



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Martina Lachmanna a soudců Martina Bobáka a Jana Ferfeckého ve věci

žalobkyně: **Pastin group s.r.o.**, IČO 04550391  
sídlem Křížovnická 86/6, 110 00 Praha 1  
zastoupena advokátem JUDr. Radimem Hanákem, Ph.D.  
sídlem Pujmanové 882/25, 140 00 Praha 4

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného z 25. 6. 2024, čj. 20327/24/5300-22443-701226,

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci**

1. Jádrem této kauzy je otázka, zda žalobkyně prokázala, že přijala jí deklarovaná plnění od společnosti DOLIOMAX s.r.o., v likvidaci (Doliomax; *pozn. soudu*: tato společnost byla v březnu 2023 vymazána z veřejného rejstříku), jejichž předmětem mělo být dodání stavebního materiálu a jeho doprava.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

2. Žalobkyně podniká v oblasti stavebnictví. Dne 7. 8. 2020 u ní zahájil Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (místně příslušným finančním úřadem žalobkyně je Finanční úřad pro hlavní město Prahu; tyto finanční úřady souhrnně jako *správce daně*) daňovou kontrolu za zdaňovací období listopad roku 2018. Prověřoval mimo jiné uplatněné nároky na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) z přijatých zdanitelných plnění od Doliomax (stavební materiál a jeho doprava). Správce daně uzavřel, že žalobkyně neprokázala přijetí plnění od Doliomax v rozsahu deklarovaném na daňových dokladech, respektive, že k tomuto plnění vůbec došlo. Dodatečným platebním výměrem z 3. 7. 2023 správce daně za listopad 2018 doměřil DPH ve výši 418 950 Kč a uložil žalobkyni povinnost uhradit penále ve výši 83 790 Kč.

3. Proti platebnímu výměru se žalobkyně bránila odvoláním. Dle ní správce daně řádně nezjistil skutkový stav věci a postupoval v rozporu se zákonem. V záhlaví specifikovaným rozhodnutím (napadené rozhodnutí) žalovaný odvolání zamítl. Proti napadenému rozhodnutí se žalobkyně bránila žalobou.

## II. Žaloba a vyjádření žalovaného

4. Dle žalobkyně správce daně nesprávně zpochybňoval přijetí plnění od Doliomax. Žalobkyně předložila nabývací doklady a dodací listy, které jednoznačně prokázaly, že přijala stavební materiál. Dále mj. tvrdila, že pochybnosti správce daně týkající se objednávkových listů na zboží od Doliomax a písemností mezi žalobkyní a odběratelem EMITA INVESTMENTS CZ, a. s. (Emita) nejsou důvodné. Dle žalobkyně měly daňové orgány provedené důkazy hodnotit komplexně, tedy v kontextu toho, že písemnosti potvrdili svědci na straně dodavatele i odběratele. Správce daně nemohl tvrdit, že takto textované písemnosti odporují praxi obchodního styku, když sám neprokázal odlišnost obchodní praxe. Žalobkyně odkázala na judikaturu, dle níž má správce daně prokazovat rozpor s obchodní praxí. Předložené dokumenty mají běžný obsah. Potvrdili je i svědci. Žalobkyně pořídila zboží od Doliomax a dodala ho odběrateli Emita.

5. Nejasnosti ve výpovědích svědků, které shledal správce daně, vyplývaly z časového odstupu od realizace plnění, a také z toho, že se správce daně doptával na detaily. Také jednatel žalobkyně při účastnickém výslechu osvětlil všechny aspekty obchodní spolupráce, včetně dodání zboží. Správce daně chybně trval na tom, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno. Žalobkyně přitom odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu (NSS), dle které daňové orgány nemohou mít přehnané požadavky ohledně detailů realizace plnění, na které by si svědci měli vzpomenout po několika letech od jejího uskutečnění. Správce daně musí hodnotit důkazy komplexně, nikoli izolovaně, a nesmí zveličovat dílčí nejasnosti. Pan V., zaměstnanec Doliomax, při výslechu potvrdil, že Doliomax dodávala žalobkyni stavební materiál a pamatoval si i konkrétní dodávky a destinace. Jeho obě výpovědi prokázaly, že žalobkyně přijala zboží. Žalobkyně také prokázala, že zboží dodala odběrateli Emita, což potvrdil i výslech jednatele Emita. Správce daně měl navzdory těmto důkazům pochybnosti o tom, že žalobkyně fakticky přijala sporná plnění.

