „*kari sítě*“, „*izolace*“, „*penetrace*“, jindy o něco specifičtější, např. „*panel betonové překlady 1500x600*“, „*armatura 12mm*“; na některých fakturách žalobce ručně opravil dodané množství a celkové ceny a předložil též seznam vyřazených a upravených („ponížených“) dokladů za červenec a srpen 2019.
18. 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 podle vlastních cenových nabídek a rozpočtů prováděných akcí, při níž zjistil duplicitní fakturaci materiálu. Doklady týkající se výplaty hotovosti J. K. nemá, nemá s ním ani smlouvu o spolupráci, předmětem fakturace K. byla vedle ceny provedených prací i částka za pohonné hmoty cca ve výši 3 000 Kč/měsíc. Platil mu hotově i převodem z bankovního účtu.
19. Dne 24. 1. 2020 žalobce při ústním jednání k dotazům správce daně dále 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 probíhala asi přes společnost Toptrans. U první dodávky geotextilie byl přítomen a nic nenasvědčovalo tomu, že by to nemělo fungovat. L. M. nikdy neviděl, vše dával J. K. Spolupracuje s ním už 3 roky a nechápe, co se stalo. V červnu vyřídil s L. M. opravu faktur telefonicky, tehdy nepopřel jejich vystavení. Faktury byly opraveny a přeposlány dodavatelovou účetní, paní P., druhý den je mu to pan K. přivezl. Nesrovnalosti byly v číslech faktur – měly totožné nebo nižší číslo než faktura minulá, chyby byly i v datumech. K J. K. uvedl, že pro něj pracoval fyzicky, prakticky na všech zakázkách, měl více lidí. Třeba si řekl, že za zakázku chce třeba 200 tis. Kč a žalobce mu to odsouhlasil s tím, že u víceprací byli domluveni na ceně 200 Kč za hodinu. Hodiny navíc evidoval na papírku, který žalobci předkládal. Na fakturách fakturoval práci, materiál zařizoval žalobce nebo jeho odběratel. Žalobce má také jednoho zaměstnance asi 7 let pro logistiku a dělají pro něj též subdodavatelé. Sám žalobce jezdí s bagrem a vše zastřešuje a fakturuje odběratelům. Na každou zakázku má rozpočet pro odběratele, minimální zisk má 15 % ze zakázky a hlídá si, aby se do rozpočtu vešel. Jen jednou se mu stalo, že byl ve ztrátě u zakázky v Neratovicích, kde nesesedl rozpočet. L. M. si prověřovali standardně na internetu a v ARESU, dívali se na živnostenský list a poté si ho telefonicky ověřili, když chtěli opravit faktury. Dodaný materiál ale nebyl schopen co do množství a jeho použití na zakázkách přesně prověřit, kontrolu si dělal až dle rozpočtu. Nikdy to přesně nesouhlasí s rozpočtem, ale ví, kolik toho zpracují. Nesmysl ale byla duplicitní fakturace. Bylo mu divné, když si každý den fakturoval stejné množství. Průběžně kontroloval jen hotovost, kterou dával J. K., jak si o ni řekl, třeba dvakrát či třikrát za týden, vždy do 50 tisíc Kč; pokud chtěl víc, musel mu to předem Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

nahlásit. Peníze na zálohy na faktury od pana M. žalobce vybíral z účtu, žádný doklad na částečné úhrady nemá. Žalobce má příjem pouze z podnikání, odběratelé mu platí na bankovní účet. Má ale také naspořeno a doma má hotovost z dob před podnikáním.

20. 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 mu bylo podáno tak, 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 jen dvakrát. Dodací listy k dispozici nemá. Dopravu za materiál platil asi J. K. nebo L. M. Kvůli faktuře v květnu od Š. za dopravu materiálu od L. M. u žalobce probíhala kontrola. Dalším dodavatelem žalobce jsou stavebniny v Roztokách, s nimi ale nejednal o snížení cen, protože nabídka od L. M. byla hodně zajímavá. Faktury vozil J. K. nějaký pán vozem Alfa Romeo, žalobce ho neviděl. Příjmové pokladní doklady za částečné platby na 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, která byla již předem zaplacená. J. K. pracoval se svým tátou a dvěma kluky, s nimiž dojížděl na stavbu z domova, a dále měl na ubytovně dělníky najaté asi přes další zprostředkovatele. Dodání materiálu od L. M. byl žalobce přítomen poprvé a poté ojedinele. Množství a druh materiálu 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 tehdy neřešil, v té době pro něj tyto částky nebyly tak velké.
21. Dne 24. 2. 2020 správce daně vyslechl svědka J. K. Žalobce, v té době ještě nezastoupený, byl o výsledku vyrozuměn dne 29. 1. 2020 a výsledku se nezúčastnil. Svědek uvedl, že žalobce zná něco přes 2 roky, našel jej přes internet. Dělá pro něj stavební a výkopové práce, momentálně sice nespolupracují, ale mělo by se to změnit. Pro žalobce dělají i jiné osoby, jestli jde o zaměstnance, neví. Se žalobcem má většinou ústní dohody, není si jistý, zda byly nějaké objednávky. Svědek si zapisuje odpracované hodiny a soupis externích najatých pracovníků, vlastní zaměstnance nemá. V květnu šlo o max. 5 lidí, poté okolo 10. Když mu dá žalobce zálohu, tak si ji taky zapíše a vystaví příjmový pokladní doklad. Materiál vždy zajišťuje žalobce. Někdy jej zajišťoval i on, žalobci dohodil člověka, který měl na internetu inzerát na dodání levného stavebního materiálu. Důvodem doporučení byly nízké ceny 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 se žalobcem mu L. M. nikdy materiál nedodával. 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 také přebíral peníze. Faktury od něj oproti penězům přebíral svědek, nebo když tam nebyl, tak někdo z jeho pracovníků, který mu je pak předal a on je dal žalobci. Co jiného bylo v papírech, neví, jen je předával žalobci. Platby byly někdy částečné, jindy v plné výši. 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, žalobci pouze doporučil dodavatele a objednával materiál. Na L. M. už nemá kontakt, protože se mu rozbil telefon.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

22. Dne 3. 5. 2020 žalobce doložil správci daně plnou moc své advokátky pro daňové řízení a k plnění od dodavatele E-I support specifikoval, že se týkalo 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 (podepsanou jednatel K. K.) na dobu určitou od 1. 6. do 31. 7. 2019, jejímž předmětem 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) za cenu 150 000 Kč. Podrobnější popis plnění ani jeho množství smlouva neobsahuje. Rovněž není uvedeno, že by se jednalo o rámcovou smlouvu, na jejímž základě budou teprve v budoucnu prováděny dílčí objednávky dle předem stanovené ceny apod. Čl. IV odst. 3 pouze obsahuje závazek dodavatele předložit seznam akcí, na kterých reklamu zrealizoval.
24. Následujícího dne žalobce předložil předávací protokoly vystavené dne 1. 8. 2019 dodavatelem E-I support za tyto akce v červnu 2019: dne 2. 6. 2019 *AFL, Prague Black Panthers-SonicWall Rangers Modlig, Praha, Strážkov*, 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 Strážkov*, 450 ks letáků; 22. 6. 2019 *AFL, Prague Black Panthers-Danube Dragons, Praha Strážkov*, 450 ks letáků. Protokol za červenec 2019 uvádí tyto akce: 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 22. 7. 2020 správce daně provedl místní šetření v sídle žalobce a přitom mj. pořídil fotografie propisovací tužky a deky pod koňské sedlo se jménem, logem a adresou webových stránek žalobce. Později dne 9. 10. 2020 žalobce ještě doložil fotografie 10 reklamních propisovacích tužek a otvíráku na pivo s jeho údaji, jakýkoliv odkaz na dodavatele E-I support z nich není patrný.
26. Dne 30. 8. 2020 žalobce namítl, že se důvodně domníval, že materiál na jeho zakázky zajišťovaný panem K. mu dodal L. M., a že bez dodaného stavebního materiálu by nemohl realizovat své zakázky, které konkrétně specifikoval místem a obdobím jejich zpracování. Následující den doložil výkazy výměr a rozpočty stavebních prací pro několik svých zakázek.
27. Dne 30. 11. 2020 byl vyslechnut za přítomnosti zástupkyně žalobce a odborné konzultantky L. M., který uvedl, že se žalobcem a J. K. nespolečně pracoval, 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 a vedle toho prodával železářské zboží, ale jen svému zaměstnavateli. Na stavební práce má pozastavenou živnost. Správce daně konfrontoval svědka s fakturami a ten uvedl, že faktury nejsou z jeho účetního systému, není na nich ani jeho razítko, ani podpis. Jeho faktury vystavuje sestra v účetním systému Pohoda, telefonní číslo na fakturách není jeho, číslo bankovního účtu sice odpovídá, nicméně zjistit jej není problém. Zdůraznil, že s žalobcovými obchody nemá nic společného. J. K. viděl poprvé u Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

správce daně. Pokud si jej J. K. měl najít na internetu, tak konstatoval, že 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 ani v minulosti, kdy podnikal ve stavebnictví, vše vozil rovnou na stavbu. Neměl ani zaměstnance, pomoc měl vždy od nějakého živnostníka. Ohledně věci již podal trestní oznámení, které Policie ČR odložila s tím, že vyčkají na případné trestní oznámení od finanční správy. Živnost zámečnicka má jako vedlejší činnost vedle svého zaměstnání, má dílnu. Je plátcem DPH. S žádnými dopravci nespolupracoval, železo si přiveze sám. Potvrdil, že jej jednou někdy na jaře a pak na podzim kontaktoval žalobce ohledně faktur. O tom, že na něj někdo vystavoval falešné faktury, se dozvěděl od své účetní, kterou kontaktoval správce daně a tehdy jí řekl, že po poučení z minulé daňové kontroly už žádné levárny nedělá.

28. Dne 4. 12. 2020 svědek V. Š. za přítomnosti zástupkyně žalobce a odborné konzultantky uvedl, že žalobce nezná a nespolupracoval s ním. Podniká v autodopravě a vnitrostátní dopravě, fakturu č. 2019/056 za dopravu vidí poprvé. Jeho faktury mají rozhodně jiný formát, podpis určitě není jeho a razítko má také asi jiný formát. Materiál (beton) nevezl, ani k tomu nedisponuje vhodným vozem. Má kolem deseti malých dodávek do 3,5 tuny. O faktuře č. 2019/067 též nic nevěděl. L. M. a J. K. vůbec nezná. K dotazům zástupkyně žalobce uvedl, že faktury dříve vystavovala je manželka a nyní má smlouvu s účetní.
29. Dne 31. 8. 2021 manželka žalobce namísto svědecké výpovědi písemně prohlásila, že zpracovává účetnictví žalobce. Se složitějšími případy jí poskytuje poradenství společnost Lenung a.s. Účetní doklady jí dává většinou žalobce, jiné dostane e-mailem nebo poštou, většinu dodavatelů a odběratelů osobně nezná, i když občas s některými komunikuje. Žalobce podniká zejména ve stavebnictví, ale rozjíždí také zemědělskou činnost. Dne 18. 11. 2021 na základě písemného dotazu správci daně sdělila, že s dodavateli komunikuje žalobce sám, ona je s obchodními partnery žalobce v kontaktu jen výjimečně. Vystavuje pro žalobce daňové doklady, někdy je ale vystavuje i on přímo na stavbě. Doklady od L. M. jí předával žalobce, který je dostával od J. K. Zboží se nenakupovalo na sklad, vždy se spotřebovalo. O činnostech na stavbách neví, předávání dokladů přítomna nebyla. Dodavatele kontrolují ve veřejných rejstřících, na webu zjišťují, zda mají webové stránky. Kontrolu provedou na začátku spolupráce, později jen při vzniku pochybností. Informace o spolupráci s J. K. má od manžela. S V. Š. se nezná.
30. Dne 27. 4. 2022 správce daně sdělil žalobci dosavadní výsledek kontrolního zjištění, posléze ještě do spisu zařadil faktury vystavené podle žalobce L. M. po provedení oprav a faktury zaslané svědkem Š. pro jeho odběratele, které se liší od těch, jež předložil žalobce.
31. Dne 12. 5. 2022 žalobce doložil výpis z živnostenského rejstříku svědka L. M., ve kterém má od 1. 7. 1999 až doposud evidovanou živnost „zámečnictví, nástrojářství“ a od 1. 6. 2011 s přerušením od 24. 1. 2020 živnost „provádění staveb, jejich změn a odstraňování“. Namítl, že správce daně nesprávně vyhodnotil důkazy a navrhl doplnit dokazování dotazem na dodavatele E-I support a (s ohledem na rozporné výpovědi) konfrontací mezi žalobcem a mezi svědky K., M. a Š.
32. Dne 22. 6. 2022 dodavatel E-I support zastoupený jednatelem K. K. správci daně sdělil, že podle jeho záznamů se sporná faktura týkala roznosu a distribuce letáků na šesti fotbalových zápasech různých týmů Viktorie Žižkov (U17, U19, Fortuna: národní liga) konaných ve dnech 11. a 25. 8. 2019. Potvrdil, že fakturované plnění se v celém rozsahu uskutečnilo, cena Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

byla domluvena smluvně předem a faktura byla zaplacená. V archivních složkách by měli mít založen i příslušný leták, ale z důvodu stěhování dosud nemají všechny archivní složky vybaleny. Dalším podáním ze dne 5. 7. 2022 doplnil, že našel vzorek letáků distribuovaných pro žalobce v roce 2019. Pokud správce daně trvá na fyzickém předání, dodavatel stále disponuje pěti letáky. V příloze je kopie letáku s fotografiemi staveb a stavebních strojů, na níž je logo žalobce, jeho kontaktní údaje a výčet poskytovaných služeb (stavebních prací).

33. Dne 5. 8. 2022 správce daně vydal zprávu o daňové kontrole a současně žalobci oznámil ukončení daňové kontroly. K dodávkám od L. M. zdůraznil, že sám žalobce uvedl, že nemá nic, čím by doložil, kdy a kde dodaný materiál použil, a že nemá jak dokázat, že mu materiál byl skutečně dodán. Pouhé tvrzení žalobce, že by bez tohoto materiálu nemohl realizovat vlastní zdanitelná plnění, podle správce daně k prokázání přijetí dodávek nestačí. L. M. žádná plnění určená pro žalobce ve svých kontrolních hlášeních nevykázal a i ve své svědecké výpovědi odmítl, že by se žalobcem spolupracoval. Ani svědecká výpověď J. K. pochybnosti správce daně neodstranila, neboť pouze uvedl, že materiál i daňové doklady přebíral od blíže nespecifikované osoby, přičemž žalobce nepředložil ani žádné doklady o předání hotovosti J. K. a nejsou k dispozici ani objednávky materiálu či dodací listy. Správce daně též zmínil rozdíly mezi tvrzeními žalobce a výpovědí J. K., pokud jde o to, kdo kontaktoval svědka M. kvůli opravě faktur, jakými vozidly byl materiál dovážen či zda si žalobce přijatý materiál kontroloval. Žalobce tedy neprokázal, že by deklarovaný předmět plnění skutečně přijal. Správce daně žalobci neuznal ve zdaňovacím období srpen 2019 ani odpočet z daňového dokladu od společnosti E-I support s tím, že neprokázal, že by toto plnění použil pro svou ekonomickou činnost. Žalobce nepředložil žádné vzory letáků či jiné důkazní prostředky, předložil jen reklamní předměty (propisky, deku), které ale nebyly předmětem uzavřené smlouvy. Dodavatel sice potvrdil poskytnutí služby, ale psal o distribuci letáků v srpnu 2019, ačkoliv smlouva byla uzavřena na dobu určitou od 1. 6. do 31. 7. 2019. V důsledku toho nebyly odstraněny pochybnosti správce daně.
34. Dne 8. 8. 2022 správce daně vydal **dodatečné platební výměry**, proti nimž žalobce podal odvolání. Argumentoval tím, že výpověď svědka M. je nekonzistentní a že správce daně měl provést jeho konfrontaci se svědkem K., měl využít informace z daňového řízení vedeného s tímto dodavatelem a měl též zjistit, co uvedl ve svém trestním oznámení. Za nesprávné označil i závěry ohledně dodavatele E-I support a navrhl provést výslech jeho jednatele K. K.
35. Dne 4. 9. 2023 byl proto za přítomnosti zástupce žalobce vyslechnut svědek K. K., který sdělil, že společnost E-I support už několik let poskytuje reklamu hlavně na sportovištích, sportovních halách a dostizích. V roce 2019 měla společnost E-I support spíše brigádníky a jednoho zaměstnance, občas využíval i subdodavatele, např. na fotografie. Návrhy bannerů a tiskovin dělá přes počítače, letáky většinou roznáší pořadatelé a hostesky. Za distribuci odpovídá on, 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, od bannerů upustili. Žalobci navrhl propagaci na dostizích a fotbalových utkáních první a druhé ligy. Ke spolupráci mělo dojít v letních měsících 2019, žalobci průběžně zasílal protokoly o provedené propagaci a spolupráci ukončili v srpnu 2019 posledním protokolem o propagaci a fakturou o zaplacení. Svědek potvrdil, že podpis na předložené smlouvě je jeho, a uvedl, že smlouva se týkala letáků na sportovních akcích. Graficky letáky dělal pod jeho dohledem kolega se Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