6. Žalovaný ve vyjádření z 23. 9. 2024 připustil, že žalobkyně dostala své povinnosti tvrzení tím, že podala daňové přiznání a tvrdila v něm nárok na odpočet daně z titulu pořízení plnění od Doliomax. Rovněž uznal, že žalobkyně unesla své prvotní důkazní břemeno, neboť k tvrzeným plněním disponovala příslušnými daňovými doklady. Vzněl ovšem pochybnosti ohledně identity dodavatele a rozsahu přijatého plnění, zejména kvůli nejasnostem v předložených dokladech. Skutečnosti, že Doliomax sídlila na virtuální adrese,

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

či to, že správce daně během místního šetření nezjistil, že by na adrese vykonávala ekonomickou činnost, vyvolaly další hlubší pochybnosti o realizaci plnění. Žalovaný připomněl, že tyto skutečnosti by samy o sobě nestačily k odepření nároku na odpočet daně, ale v kombinaci s dalšími zjištěními vedly k závěru o neprůkaznosti plnění. V průběhu řízení se pochybnosti správce daně změnily z pochybností o dodavateli a rozsahu přijatého plnění na pochybnosti o vlastní fakticitě plnění.

7. Konkrétněji žalovaný upozornil na nesrovnalosti ve smlouvě mezi žalobkyní a Doliomax, zejména na skutečnost, že jednatelka Doliomax nebyla v době podpisu smlouvy jednatelkou této společnosti. Nadto popřela svůj podpis. Smlouva obsahovala obecné formulace, bez jakékoli specifikace stavebního materiálu, způsobu dopravy či ceny. Absence těchto údajů zpochybňuje její důkazní hodnotu. Žalovaný taktéž shledal, že žalobkyní předložené objednávkové listy, daňové doklady a dodací listy na sebe navzájem nenavazují. Obsahují rovněž rozpory v datech a částkách. Svědci vypovídali nekonkrétně, rozporně, případně jejich výpovědi vedly k prohloubení pochybností o fakticitě plnění. Dle žalovaného žalobkyně nepředložila důkazní prostředky, které by vyvrátily pochybnosti o oprávněnosti nároku na odpočet DPH. Správce daně unesl své důkazní břemeno tím, že předestřel důvody, proč považoval předložené důkazy za nevěrohodné. Žalobkyně tyto pochybnosti nerozptýlila.

### III. Posouzení žaloby

8. Žaloba je včasná, podala ji osoba k tomu oprávněná. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.)], jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti. Vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

9. Žalobkyně na jednání zdůraznila, že tento případ je unikátní tím, že se povedlo dohledat svědka na straně dodavatele (pan V.), který nepůsobil jako statutární orgán a zároveň byl ochoten vypovídat. Tento svědek dle ní opakovaně potvrdil, že Doliomax obchodovala s žalobkyní. Žalobkyně se domnívá, že tento svědek odpovídal na dotazy jednoznačně, ale správce daně se ho snažil „utopit“ v detailech, které si nemohl pamatovat. Jednatel žalobkyně si také nemusel vzpomenout na detaily obchodní spolupráce, stejně tak jako jednatel Emita. Postačovalo, že obchody potvrdili a uvedli k nim okolnosti, na které si vzpomněli. Žalobkyně také uznala, že data uskutečnění zdanitelného plnění ne vždy odpovídala, ale to bylo dáno různými účetními. K dotazu soudu žalobkyně dále připustila, že dokumentace ohledně dopravy zboží je nejasná. Více se k tomu nepovedlo zjistit ani zástupci žalobkyně. Domnívá se, že je to dáno tím, že některé dodávky směřovaly od Doliomax přes žalobkyni Emitě a některé přímo od Doliomax k Emitě.

10. Žalovaný poukázal na to, že správce daně obdržel od žalobkyně a jejích obchodních partnerů ty samé listiny, které se ve svém znění ne vždy shodovaly.

11. Již na tomto místě soud uvádí, že obsahem správního spisu se podle ustálené rozhodovací praxe neprovádí dokazování. Žádný z účastníků nevznesl důkazní návrhy, a to ani u ústního jednání.

12.        Žaloba není důvodná.

13. Soud předesílá, že obsah a kvalita žaloby předurčují rozsah přezkumné činnosti. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za účastníka řízení [např. rozsudek NSS z

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

27. 11. 2024, čj. 3 Ads 15/2024-31, bod 39, a mnoho dalších]. Tento výchozí bod přezkumu již nedokázal zástupce žalobkyně zvrátit jinak kvalitnější polemikou u ústního jednání. Proto soud napadené rozhodnutí přezkoumal pouze hledisky žalobkyní uplatněné žalobní argumentace.

14. Napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné. Podle ustálené judikatury je třeba za nepřezkoumatelné považovat rozhodnutí, z něhož vůbec není možné seznat, jakým způsobem správní orgán rozhodl, nebo které vykazuje takové rozpory mezi výrokem a odůvodněním, že není možné zjistit, jakými úvahami byl správní orgán veden. Nepřezkoumatelným je také rozhodnutí, z něhož není možné zjistit, jak se správní orgán vypořádal s námitkami účastníka řízení nebo rozhodnutí, které se opírá o v řízení nezjišťované nebo neprokázané skutečnosti. Těmito vadami napadené rozhodnutí netrpí.