synem, fotografie dostali od žalobce, možná něco vyhledali na webu. Vizualizaci letáku žalobce odsouhlasil. Letáky zpracovali, připravili a vytiskli na jejich tiskárně, která se různě stěhuje, ale má ji v kanceláři u sportovního klubu SK Prosek. Byla domluvena distribuce 9 až 10 tisíc letáků za období spolupráce. Distribuci domluvil s pořadateli a hosteskami, protože by to sám fyzicky nezvládl, na konci akce pak zbylé letáky stáhl zpátky, aby věděl, kolik se jich distribuovalo. Žalobce dostával každý měsíc protokol. Záznamy se pokusí dohledat. Zbylé letáky se pak po dohodě 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 a práce s tím spojená. Najedou stovky kilometrů, stadiony totiž 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 dotazu zástupce žalobce opětovně potvrdil, že spolupráce trvala od června do srpna 2019.

36. 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, které správci daně již dříve předložil žalobce.
37. Dne 21. 9. 2023 žalovaný učinil úřední záznam o skutečnostech, které zjistil vlastní vyhledávací činností na internetu o ceně barevného tisku letáků ve formátu A5:
- a) na webu *justprint.cz* činila cena nákladu 7 500 ks barevných letáků (oboustranný tisk) při dodání do 26. 9. 2023 částku 2 369,87 Kč bez DPH s dodáním zdarma, tj. cca 0,30 Kč/ks;
 - b) na webu *e-abctiskarna.cz* činila cena nákladu 7 000 ks barevných letáků (jednostranný tisk) při předpokládaném termínu expedice 27. 9. 2023 částku 3 236,40 Kč bez DPH, tj. cca 0,46 Kč/ks;
 - c) na webu *letaky4you.cz* činila při nákladu 5 000 ks jednotková cena jednostranně potištěného barevného letáku 0,63 Kč bez DPH, tj. celkem 3 150 Kč.
38. 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. Žalovaný naposledy dne 17. 10. 2023 seznámil podle § 115 odst. 2 daňového řádu žalobce se zjištěnými skutečnostmi, na což žalobce dne 24. 10. 2023 písemně reagoval.
39. Dne 10. 11. 2023 žalovaný vydal a zástupkyni žalobce též doručil **napadené rozhodnutí**, jímž podaná odvolání společně zamítl (s výjimkou odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru za září 2019, které žalobce vzal zpět a řízení o něm žalovaný zastavil samostatným rozhodnutím). V odůvodnění konstatoval, že žalobce k prokázání nároku na odpočet DPH sice předložil daňové doklady, ale o faktickém přijetí plnění žalovanému vznikly vážné a důvodné pochybnosti. Žalobce se totiž s dodavatelem L. M. nikdy nesetkal, jen mu v červnu 2019 s manželkou volal ohledně chyb na fakturách. Obchody měly proběhnout na doporučení J. K., který se ale s údajným dodavatelem také nikdy nesetkal a objednávky žalobce měl L. M. jen telefonicky předávat. Na daňových dokladech byl předmět plnění označen jen zcela obecně (např. „*geotextilie*“, „*kari síť*“, „*beton pytlovaný*“) a vedle nich byly předloženy jen příjmové pokladní doklady na platby v hotovosti. Žalobce platil hotově J. K., který měl hotovost předávat řidiči převážejícímu zboží od L. M., v žalobcem předávaných částkách ale měla být zahrnuta i práce J. K. – k těmto platbám ale neexistuje Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

jakákoliv evidence či důkaz. Dle J. K. měl materiál přebírat žalobce, on, nebo někdo ze stavebníků, ovšem žalobce naopak tvrdí, že materiál nepřebíral ani nekontroloval a že dodací listy nemá k dispozici. Žalobce ani nevede skladovou evidenci materiálu a není též jasné, zda je cena přepravy zahrnuta do fakturovaných částek. Přepravu měl zajišťovat pan Š., ale ten uskutečnění plnění popřel a uvedl, že daňové doklady nevystavil a že podpis na nich není jeho. Žalobce nakonec v opravných dokladech sám uznal neoprávněné uplatnění odpočtu. Obchodování s žalobcem a spolupráci s J. K. popřel i L. M., jenž transakce nevykázal ani ve svém kontrolním hlášení. Uvedl, že předložené daňové doklady jsou v jiném formátu, než L. M. běžně vystavuje, a podpis ani razítko také nejsou jeho. Přijaté daňové doklady mají stejná pořadová čísla jako příjmové doklady, na což upozornil sám žalobce. Sám žalobce také podával dodatečná daňová přiznání z důvodu, že při pozdější kontrole přišel na to, že mu chybí od L. M. dodané zboží v hodnotě 587 010 Kč.

40. Podle žalovaného tak žalobce nejednal s péčí řádného hospodáře a svěřoval finance osobě, která vůči němu nebyla v definovaném právním vztahu. Státisíce korun předával osobě, kterou nikdy neviděl. Kromě zcela obecných dokladů nebyly předloženy žádné doklady, které by umožnily ověřit přijetí stavebních materiálů. Jako nestandardní vyhodnotil, že žalobce začal shánět chybějící zboží v hodnotě přes půl milionu Kč až na popud daňové kontroly. Sám žalobce navíc při ústním jednání dne 24. 1. 2020 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 již žádné důkazní prostředky ani ověřitelné informace nepředložil. Ohledně dodavatele L. M. proto podle žalovaného nesplnil hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH.
41. Ohledně plnění od dodavatele E-I support žalovaný shrnul, že předmětem plnění měla být propagace žalobce na sportovních akcích včetně reklamy na letácích, jejich návrh, zpracování a zajištění roznosu na základě písemné smlouvy. Byla předložena smlouva o zajištění reklamy a předávací protokoly, ale nikoliv letáky – při místním šetření byly správci daně předloženy pouze reklamní předměty (propisovací tužky a deka pod koňské sedlo s logem žalobce). Žalovaný nabyl pochybnosti o tom, zda se vůbec toto plnění v srpnu 2019 uskutečnilo (na rozdíl od správce daně, který pochyboval jen o jeho použití v rámci uskutečňování ekonomických činností), proto vyslechl svědka K. K. a doplnil další listiny, nicméně podle žalovaného nebylo uskutečnění plnění žalobcem prokázáno, protože kromě daňových dokladů, předávacích protokolů a jediného letáku nebyly předloženy žádné důkazní prostředky. Reklamní předměty nebyly zmíněny ve smlouvě, v předávacích protokolech ani na daňovém dokladu a k dotazu správce daně na předmět plnění se o nich nezmínil ani svědek K. K. Výslechu byl přítomen zástupce žalobce, který mohl vznést upřesňující dotaz, což neučinil. Dle žalovaného tedy fotografie reklamních předmětů nejsou důkazem uskutečnění fakturovaného plnění, protože není prokázána jejich souvislost s ním.
42. Co se týče počtu letáků, v protokolech je počet 7 500 kusů, zatímco svědek uvedl 9 až 10 tisíc letáků a ve smlouvě o zajištění reklamy není počet specifikován vůbec (je zde pouze celková cena 150 000 Kč bez DPH). Žalobce sice uvedl, že rozdíl je dán tím, že část letáků byla distribuována znova, ale nepředložil k tomu avizované soupisy, kolik letáků mělo být skutečně na každé akci rozdáno a kolik jich mělo zbýt. Nelze proto určit, kolik letáků bylo dodáno a zda do ceny byla započtena i distribuce nerozdaných letáků. Žalobce nevysvětlil, co mělo spadat pod pojem „*propagace objednatele a distribuce letáků*“. Ani v reakci na pokus žalovaného v seznámení se zjištěnými skutečnostmi odhadnout cenu tisku letáků žalobce nevedl, jak byla celková cena kalkulována, jen konstatoval, že letáky nelze vytisknout Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