#### *Podmínky odpočtu DPH*

15. Není účelné detailně rekapitulovat právní úpravu a judikaturu k podmínkám pro uznání odpočtu DPH. Relevantní východiska ostatně již na s. 3 až 6 napadeného rozhodnutí podrobně shrnul žalovaný. Proto nyní jen stručně. Dle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (daňový řád), má daňový subjekt povinnost tvrzení a povinnost důkazní. Daňový subjekt může uplatnit nárok na odpočet DPH pouze za zboží či služby, které zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (zákon o DPH), označuje za zdanitelná plnění. Zároveň toto zboží či služby musí přijmout od osoby, která je v době transakce plátcem DPH. Pokud tvrdí, že od takové osoby zboží či služby přijal, musí tato tvrzení také prokázat. Svou povinnost splní předložením daňových dokladů ke konkrétním transakcím s předepsanými náležitostmi. Konkrétní obsah důkazního břemene při prokazování oprávněnosti nároku na odpočet DPH vychází z § 72 odst. 1 zákona o DPH. Plátcí daně vzniká nárok na odpočet DPH, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro svou ekonomickou činnost. Zákon o DPH v § 73 upravuje podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Dle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je plátce povinen mít daňový doklad. Podle § 29 odst. 1 písm. a) zákona o DPH musí daňový doklad obsahovat též údaj označující osobu, která uskutečňuje plnění. Ani soulad údajů v dokladech se skutečností ovšem nemusí být dostatečnou podmínkou pro přiznání nároku na odpočet DPH.

16. Přestože je prokázání nároku na odpočet DPH prvotně dokladovou záležitostí, tvrzené skutečnosti musí být v souladu se skutečným stavem. Pokud má správce daně důvodné pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění a daňový subjekt je nevyvrátí, správce daně nemůže přiznat nárok na odpočet DPH, přestože daňové doklady obsahují všechny požadované náležitosti (např. rozsudek NSS z 24. 3. 2022, čj. 4 Afs 317/2021-43, bod 38 a tam cit. judikatura).

17. Je přitom na správci daně, aby tyto důvodné pochyby ohledně tvrzení daňového subjektu prokázal. Tíží ho tedy důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Nemá však povinnost prokázat, že skutečnosti tvrzené daňovým subjektem se nestaly tak, jak je uvedeno na daňových dokladech. V tomto směru postačuje prokázat vážné a důvodné pochybnosti. Pokud své důkazní břemeno správce daně unese, je na daňovém subjektu, aby tyto pochybnosti vyvrátil. Daňový subjekt má v takovém případě prokázat, že se zdanitelné plnění uskutečnilo v souladu s informacemi uvedenými na daňových dokladech.

#### *Primární pochybnosti o správnosti údajů na daňových dokladech*

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

18. Mezi stranami sporu panuje shoda ohledně toho, že žalobkyně unesla primární důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu. Žalobkyně sice na s. 4 žaloby uvedla, že daňové orgány tvrdí, že primární důkazní břemeno neunesla, avšak to není pravda (viz např. bod 74 napadeného rozhodnutí). Prvotní pochybnosti vznikly správci daně ohledně rozsahu plnění a dodavatele uvedeného na formálních dokladech. Později tento názor modifikoval. Zpochybnil samotnou fakticitu plnění. Ve smyslu výše uvedeného neměly daňové orgány povinnost prokazovat, že se plnění neuskutečnilo tak, jak vyplývá z formálních podkladů, ale že o průběhu obchodního vztahu panovaly důvodné pochybnosti. Tyto pochybnosti správce daně vyjádřil primárně ve výzvě k prokázání skutečností z 31. 12. 2020 (výzva). Konkrétně se jednalo o:

- a) pouze obecně vymezený předmět plnění na přijatých daňových dokladech (*pozn. soudu*: „fakturuje Vám za dodávku stavebního materiálu dle DL“, přičemž DL reprezentovalo dodací list), datum uskutečnění zdanitelného plnění na přijatých daňových dokladech je vždy až po vystavení vydaných daňových dokladů pro Emita, množství a cena stavebního materiálu uvedená na přijatých daňových dokladech se ne vždy shoduje s množstvím a cenou uvedenou na předložených dodacích listech;
- b) přijatý daňový doklad z 5. 11. 2018 obsahuje fakturaci za dopravu stavebního materiálu, avšak žalobkyní vydaný daňový doklad pro odběratele Emita obsahoval shodné plnění. Je nestandardní, aby již 5. 11. 2018 odběratel i dodavatel znali cenu dopravy ke všem dodávkám<sup>1</sup>, i pokud po tomto datu měli realizovat dalších pět dodávek stavebního materiálu; nadto žalobkyně nedoložila žádné další důkazní prostředky, kterými by doložila uskutečnění tohoto plnění (služby);
- c) pochybnosti ohledně objednávkových listů: ty nedisponují žádným identifikačním číslem, jsou jen obecné, jednotlivé položky blíže nespecifikují (uvádějí pouze množství jednotlivých položek, např: kolik kusů betonářské oceli či maltové směsi žalobkyně pořizovala). Objednávkové listy neuvádějí jiné další údaje běžné v obchodním styku (platební podmínky či jakékoli potvrzení od deklarovaného dodavatele). Neobsahují ani jméno a funkci osoby, která je vystavila (pouze nečitelný podpis v poli razítka), ani místo dodání, které neupřesňovaly ani předložené dodací listy či přijaté daňové doklady;
- d) pochybnosti ohledně dodacích listů: dodací listy taktéž specifikovaly dodaný stavební materiál pouze velmi obecně, neměly pořadová čísla, nebylo zřejmé, kdo za dodavatele dodací listy vystavil, stavební materiál přepravil a předal, ani to, kam měl dodavatel materiál dodat (v tomto směru správce daně označil rozpory v informacích na dodacích listech a ve vyjádření žalobkyně), z dodacích listů nebylo patrné, která osoba za žalobkyni zboží převzala, razítko daňového subjektu na dodacím listu obsahovalo pouze nečitelný podpis;
- e) žalobkyně nepředložila skladovou evidenci;
- f) dle smlouvy s Doliomax zastupovala tuto společnost jednatelka M. T., avšak v době podepsání smlouvy nebyla dle obchodního rejstříku jednatelkou. Nebyla ani zaměstnankyní této společnosti. Jako předmět plnění smlouva označila pouze *služby spočítávající v dodávkách stavebního materiálu*, přičemž dle správce daně dodání stavebního materiálu není službou, ale zbožím. Pochybnosti vzbudilo i to, že dle smlouvy bylo možné dílčí plnění potvrdit pouze telefonicky. Smlouva je stručná, celkově velmi obecná a nezachycuje skutečný průběh obchodních transakcí mezi žalobkyní a Doliomax;
- g) pochybnosti ohledně Doliomax: tento dodavatel nereagoval na výzvu k poskytnutí údajů z 2. 11. 2020, měl sídlo na virtuální adrese, na adrese, kde měl vykonávat ekonomickou činnost, správce daně v místním šetření nezjistil nic, co by svědčilo o výkonu jeho ekonomické činnosti, dle veřejných evidencí v rozhodném období nevlastnil ani neprovozoval žádný dopravní prostředek, přestože dle žalobkyně zajišťoval přepravu objednaného stavebního materiálu. Měl široce vymezený předmět činnosti s nesourodými obory činnosti, také nezveřejňoval údaje o

---

<sup>1</sup> Správce daně ve výzvě uvedl datum 5. 11. 2020, ale z logiky věci je zřejmé, že se muselo jednat o písemnou chybu.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

svém hospodaření ve veřejném rejstříku (blíže k dílčím pochybnostem s. 7-8 výzvy či 5-6 zprávy o daňové kontrole).

19. Žalobkyně nesouhlasila s tím, že by výše uvedené skutečnosti zpochybnily jí deklarovaná plnění. Skutečnosti týkající se dodavatele mohou daňové orgány klást k tíži daňového subjektu pouze u podvodů na DPH. O takovou situaci se dle žalobkyně nejednalo. Nebylo podstatné ani to, že Doliomax nereagovala na výzvu dle § 57 daňového řádu. Daňové orgány neprokázaly podobu obchodní praxe. Podle judikatury je povinností správce daně prokázat, jaká je skutečná obchodní praxe, a teprve poté ji konfrontovat s prokázaným stavem. Žalobkyně odkázala na rozsudek NSS z 1. 6. 2020, čj. 10 Afs 421/2019-63, *AB CHEMITRANS*, dle kterého se obchodní zvyklosti neprokazují pouze tehdy, pokud je jejich existence nesporná. Správce daně musí prokázat, že obchodní praxe je odlišná od prokazovaného případu (rozsudek NSS z 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, *VYRTYCH*). Předložené písemnosti mají obvyklý obsah. Potvrdily je svědkové. Správce daně neprokázal, že by šlo o nestandardní obchodní praxi.