levněji, a obecně tvrdil existenci dalších služeb, které měly vstupovat do ceny (přípravné práce, grafická příprava, vytvoření a distribuce letáků, cestovné a další). I kdyby byla cena stanovena pouze konečnou cenou, je podle žalovaného nevěrohodný též popis distribuce letáků. Žalobce odkazuje na pořadatele a hostesky a odmítá, že by letáky roznesli a umístili na viditelná místa zadarmo, ale neuvádí, že by byli s dodavatelem v jakémkoliv právním vztahu. Svědecká výpověď K. K. sice potvrdila spolupráci, ale i s přihlédnutím k časovému odstupu 4 let byla značně nekonkrétní a žalovaný ji považuje za nevěrohodnou a důkazně nedostatečnou. Svědek nevěděl, kolik letáků bylo vytištěno, na jaký papír, kdo je vytisknul, roznášel, kolik jich nebylo distribuováno ani jaké položky přesně určovaly výslednou cenu plnění. Pakliže nabízel distribuci za několikanásobně vyšší cenu než konkurence, měl by k tomu existovat racionální důvod. Po předložení výpisu z účtu má sice žalovaný za prokázanou úhradu faktury, ale není prokázáno, co bylo skutečně zapláceno. Nelze vyloučit, že šlo o fiktivní fakturu bez věcného opodstatnění. Žalovaný tak pouze zkorigoval závěr správce daně, že nebylo prokázáno použití plnění pro ekonomickou činnost. Zkoumání této otázky bylo nadbytečné, protože se neprokázalo již jeho faktické uskutečnění.

43. K odvolacím námitkám žalovaný uvedl, že konfrontaci svědků daňový řád neumožňuje a dostatečné bylo srovnání výsledku výsledků správcem daně. Žalobce měl možnost se výsledku L. M. zúčastnit, ale neučinil tak. J. K. pak nelze považovat za náhradního dodavatele, jelikož žalobce netvrdil, že by s ním měl uzavřenou smlouvu, a ani od něj nepřijímal daňové doklady, naopak sám žalobce uvedl, že si vymínil, že J. K. materiál nebude nakupovat. O daňové kontrole u L. M. žalovaný nemá informace, nicméně to, jak on prokazuje své nároky na odpočet, je pro případ žalobce 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 ale neučinil. Žalovaný připomněl, že žalobce odebíral stavební materiál i od jiných dodavatelů, přičemž nedoložil, kde a v jakém množství měl být tento materiál použit, žádnou evidenci přijatého a použitého stavebního materiálu ani nevedl. Za takového stavu lze jen těžko konstatovat, že plnění bylo přijato a že bylo užito k ekonomické činnosti. K odkazu žalobce na rozsudek NSS ze dne 19. 4. 2022, č. j. 3 Afs 223/2020-66, žalovaný uvedl, že žalobce má právo prokazovat nárok jakýmkoliv způsobem a povinností správce daně není tyto důkazní prostředky identifikovat či vymezovat. Ostatně sám žalobce uvedl, že plnění od L. M. nemá jak prokázat. Ohledně plnění od E-I support pak měl žalobce disponovat minimálně soupisy nerozdaných letáků, o kterých hovořil on i svědek.

Posouzení žaloby

44. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, že je věcně i místně příslušným soudem a napadené rozhodnutí je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí vycházel soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
45. Soud připomíná, že o žalobě již jednou rozhodl rozsudkem ze dne 30. 9. 2024, č. j. 54 Af 1/2024-51 (dále jen „první rozsudek“), jímž napadené rozhodnutí jako celek zrušil. I když u dodávek od L. M. dal žalovanému za pravdu, v případě dodávek od E-I support měl za to, že i když správce daně mohl mít důvodné pochybnosti o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet, následný výsledek svědka K. žalovaný hodnotil nesprávně jako nekonkrétní a nevěrohodný, neboť podle soudu jím byly tyto pochybnosti ve značné části Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

rozptýleny. NSS však ke kasační stížnosti žalovaného první rozsudek zrušil rozsudkem ze dne 22. 5. 2025, č. j. 1 Afs 244/2024-51 (dále jen „zrušující rozsudek“). NSS dospěl k závěru, že první rozsudek je nepřezkoumatelný, neboť z něj není patrné, jak krajský soud zhodnotil pozici důkazního břemene v daňovém řízení. Uznal-li krajský soud důvodnost pochyb správce daně a konstatoval, že následným dokazováním nedošlo k jejich úplnému rozptýlení, zrušující rozsudek s pokynem pro doplnění dokazování žalovaným působí, jako by krajský soud nepatřičně aplikoval vyšetřovací zásadu. Z prvního rozsudku není zřejmé, zda další procesní aktivita má ležet na žalobci, anebo na správních orgánech. Zároveň se měl krajský soud zabývat tím, zda (v případě částečné důvodnosti žaloby) bylo namíste rušit napadené rozhodnutí jako celek. NSS tak krajskému soudu uložil, aby v dalším řízení nejprve přezkoumatelně vyhodnotil, zda a v jaké části žalovaný vyjevil dostatečně důvodné pochybnosti o uskutečnění plnění od E-I support a zda případně následně žalobce unesl své důkazní břemeno ohledně uskutečnění plnění, a bylo tak na žalovaném, aby vyjevil pochybnosti nové. Pokud krajský soud dospěje k závěru o částečné důvodnosti žaloby, měl by provést test dělitelnosti výroku napadeného rozhodnutí a podle jeho výsledku případně zrušit jen jeho dotčenou část, zatímco ve zbytku žalobu zamítne.

46. Soud, vázán závazným právním názorem NSS, proto rozhodl o žalobě znovu. I tentokrát tak učinil bez nařízení ústního jednání, neboť s tímto postupem žalobce souhlasil a žalovaný ponechal výzvu soudu bez reakce, čímž se jeho souhlas předpokládá (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Soud přitom dospěl k závěru, že podaná žaloba je důvodná v části, v níž brojí vůči zamítnutí odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru za zdaňovací období srpen 2019. Ve zbytku důvodná není.

Právní základ případu – nárok na odpočet DPH a rozložení důkazního břemene

47. 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).
48. 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 jednak to, že příslušná faktura obsahuje veškeré údaje požadované směrnicí o DPH, a jednak zjištění, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo uskutečněno tak, jak vyplývá z příslušné faktury (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.).
49. 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).
50. V českém právu pak uvedeným podmínkám odpovídají § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2019 (dále jen „zákon o DPH“). 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.

51. 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).
52. 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).
53. 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).
54. 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.
55. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně se soudy již opakovaně zabývaly. Jak uvedl NSS ve zrušujícím rozsudku, zaprvé platí, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat a také povinnost toto své tvrzení doložit – tj. nese břemeno důkazní. Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení (§ 92 odst. 3 daňového řádu; např. rozsudek NSS ze dne 11. 2. 2021, č. j. 8 Afs 24/2019-44, bod 23).
56. Zadruhé, i když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Ve vztahu k těmto pochybnostem jej tíží důkazní břemeno. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „*vážné a důvodné pochyby*“ [§ 92 odst. 2 písm. c) daňového řádu; srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS]. Jinými slovy řečeno, správce daně není povinen prokázat, že k uskutečnění výdajů nedošlo. Postačuje, pokud relevantně zpochybní daňovým subjektem tvrzené skutečnosti (rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2018, č. j. 6 Afs 129/2018-29, bod 40). Správce daně je povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené podklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

či nesprávné. Jen tak může unést své důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86).

57. Zatřetí, pokud správce daně tyto pochyby prokáže, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popřípadě aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti již prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124; ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73; ze dne 8. 3. 2023, č. j. 6 Afs 213/2022-43, bod 32; či nověji ze dne 24. 2. 2025, č. j. 8 Afs 78/2024-83, bod 18). V této fázi je povinností daňového subjektu prokázat *pravdivost* svých tvrzení. Nepostačuje tak, že *není vyloučeno* uskutečnění plnění dle jeho tvrzení (rozsudek NSS ze dne 22. 4. 2024, č. j. 2 Afs 221/2021-79, bod 76).
58. 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). Pokud správce daně popsal existující pochybnosti plynoucí z dosud shromážděných důkazních prostředků, je na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je povinen mu k tomu vytvořit nezbytný prostor a uplatněnými důkazy se musí důkladně zabývat a vyhodnotit je v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Nemůže 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

59. Žalobce úvodem 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 (§ 68 odst. 3 správního řádu z roku 2004).*“ 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 jinou (těžší) vadou nežli selektivní hodnocení důkazů, protože v případě nepřezkoumatelnosti nelze o žádném hodnocení důkazů vůbec hovořit, nebo sice lze, ale takové hodnocení důkazů obsahuje celou řadu „bílých míst“. Oproti tomu v případě selektivního hodnocení důkazů jsou závěry přezkoumatelné, leč nesprávné.
60. 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 Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

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, že cenu plnění považuje za nadhodnocenou a že postrádá dostatek důkazů o tom, že se plnění uskutečnilo.

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

61. Žalobce 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.
62. Žalobce se mimo jiné dovolává závěrů vyslovených v odst. 26 rozsudku ze dne 19. 4. 2022, č. j. 3 Afs 223/2020-66, kde NSS uvedl, že „...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 (...). 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 neohraňčené shromažďování listin a kontaktů na potenciální svědky pro účely možného daňového řízení v budoucnu.“
63. Zdejší soud má nicméně za to, že tento judikát není na projednávaný případ přílehlavý, neboť míra laxnosti v přístupu žalobce ke smluvním vztahům (obzvláště v případě dodání od L. M.) vybočuje z toho, co je rozumné i z pohledu soukromoprávního, neboť tvrzená plnění měla probíhat v podstatě jen „na dobré slovo“ s minimální písemnou smluvní dokumentací. Již ze soukromoprávního pohledu by takovýto přístup podnikatele mohl být v případě soudního sporu v občanském soudním řízení fatální, protože by mu v podstatě znemožnil dokázat, co a s kým bylo vlastně ujednáno.
64. Argumentace NSS ve zmíněném rozsudku míří na to, že veřejnoprávní požadavky správce daně na dokumentaci obchodních případů by neměly bez výslovného požadavku zákona či vážných důvodů vybočovat z toho, co je v podnikatelských vztazích standardní a racionální pro pokrytí běžných smluvních rizik. I když v případě služby poskytnuté dodavatelem E-I support nebylo chování žalobce tak extrémně rizikové, i zde soud uznává, že pochybnosti správce daně a z nich plynoucí požadavek na prokázání realizace plnění nad rámec předložených listin byly namístě. Je totiž neobvyklé, že předložená smlouva nijak nekvantifikuje rozsah a jen neurčitě vymezuje povahu ujednaného plnění. Pochybnosti pak nemohla rozptýlit ani písemná reakce dodavatele, který ke smlouvě uzavřené na dobu určitou do 31. 7. 2019 zmínil distribuci letáků v srpnu 2019, a ukázky reklamních předmětů ze strany žalobce, o nichž se předložená smlouva nijak nezmiňovala.
65. Za takového stavu bylo logické, že správce daně měl pochybnosti o oprávněnosti uplatněného odpočtu a požadoval prokázání poskytnutí plnění (resp. jeho použití pro ekonomickou činnost). Soud tudíž nikdy nepochyboval o tom, že správce daně unesl i v případě plnění od E-I support své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a žalobce se nemohl při prosazování práva na odpočet opírat jen o předložený

daňový doklad jakožto formální podmínku. Jeho povinností tak bylo prokázat (jak to posléze správně formuloval žalovaný), že plnění, k němuž mu E-I support vystavil daňový doklad (fakturu), skutečně též přijal, tj. že reálně k poskytnutí služby došlo a v čem vlastně spočívala – její povaha totiž byla v daňovém dokladu, ale i v předložené smlouvě formulována dosti nekonkrétně, čímž si (pokud nežádal opravu popisu plnění ve faktuře nebo si alespoň nepořídil dostatečnou dokumentaci podkladovými listinami) žalobce nepochybně ztížil svoji důkazní pozici. Za sporné tak krajský soud považoval především to, zda žalobce v odvolacím řízení skutečně nedokázal rozptýlit dosavadní pochybnosti správce daně, resp. žalovaného (jak se podává z napadeného rozhodnutí), nebo zda tyto pochybnosti (při řádném hodnocení provedených důkazů) byly vypořádány do té míry, že bylo na žalovaném, aby případně zformuloval pochybnosti jiné, anebo uplatněný odpočet žalobci přiznal (jak ve své podstatě žalobce namítá). Soud přitom dospěl k závěru, že žalobci se podařilo v odvolacím řízení vyslovené pochybnosti dostatečně rozptýlit a že hodnocení důkazů ze strany žalovaného v případě dodání od E-I support nebylo adekvátní.

66. Co se týče okolností projednávaného případu, „*Smlouva o zajištění reklamy*“ uzavřená dne 22. 5. 2019 mezi žalobcem a dodavatelem E-I support zastoupeným jednatelem K. K. skutečně byla formulována 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. počet letáků, jejich rozměry a jiné charakteristiky; povaha jiné propagace než prostřednictvím letáků a její typové charakteristiky a kvantifikace). Ve smlouvě je toliko uvedeno, že je uzavřena na dobu určitou od 1. 6. 2019 do 31. 7. 2019 a že cena plnění činí 150 000 Kč bez DPH, tj. DPH v sazbě 21 % činí 31 500 Kč. Žalobce řádně doložil příslušnou fakturu a (dodatečně) rovněž výpis z bankovního účtu jako doklad toho, že tuto částku uhradil. Na faktuře ovšem opět není uveden rozsah plnění, a dokonce ani typ účtované reklamy či propagace.
67. 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 pravděpodobně v Praze, Plzni, Poděbradech a Mladé Boleslavi). Pokud žalobce předkládal jiné reklamní předměty v podobě propisek, deky a otvíráku, soud ve shodě se žalovaným konstatuje, že ty nijak neumožňovaly a neumožňují dovodit, že by společnost E-I support žalobci nějaké služby poskytla. Prvně je třeba upozornit již na to, že z ničeho neplyne, že by tyto předměty pocházely od E-I support. Dodání takových předmětů nelze dovodit ani z předložené smlouvy o zajištění reklamy. A konečně o tom, že by je E-I support dodávala žalobci, nehovořil ani posléze vyslechnutý svědek K. K. Ten k dotazu správce daně jen obecně zmínil, že v minulosti E-I support zajišťovala i reklamní předměty (různé tužky s potisky a propisky), ale tuto zmínku nijak nevztahoval k popisu dodávek pro žalobce. Naopak po popisu distribuce letáků uvedl, že jiné reklamní služby žalobci v roce 2019 neposkytli. V dané situaci tedy sice existovala jistá pravděpodobnost, že E-I support mohla žalobci poskytnout službu v podobě distribuce letáků, ovšem stejně tak mohlo jít jen o fingovaný obchod. Potenciální důvěryhodnost daňového tvrzení žalobce pak zcela rozbilo sdělení E-I support, které sice potvrzovalo realizaci plnění, ale v rozporu s dosud

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

shromážděnými podklady a tvrzeními žalobce v měsíci, na který se již smlouva o zajištění reklamy neměla vztahovat.