20. Dále žalobkyně namítla, že drobné detaily, jako je nesprávné označení zboží jako služby ve smlouvě, nemohou ovlivnit závěr o tom, zda fakticky proběhlo dodání zboží. Odkázala na rozsudek NSS z 15. 6. 2021, čj. 10 Afs 112/2021-79, *VHS – ROPA plus*, dle něhož odchylky od smlouvy neznamenaají, že smlouvu lze jako celek odmítnout pro nedostatek její důkazní hodnoty. Daňové orgány však kvůli jedné dílčí nejasnosti odmítly celou smlouvu. Žalobkyně prokázala přijetí zboží, a to i přes dílčí nejasnosti, které jí vytkly daňové orgány. Tyto nejasnosti nemají potenciál vyvrátit to, že Doliomax dodala žalobkyni sporný stavební materiál.

21. Ve vyjádření k žalobě žalovaný setrval na tom, že shora vypočtená zjištění důvodně zpochybnila splnění hmotněprávních podmínek pro odpočet DPH. Odkazy na rozsudky 10 Afs 421/2019, *AB CHEMITRANS*, a 5 Afs 60/2017, *VYRTYCH*, nepovažoval za přílehlavé. Rozsudky se týkaly podvodů na DPH, resp. otázky obchodní praxe ve specifických odvětvích, jako je obchodování s kovy či výstavba vývojového centra. Žalobkyně poukazovala na běžnou praxi obecně, aniž konkrétně prokazovala, že její postup odpovídal obchodním zvyklostem v odvětví její činnosti. Žalovaný nesouhlasil ani s tím, že terminologická záměna zboží za služby ve smlouvě nemá dopad na meritorní otázku, a tato skutečnost tak není podstatná. Jedná se o chybu, která snižuje věrohodnost smlouvy. Tyto nedostatky nelze jen tak přehlížet.

22. Soud míní, že daňové orgány unesly své důkazní břemeno. Označily důvodné pochybnosti o realizaci sporných plnění. Předně není pravda, jak tvrdí žalobkyně, že skutečnosti týkající se dodavatele jsou relevantní, pouze pokud daňový subjekt vědět mohl a měl, že „plnění je zasazeno chybějící DPH“. Žalobkyně tím pravděpodobně mířila na to, že pochybnosti o obchodním partnerovi jsou podstatné pouze u podvodů na DPH, v rámci kterých správce daně zjišťuje chybějící DPH. Soud se s touto námitkou netotožnil. Daňové orgány sice nepodezíraly žalobkyni z daňového podvodu, přesto mohly za účelem ověření hmotněprávních podmínek pro odpočet DPH poukázat také na zjištění o dodavateli (zde Doliomax). Při zpochybnění realizace plnění dle daňových dokladů totiž nejde o to, že by daňové orgány musely daňovému subjektu prokázat jeho subjektivní pochybení (jak je tomu u podvodu na DPH), ale o to, zda existují objektivní okolnosti, které ve svém souhrnu zpochybňují samotnou realizaci zdanitelného plnění, popřípadě realizaci v tvrzeném rozsahu, resp. tvrzeným dodavatelem. Z ustálené judikatury vyplývá, že pochybnosti daňových orgánů mohou spočívat v okolnostech spočívajících v jednání obchodních

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

partnerů, které daňový subjekt nemohl nijak ovlivnit, a stejně tak výjimečně také i v okolnostech nastalých po ukončení obchodní spolupráce (např. rozsudek NSS z 26. 5. 2021, čj. 2 Afs 216/2019-79, *KLS ELEKTRO*, bod 140, jehož správnost potvrdil Ústavní soud usnesením z 17. 8. 2021, sp. zn. III. ÚS 2011/21; viz také rozsudek NSS z 23. 4. 2020, čj. 7 Afs 440/2018-63, *NEST.HB*, bod 19, či rozsudek Krajského soudu v Brně z 19. 12. 2022, čj. 31 Af 45/2021-53, bod 26).