68. V odvolacím řízení se však důkazní situace posunula. Žalovaný vyhověl důkaznímu návrhu žalobce na výslech svědka K. K., který potvrdil doplněné tvrzení žalobce, jež vysvětlil, že platnost smlouvy o zajištění reklamy byla neformálně (konkludentně) prodloužena. Původně předložené předávací protokoly potvrzují distribuci 7 500 ks letáků, zatímco svědek hovořil o dohodě na distribuci 9 až 10 000 ks letáků a k nastíněnému rozporu (jak plyne z kontextu zaprotokolovaných odpovědí) vysvětlil, že zbylé letáky, jež se mu nepodařilo v písemně dojednaném časovém období rozdistribuuovat, se uvolil distribuovat dále ještě v srpnu 2019. Potvrdil, že akce v červnu a červenci 2019 probíhaly, přislíbil dodat protokoly za tyto měsíce (což též učinil a jednalo se o shodné protokoly, které předložil již dříve žalobce) a omluvil se, že pokud původně písemně zmínil jen sportovní akce v srpnu 2019, šlo z jejich strany o nedopatření. Protokol o srpnových distribucích sice nebyl předložen, nicméně z toho nelze dovozovat, že by svědek nemluvil pravdu. Svědecká výpověď K. K. tak vysvětlila rozpor, který vytvářel pochybnost, jež původně opodstatňovala neuznání odpočtu z plnění od E-I support.
69. Zápisy o distribuovaných letácích jsou dostatečně určité (obsahují datum, název akce a počet distribuovaných letáků, někdy i místo konání akce; žalobce a společnost E-I support navíc správci daně nezávisle na sobě předložili totožné protokoly) a dostatečně určitá je i písemná informace dodavatele o dodatečné distribuci v srpnu 2019, byť v tomto případě nebyly zmíněny počty distribuovaných letáků. Stejně tak dodavatel řádně doložil vzor distribuovaného letáku.
70. Soud se neztotožnil se žalovaným, že by svědek K. K. vypovídal „značně nekonkrétně“. Jeho výpověď s odstupem 4 let od obchodního případu obsahuje přiměřenou míru podrobností počínaje popisem seznámení se žalobcem na dostizích v Lysé nad Labem patrně přes společného známého až po průběh poskytovaného plnění, který v zásadě odpovídá doloženým listinným důkazům. Svědek věděl i bližší podrobnosti týkající se návrhu letáků a jejich tisku. Nelze svědkovi vyčítat, že si po takto dlouhé době již nepamatoval veškeré podrobnosti týkající se tisku a distribuce letáků do posledního detailu a zcela přesně s ohledem na časový odstup i uvedenou skutečnost, že žalobce nebyl jeho jediným klientem, a nadto spolupráce trvala krátce (fakticky šlo o jednorázový obchod).
71. Žalovaný nadto v napadeném rozhodnutí nepravdivě uvádí, že svědek nevěděl, kolik letáků bylo vytištěno (sdělil rozmezí 9 až 10 000 kusů), na jaký papír (uvedl, že pokud se nemýlí, šlo o formát A5; pokud měl žalovaný na mysli gramáž papíru či jiné detaily, požadavek na takové detaily soud považuje v daném kontextu již za přemrštěný), kdo je vytisknul (uvedl, že je vytiskli oni na vlastní tiskárně; požadavek správce daně na uvedení konkrétní osoby nezazněl, v situaci, kdy svědek poskytnutí plnění podrobně popisoval a potvrzoval, jej lze vnímat jako překvapivý, a zástupce žalobce proto neměl důvod klást doplňující dotaz v tomto směru; dotaz měl případně položit správce daně) či kdo je roznášel (svědek uvedl, že distribuci zajišťoval on po domluvě a ve spolupráci s pořadateli a hosteskami, dokonce příkladmo jmenoval dvě kontaktní osoby – pana R. a D. z Mladé Boleslavi; na to, zda jej tato spolupráce něco stála, nebyl vůbec tázán a automatický závěr žalovaného, že to muselo být zadarmo, je překvapivý a ničím nepodložený).
72. Svědek též k dotazu správce daně na cenu zmínil, že cenu letáku ovlivňovaly i náklady na cestování a náklady na práci spojenou s poskytnutím služby. V jiných částech výpovědi pak Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

zmiňoval, že pro žalobce zajistili grafický návrh letáku, po jeho schválení žalobcem přípravu letáku na tisk, vytištění letáků a následně vlastní distribuci a protokoly o realizované službě. Porovnávání ujednané ceny s cenou tisku letáků, jež žalovaný provedl v napadeném rozhodnutí, je tak zcela bez významu, neboť i při laickém pohledu je evidentní, že samotná cena tisku musí v rámci takto komplexně poskytnuté služby představovat spíše jen marginální položku. Náklady na kreativní zpracování návrhu bývají vyšší, stejně jako cena času osob, které zajišťují převoz a samotnou distribuci letáků na místě. Úvaha žalovaného je podobně absurdní, jako by cenu filmového díla hodnotil pomocí cenové nabídky na zhotovení audiovizuálních nosičů, a nelze z ní tedy dovozovat, že sjednaná paušální cena je několikanásobně vyšší než u konkurence. Tu by musel žalovaný srovnávat s cenami marketingových agentur, a nikoliv tiskáren.

73. Žalovanému přitom nepřisluší hodnotit přiměřenost ujednané ceny. Soud připomíná závěry rozsudku SDEU ze dne 25. 11. 2021 ve věci C-334/20 *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 odpočítat 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 nepřiměřenost ceny plnění není v oblasti DPH (na rozdíl od problematiky tzv. spojených osob v rámci daně z příjmů) relevantním kritériem. Nepřiměřená cena může být ve vztahu k uplatnění nároku na odpočet DPH spíše jen podpůrným indikátorem, že by se mohlo jednat o podvod na DPH (což ovšem vyžaduje zpravidla identifikaci chybějící daně v předchozím řetězci plnění), nebo indicií posilující pochyby např. o reálném přijetí plnění v deklarovaném rozsahu. Jinak v souladu se zásadou neutrality DPH ale nemá na daňový příjem státu přemrštěnost ceny žádný dopad, neboť žalobcem uplatněný vyšší odpočet na vstupu je vyvážen stejně vysokou daňovou povinností dodavatele na výstupu.
74. V této souvislosti soud považuje za potřebné připomenout, 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. Není tedy namístě zesílená podezřívavost a nadsazená nedůvěra k výpovědi svědka jednajícího za dodavatele, který dodávku propagačních služeb podrobně popsal a též uspokojivě vysvětlil nesrovnalost, kterou původně vyvolal překvapivou informací o distribuci letáků po skončení platnosti písemné smlouvy. Soud na rozdíl od žalovaného v protokolu o výpovědi svědka nezaznamenal ani žádné známky toho, že by výpověď svědka měla být nedůvěryhodná. Svědek i nad rámec pokládaných otázek uvedl řadu podrobností, jeho výpověď je vnitřně soudržná, a pokud někde neodpovídala shromážděným listinám (např. pokud jde o časové období písemné smlouvy nebo o to, že smlouva obecně zmiňuje i jinou propagaci než letáky), tento rozpor vysvětluje (svědek např. sdělil, že od zamýšlené propagace formou bannerů upustili, na důvody této změny se jej přitom správce daně netázal, takže nebyl dán důvod pro podrobnější vysvětlování).
75. Důkazní břemeno tížící daňový subjekt v případě pochybností správce daně nelze navyšovat až *ad absurdum*. V případě plnění, jakým je distribuce letáků, by totiž s odstupem času téměř Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

nikdy nebylo možné jeho uskutečnění prokázat, jelikož zbude vždy právě smlouva, vzorkový leták a případně protokol o distribuci letáků. Nikoliv však důkazy o tom, jak byly letáky rozdány divákům. Větší pochybnosti o pravdivosti tvrzení svědka by mohly být namíste, jestliže by bylo ve hře pravděpodobné zkrácení daňové povinnosti, zde však soud nic takového nezjistil, resp. 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), nýbrž představuje nedůvodné přepínání důkazního břemene daňového subjektu.