23. Závěry rozsudku 5 Afs 60/2017-60, *VYRTYCH*, ani rozsudku 10 Afs 421/2019, *AB CHEMITRANS*, rovněž nelze bez dalšího vztahovat na nyní posuzovaný případ. Tyto rozsudky se zabývaly podvodným jednáním, kdežto podstatou tohoto sporu je, zda žalobkyně splnila hmotněprávní podmínky pro odpočet DPH. V obecné rovině nelze mechanicky přenášet závěry týkající se podvodů na DPH na případy, v nichž jde o neprokázání podmínek na odpočet DPH. V obou situacích totiž daňové orgány, a v návaznosti na ně i soudy, řeší odlišné otázky. Pokud se přitom zabývají i navenek obdobnými problémy, řeší je z větší části z odlišného pohledu. Nadto, i pokud by bylo možné závěry z rozsudků ohledně podvodů na DPH použít v nyní posuzovaném případě, daňové orgány by postupovaly správně. Soud považuje za absurdní, aby běžná obchodní praxe spočívala v takovém nekonkrétním nastavení obchodních vztahů, jaké měla žalobkyně s Doliomax, resp. dílem i s Emita. Jistě nelze vyloučit, že v extrémně vzácných případech si podnikatelé nevymezí takřka žádné konkrétní mantinely obchodní spolupráce, takových ovšem bude mezi plátcí DPH jako šafránu. Nadto pokud v prostoru jen vágně vymezeném rámcovou smlouvou na dodávku „služeb“ podnikatelé realizují milionové obchody, které doprovází řada zvláštních či až podivných podmínek, je vždy na daňovém subjektu, aby řádně vyvrátil pochybnosti správce daně o uskutečnění toho kterého plnění, tak jak ho deklaroval. To zahrnuje i běžnou obchodní praxi, které se žalobkyně jen obecně dovolávala, avšak nijak konkrétně ji neprokazovala (např. tím, že takhle obchoduje s těmito konkrétními subjekty již dlouhodobě<sup>2</sup>, resp. že i s jinými dodavateli a odběrateli nastavila stejný typ obchodní spolupráce). V kontextu výše uvedeného soud souhlasí s tím, že množství nejasností a nepřesností zjištěných ve smluvních vztazích žalobkyně v kombinaci s kuriozitami, jakou je např. úhrada ceny za dopravu dodavateli i její vyúčtování odběrateli před vlastním uskutečněním plnění (viz bod 18 tohoto rozsudku), důvodně zpochybňují tvrzení o tom, že šlo „pouze“ o běžnou obchodní praxi.

24. Jde-li o text smluvních ujednání mezi žalobkyní a Doliomax, soud souhlasí s tím, že terminologická záměna zboží za služby neznámá, že by Doliomax nedodala plnění žalobkyni (obdobně i bod 34 napadeného rozhodnutí). V souhrnu s dalšími zvláštnostmi ovšem toto zjištění dílčím způsobem přispívá k zpochybnění realizace plnění dle daňových dokladů. Soud například zdůrazňuje, že pochybnosti ohledně smlouvy a na jejím základě poskytnutého plnění zcela oprávněně vzbuzuje i to, že smlouvu za Doliomax měla podepsat M. T., která v době podpisu smlouvy nebyla dle obchodního rejstříku jednatelkou Doliomax. Nebyla u Doliomax ani zaměstnána. Také sama během výslechu výslovně popřela, že by smlouvu podepsala. Rozhodně nelze považovat za důvěryhodné, pokud žalobkyně uzavřela smlouvu s Doliomax za situace, v níž nebylo jasné, kdo za Doliomax vlastně jednal. Na tom nic nemění sdělení jednatele žalobkyně, že smlouvu

---

<sup>2</sup> *Pozn. soudu:* Ze skutečností zjištěných z účastnického výslechu jednatele žalobkyně přitom vyplývá, že žalobkyně s Doliomax předtím nespolupracovala. Obchodní vztahy nadto tyto korporace poté přerušily.

pravděpodobně dovezl O. T., s nímž se jednatel žalobkyně znal. Dle obchodního rejstříku pan T. neměl oprávnění jednat za Doliomax.

25. Nadto nutno dodat, že sama žalobkyně zmiňovala, že důkazy je nutné hodnotit v jejich celistvosti. Pokud tedy soud zvážil podstatu všech daňovými orgány označených pochybností tak, jak je správce daně vyjádřil ve výzvě (viz bod 18 shora), dospěl k závěru, že se jednalo o důvodné pochybnosti. Správce daně tedy unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

*Žalobkyně neprokázala svá tvrzení stran deklarovaných plnění*

26. Jak vyplývá z výše uvedeného, daňové orgány unesly své důkazní břemeno. Označily důvodné pochybnosti o rozsahu poskytnutého plnění, potažmo o jeho fakticitě. Za těchto okolností (opět) tížilo důkazní břemeno stran prokázání a doložení svých tvrzení žalobkyni. Pokud správce daně na základě logické úvahy označil pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených dokladů, žalobkyně měla tyto pochybnosti rozptýlit. Měla daňovým orgánům zejména předložit takovou sadu tvrzení podloženou důkazními prostředky, které by řádně dokumentovaly tok plnění od zahájení obchodního případu až po jeho ukončení (tzv. auditní stopu). Přitom bylo na ní, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody, uzpůsobila tak, aby mohla unést břemeno tvrzení a důkazní břemeno stran skutečností, které tvrdila (např. rozsudek NSS z 13. 5. 2022, čj. 10 Afs 254/2018-43, bod 13).

27. Žalobkyně na výzvu, kterou správce daně vůči ní konkretizoval důvodné pochybnosti o jejích tvrzeních, reagovala odpovědí doručenou správci daně 14. 2. 2021. V ní však nepředložila žádné další listinné důkazy ani nenavrhla jiné důkazní prostředky, které by prokazovaly fakticitu plnění. Pouze se stručně vyjádřila k okolnostem uvedeným ve výzvě. Stejně tak nepředložila žádné nové důkazní prostředky ani ve vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění, které zaslala správci daně 30. 6. 2021. V něm pouze odkázala na protokol o ústním jednání s pány T. a V., kteří dle jejích informací měli být zaměstnanci Doliomax. Poukázala také na úřední záznam z místního šetření u Doliomax. V návaznosti na v pořadí druhý dosavadní výsledek kontrolního zjištění správce daně 15. 7. 2022 obdržel další vyjádření, v němž žalobkyně navrhla vyslechnout svého jednatele a také jednatele Emita. Požadovala, aby správce daně založil do spisu daňové přiznání k dani z DPH a kontrolní hlášení Doliomax. Spolu s druhým vyjádřením k dosavadním výsledkům kontrolního hlášení žalobkyně zaslala:

- objednávkové listy č. 1 z 23. 10. 2018 a č. 2 z 26. 10. 2018;
- souhrnný objednávkový list od Emita z 26. 11. 2018;
- vystavené daňové doklady č. 000081-000086.

28. Žalobkyně v žalobě odkázala i na listiny, které v reakci na výzvu k poskytnutí informací z 13. 12. 2022 zaslala Emita. Jednalo se o:

- objednávku z 10. 10. 2018;
- daňové doklady č. 000081-000086 vystavené žalobkyní;
- dodací listy k výše uvedeným daňovým dokladům;
- dopravní listy k výše uvedeným dodacím listům;
- souhrnný dodací list z 26. 11. 2018.

29. V žalobě se žalobkyně věnovala listinným důkazům jen v obecné rovině. Dle ní objednávkové listy týkající se přijetí zboží od Doliomax i písemnosti mezi ní a Emita jsou standardní. Podle ní je potvrdili přímí svědci realizovaných transakcí. Právě svědecké

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

výpovědi a jejich průkazní hodnotu žalobkyně nejvíc rozebírá v žalobě. Správce daně vyslechl tyto osoby:

- F. V. – zaměstnanec Doliomax (jednalo se o dvě výpovědi);
- M. T. – jednatelka Doliomax;
- Ing. Vladimíra Nováka – zplnomocněný zástupce Emita (bývalý člen či předseda představenstva Emita);
- do protokolu podal vysvětlení i jednatel žalobkyně Štěpán Dohnal;
- správce daně zamýšlel vyslechnout i O. T., otce M. T. – zplnomocněného zástupce k jednání za Doliomax od 17. 12. 2018 – ten se ovšem opakovaně nedostavil k výpovědi či se z ní omluvil, nakonec pak odmítl vypovídat z důvodu nebezpečí trestního stíhání.

30. Dle žalobkyně jsou nejasnosti, které ve výpovědích shledaly daňové orgány, důsledkem toho, že správce daně trval na poskytnutí detailních informací, které si svědci nemohli připravit. Jako příklad uvedla analýzu 21 odpovědí pana V. (kterého žalobkyně označila za klíčového svědka), v nichž správce daně dle ní záměrně hledal rozpory. Daňové orgány dle ní nesprávně dovozovaly, že svědectví nebyla dostatečně detailní, a proto ani průkazná, a že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu. Daňové orgány nemohu po daňovém subjektu požadovat, aby prokázal tvrzené skutečnosti s absolutní jistotou. Pokud svědci vypovídají s časovým odstupem několika let, daňové orgány musí toto zohlednit při hodnocení důkazů. Nemohou bazírovat na dílčích detailech.

31. Žalobkyně namítla, že její jednatel se vyjádřil ke všem aspektům tvrzené obchodní spolupráce a osvětlil její details v míře odpovídající tomu, že výslech proběhl s časovým odstupem čtyř let. Stejně tak pan V. jednoznačně potvrdil (při svém výsledku v březnu 2023) existenci dodávek stavebního materiálu od Doliomax žalobkyni. Vybavil si rovněž místa dodání (např. Hotel GOLF) a dostatečně osvětlil činnost Doliomax ke konci roku 2018. Pana V. správce daně vyslechl dvakrát. Při obou jeho výsledcích jednoznačně zaznělo, že pracoval jako dispečer dodavatele a že je mu známo „jméno“ žalobkyně jako jednoho z odběratelů Doliomax. Dále uvedl, že si vybavuje odeslání stavebního materiálu. Stejně tak Ing. Novák potvrdil spolupráci Emita s žalobkyní jak dlouhodobě, tak konkrétně ohledně nyní posuzovaného případu. Žalobkyně také přiznala, že někteří svědkové se k určitým dílčím aspektům vyjadřovali odchylně. Například si je vědoma, že její jednatel nesprávně uvedl, že zboží vyzvedla v Brně. Trvá však na tom, že ve svém souhrnu důkazní prostředky prokazují, že pořídila stavební materiál, a následně ho dodala odběrateli. Daňové orgány musí i ne zcela detailní výpovědi svědků hodnotit v celkovém kontextu.