76. Obecně vzato, správce daně by vždy mohl míru požadovaného detailu navyšovat až do té míry, že by nakonec podrobné informace o proběhlých zdanitelných plněních nebyl schopen doložit žádný daňový subjekt. Takto by správce daně 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. To ale soud nemůže připustit. Povinnost daňových subjektů uchovávat auditní stopu o své činnosti totiž nemůže být bezbřehá, jinak by se podnikatelská činnost stala pouhým vršením listin pro účely případné kontroly finančního úřadu a na vlastní podnikání by nezbyl prostor. Správa daně by neměla systematicky podryvat konkurenceschopnost podnikatelů iracionálními důkazními požadavky v míře neodpovídající míře ohrožení daňového výnosu v konkrétním případě.
77. Skutkové okolnosti nelze *ex post* prokázat do posledního detailu s absolutní jistotou a vždy půjde o jistou míru pravděpodobnosti (viz např. nálezn Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13, odst. 30). Je ale třeba, aby předložené důkazní prostředky byly natolik vypovídající a přesvědčivé, že daný závěr půjde učinit s dostatečnou mírou jistoty a bez vážných pochybností (srov. rozsudek NSS ze dne 7. 11. 2022, č. j. 4 Afs 445/2021-47, odst. 58). Dostatečnost předložených důkazů, resp. vyžadovanou míru pravděpodobnosti je přitom namíste hodnotit mj. i s přihlédnutím k míře ohrožení veřejného zájmu, zde konkrétně zájmu na vybrání zákonem stanovené (tj. nikoliv nutně co nejvyšší) částky daně.
78. Žalovaný tedy pochybil, když i po zjištěních, jež vyplynula z výpovědi svědka K. K., bez náležitých důvodů setrval na závěru, že žalobce neprokázal přijetí zdanitelného plnění od společnosti E-I support. Svědkem poskytnuté informace totiž v očích soudu s dostatečnou mírou pravděpodobnosti (adekvátní mj. absenci informací o tom, že by dodavatel či některý z předchozích článků řetězce daň neodvedl, a tedy byl důvod obávat se, že se vyslýchaný svědek ve skutečnosti snaží zkrácení daně zastříti) rozptýlily pochybnosti, jež mohly původně legitimně odůvodňovat vydání dodatečného platebního výměru za srpen 2019. Tento žalobní bod je proto důvodný a soud na jeho základě napadené rozhodnutí (v dotčené části) zrušil podle § 78 odst. 1 s. ř. s.

Stavební materiál údajně dodaný od živnostníka L. M.

79. V této části považuje soud úvodem za nutné zdůraznit, že přezkum napadeného rozhodnutí v soudním řízení správním je ovládán dispoziční zásadou. Je na žalobci, aby v žalobních bodech přesně vymezil, proč považuje napadené rozhodnutí za nezákonné. Soudu nepřisluší, 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.

80. Žaloba však ve vztahu k údajným dodávkám stavebního materiálu od L. M. obsahuje spíše jen obecná tvrzení, a nikoliv argumentaci, která by se zabývala konkrétním vyvrácením 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. V tomto případě tomu tak ale nebylo.
81. Žalobní argumentace v této části je spíše jen obecná a soustředí se výlučně na otázku, zda v případě existujícího rozporu mezi tvrzeními svědků J. K. a L. M. tížilo žalovaného důkazní břemeno a zda bylo na něm, aby pochybnosti dané tímto rozporem odstranil. Podle žalobce totiž žalovaný nemůže daň stanovit, existují-li o skutečnosti důvodné pochybnosti. Nebylo-li možné jít cestou konfrontace svědků, měl žalovaný podle žalobce skutkový stav prověřit jinými důkazními prostředky, např. podnětem orgánům činným v trestním řízení či zohledněním informací z daňových řízení vedených se svědky. Žalobce nad rámec této výtky nepředestřel vlastní skutkové výklady a závěry vyjma v úvodu žaloby předestřeného paušálního tvrzení, že žalovaný hodnotil důkazy selektivně.
82. Soud se proto zabýval pouze rozložením důkazního břemene v daňovém řízení a otázkou, zda bylo pro řádné zjištění skutkového stavu nezbytné odstranit rozpory ve výpovědi těchto dvou svědků. Ostatní závěry žalovaného soud nepřezkoumával, neboť byl vázán rozsahem žalobního bodu (§ 75 odst. 2 s. ř. s.).
83. Pokud jde o rozložení důkazního břemene, již výše bylo vyloženo, že úvahy žalobce jsou mylné. Jestliže správce daně identifikoval důvodné pochybnosti o realizaci plnění na vstupu (o čemž v tomto případě dodávek realizovaných v podstatě jen na dobré slovo, u nichž sám žalobce vyslovil, že byl patrně podveden a nemá k nim, co doložit, nelze mít pochyb), leží důkazní břemeno faktického přijetí zdanitelného plnění na daňovém subjektu. Panují-li mezi provedenými důkazy nepřekonatelné rozpory, znamená to, že o skutečném stavu jsou dány vážné pochyby, reálný průběh transakcí není znám a v důsledku toho nelze uzavřít, že by se transakce odehrály. Protože jej tíží důkazní břemeno plynoucí z § 92 odst. 3 daňového řádu, nepříznivé důsledky této nejistoty nese žalobce a bylo jen na něm, aby svou aktivitou (vhodnými důkazními návrhy, kladením otázek vyslychaným svědkům) případně napomohl tento nepříznivý stav zvrátit. Důkazní iniciativa v této situaci netížila daňové orgány, ty byly jen povinny vyčerpat důkazní návrhy žalobce, nebo přezkoumatelně zdůvodnit, proč navržené důkazy neprovedly. Žalobce se přitom opakovaně dožadoval konfrontace svědků, což odmítly z důvodu, že takový důkazní prostředek výslovně není upraven v daňovém řádu.

84. Vzhledem k tomu, že žalobce v podané žalobě potvrzuje závěr žalovaného o nemožnosti provést konfrontaci svědků jako správný, lze dovést, že otázku přípustnosti takového důkazního prostředku v daňovém řízení již nečiní spornou. Přesto, aniž by to mohl s ohledem na nepřítomnost žalobního bodu promítnout do svého hodnocení, soud považuje za vhodné uvést, že i když daňový řád možnost konfrontace svědků výslovně neřeší a zná pouze „klasický“ výslech svědka podle § 96 daňového řádu, podle § 93 odst. 1 daňového řádu platí, že „[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.“ Daňové orgány tak nemohou odmítat provedení důkazních prostředků jen proto, že je výslovně daňový řád nezmiňuje, legální výčet důkazních prostředků je totiž jen demonstrativní. Třebaže není konfrontace upravena jako důkazní prostředek v daňovém řádu, její provedení (za analogického použití § 104a trestního řádu) tudíž není pro účely správy daní zcela zapovězeno, byť půjde o postup spíše výjimečný. Je třeba mít na paměti, že i z pohledu trestní nauky se 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 a potenciálnímu vyjasnění rozdílů (či jejich příčin) v jejich výpovědích – z tohoto důvodu může být někdy konfrontace naopak zcela nevhodným důkazním prostředkem (srov. PŮRY, František. § 104a [Konfrontace]. In: ŠÁMAL, Pavel a kol. Trestní řád. 7. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013, s. 1526).
85. Lze též připomenout, že jako *de facto* alternativu tohoto postupu v minulosti správní soudy 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). NSS v rozsudku ze dne 21. 7. 2016, č. j. 2 Afs 34/2016-45, pak dovedl, 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 namíste to ověřit opakovaným výslechem 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 k tomu dodává, že to, zda správce daně přistoupí ke konfrontaci svědků, konfrontuje svědka s protokolem o výpovědi dříve vyslechnutého svědka, jenž vypovídal odlišně, anebo opakuje výslech původně vyslechnutého svědka za účelem dodatečnému vyjasnění svědecké výpovědi, je třeba posuzovat dle zásady volného hodnocení důkazů. Nelze paušálně tvrdit, že každý rozpor či nejasnost ve svědecké výpovědi je důvodem pro konfrontaci či pro opakování výslechů.
86. Pokud jde o žalobcem zmiňovaný „podnět orgánům činným v trestním řízení“, soudu nezbyvá než konstatovat, že žalobce nijak neobjasňuje, co by mělo být obsahem takového podnětu a jak by měl napomoci objasnění skutkového stavu, jehož nejasnost jde k tíži žalobce. Nadto nejde ani o důkazní prostředek a žalobce v podané žalobě ani nespecifikuje, k získání jakého důkazního prostředku by takový podnět měl případně sloužit a co by tím následně mělo být prokázáno.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

87. Stejně tak pokud jde o „jiná řízení před správcem daně“, žalobce nijak nespécifikuje, jaká řízení má na mysli a co by informace z nich měly pro objasnění okolností údajných dodávek žalobci měly přinést. Konkretizaci této žalobní námítky nepřináší ani žalobcova replika. Zmiňuje-li žalobce, že v těchto jiných daňových řízeních se údajně nepotvrdila tvrzení L. M., je nutno uvést, že z ničeho neplyne, že by se taková tvrzení měla týkat právě transakcí vykázaných žalobcem. Nadto k unesení důkazního břemene žalobcem z povahy věci nemůže nijak napomoci ani to, že v jiném daňovém řízení případně také zůstala nejistota o tom, jak ve skutečnosti určitá transakce proběhla (či neproběhla). To by v takovém řízení musela být určitá skutečnost přímo prokázána a tato skutečnost by musela svědčit o tom, že L. M. žalobci sporný stavební materiál reálně dodal. V obecnosti lze pouze uvést, že i když se jedná o jiné daňové řízení, pokud by správce daně v jeho rámci zjistil určité skutečnosti týkající se plnění, z nichž žalobce uplatnil odpočet, byl by povinen tyto skutečnosti zohlednit i v řízení o žalobcových daňových povinnostech. To platí nejen, pokud by se jednalo o skutečnosti v neprospěch žalobce, ale samozřejmě i v případě skutečností v jeho prospěch. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu totiž správce daně přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Žalovaný má ovšem pravdu, že okolnosti týkající se nároku pana M. na odpočet jsou pro posouzení žalobcova nároku na odpočet z povahy věci zcela irelevantní. To by musel v takovém řízení naopak správce daně L. M. prokázat, že žalobci inkriminované zboží dodal, čemuž však skutková zjištění ve správním spise týkajícím se žalobcových daňových povinností nijak nenasvědčují. Takto daleko ovšem žalobce ve svých tvrzeních (a důkazních návrzích) nejde, takže žalovanému (resp. předtím správci daně) nelze vyčítat, pokud k této otázce týkající se daňového řízení jiného daňového subjektu [což samozřejmě s sebou nese nutnost s ohledem na povinnost mlčenlivosti nesdělovat nic, co se přímo jiného daňového subjektu ve smyslu § 52 odst. 5 písm. c) daňového řádu nedotýká], ve své argumentaci nebyl konkrétnější.
88. Soud proto dospěl k závěru, že tato část žalobní argumentace je nedůvodná, neboť žalovaný nebyl povinen v případě pochyb o uskutečnění dodávek od L. M. sám iniciativně vyšetřovat, zda, a pokud ano, od koho a v jakém objemu žalobce inkriminované dodávky stavebního materiálu obdržel. To byl povinen prokázat žalobce. Ten toho však nebyl schopen, nemožnost konfrontace svědků již v řízení před soudem nezpochybňuje a zbývající namítané důkazní možnosti (podnět orgánům činným v trestním řízení a jiná řízení před správcem daně) jsou natolik nekonkrétní a obecné, že žalovanému nelze vyčítat, pokud takové mlhavé varianty procesního postupu nevyužil.

Závěr a náklady řízení

89. Z výše uvedeného vyplývá, že argumentace žalobce je důvodná pouze v části, v níž se týká odpočtu z plnění přijatého od dodavatele E-I support. Toto plnění (šlo o jedinou fakturu na vstupu) se promítlo výhradně do dodatečného platebního výměru na DPH za zdaňovací období srpen 2019, jenž byl i přes odvolání žalobce potvrzen ve výroku IV napadeného rozhodnutí. Naopak ve zbylých třech výrocích (I až III) týkajících se zdaňovacích období květen až červenec 2019 se promítá pouze žalobní argumentace týkající se dodání od dodavatele L. M., jež úspěšná nebyla. Vzhledem k tomu, že dílčí úspěch žalobce dopadá jen na výrok IV týkající se zamítnutí odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. j. 3928299/22/2104-50521-209743 a jeho potvrzení, zatímco výroky I až III se žalobci zpochybnit nepodařilo, přičemž každý z těchto výroků ob stojí samostatně, není důvodu napadené rozhodnutí rušit jako celek. Napadené rozhodnutí je dělitelné, a proto soud

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

přistoupil pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pouze ke zrušení jeho výroku IV a v tomto rozsahu věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, zatímco výroky I až III ponechává nedotčené a ve vztahu k nim žalobu zamítá.

90. V dalším řízení bude žalovaný povinen se znovu blíže zabývat okolnostmi reklamního plnění, které měl žalobce obdržet od společnosti E-I support. Přitom musí žalovaný buď identifikovat jiné, dosud neuvedené pochybnosti o uskutečnění tohoto plnění, anebo přijmout výsledky stávajícího dokazování (zejména údaje plynoucí z výpovědi svědka K. K.), jež podle přesvědčení soudu s dostatečnou mírou pravděpodobnosti prokazuje, že k uskutečnění plnění od společnosti E-I support reálně došlo.
91. Právním názorem, který vyslovil soud v tomto zrušujícím rozsudku, je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
92. O náhradě nákladů účastníků řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty druhé s. ř. s. v souladu se zásadou poměrného úspěchu ve věci. Žalobce byl ve věci úspěšný jen částečně. Napadené rozhodnutí obsahovalo čtyři samostatné výroky, z nichž tři výroky i přes jejich zpochybnění žalobou obstály. V řízení byl tedy úspěšnější žalovaný (v rozsahu $\frac{3}{4}$), zatímco žalobce byl úspěšný z $\frac{1}{4}$. Odečtením míry úspěchu od míry neúspěchu vyplývá, že úspěšnější žalovaný by měl právo na náhradu $\frac{1}{2}$ nákladů řízení. Jelikož však žalovanému žádné nahraditelné náklady řízení (náklady vynaložené nad rámec běžného výkonu úřední činnosti) nevznikly, ani jemu náhrada nákladů řízení nenáleží. Soud proto rozhodl tak, 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 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 31. července 2025

Mgr. Ing. Petr Šuránek v. r.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.