32. Žalovaný s žalobkyní nesouhlasil. Trval na tom, že doložené písemnosti ani výpovědi svědků nedoložily plnění v souladu s tvrzeními žalobkyně. Výpověď paní T. i první výpověď pana V. postrádaly důkazní potenciál. Ani opakovaná výpověď pana V. nebyla přesvědčivá, neboť svědek odpovídal nekonkrétně a často v rozporu se svojí první výpovědí. Jednatel žalobkyně v rámci účastnického výsledku vypovídal neurčitě, obecně, bez opory v listinných důkazních prostředcích, občas byla jeho výpověď rozporuplná a celkově vedla spíše k prohloubení pochybností o věrohodnosti již předložených listin. Rovněž Ing. Novák vypovídal obecně a nekonkrétně, některé jeho odpovědi byly v rozporu se zjištěným skutkovým stavem a některé dokonce prohloubily pochybnosti o fakticitě plnění mezi Doliomax, žalobkyní a Emita.

33. Soud neshledal, že by předložené písemné podklady potvrzovaly realizaci plnění uvedených na primárních daňových dokladech. K listinám, z nichž správce daně vycházel při formulování výzvy, se soud již vyjádřil v první části odůvodnění tohoto rozsudku. Co se

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

týče objednávkových listů z 23. 10. 2018 a z 26. 10. 2018, soud souhlasí s tím, že tyto doklady trpí takřka bezobsažnou nekonkrétností, jelikož objednávané zboží specifikují přespříliš obecně, a to pouze jako typ zboží bez uvedení jasných parametrů, např. názvu konkrétního stavebního materiálu, jeho složení, velikosti, rozměrů či váhy balení apod. („tepelná venkovní izolace“, „směs na úpravu omítek“, „zemní izolace vlhkosti“, „sanační omítka“, „maltová směs“, „ocel betonářská“, „samonivelační hmota“, „palubky“; podrobněji viz bod 35 napadeného rozhodnutí). Obdobnou obecností – která spíše než prokazuje, co mělo být dodáno, vyvolává otázky, zda, co, kde či kdy vlastně bylo dodáno – vlastně trpí i další žalobkyní dodané dokumenty.

34. Nadto i pokud by bylo možné takto neurčité objednávky zboží označit jako zvláštní praxi mezi obchodními stranami (což ostatně žalobkyně naznačuje, avšak nikterak nedokládá), daňové orgány poukázaly na řadu dalších nejasností, které posilují pochybnosti o tom, že skutečně došlo k realizaci plnění. Soud již zmínil například pochybnosti pramenící z absolutní nekonkrétnosti smluvních ujednání či pochybnosti ohledně vlastní ekonomické činnosti Doliomax. V rámci řízení však vyvstaly i na právě uvedeném nezávislé pochybnosti ohledně dodání stavebního materiálu.

35. Jak uvedl správce daně již ve výzvě, k dopravě uvedené na daňovém dokladu žalobkyni od Doliomax se neváží žádné jiné důkazní prostředky. Tento dokument specifikuje místa, kam měla Doliomax dopravit stavební materiál. Daňovým dokladem č. 000087 však žalobkyně účtovala Emita za další dopravu na stejná místa, na která podle daňového dokladu č. 201811011 měla zavést údajný stavební materiál Doliomax. Tento rozpor žalobkyně řádně nevysvětlila. Pochybnosti ohledně dopravy důvodně posilovalo taktéž to, že v rozhodné době Doliomax dle zjištění správce daně nedisponovala žádnými zaměstnanci ani nevlastnila vozidla. Z odpovědi Ředitelství silnic a dálnic zase vyplynulo, že jedno z vozidel, které mělo dopravovat stavební materiál dle dopravních listů vystavených žalobkyní Emita, se v rozhodné dny sice pohybovalo v okolí Prahy, ale mýtné brány jej nezachytily v rámci dálnice D1. U jiného takového vozidla mýtné brány vůbec nezaznamenaly v den tvrzené přepravy žádný pohyb. Daňové orgány přitom předpokládaly přepravu dodávaného zboží po D1 ze směru od Brna do Prahy, což by korespondovalo s tvrzeními vyjevenými během daňové kontroly. Nejen tedy, že předložené podklady nastiňovaly dvě vzájemně se vylučující verze dopravy stavebního materiálu, ale u obou těchto verzí navíc existovaly další skutečnosti důvodně zpochybňující možnost či pravděpodobnost jejich realizace. Žalobkyně přitom nedoložila nic, čím by tyto nejasnosti ozřejmila. K odvolání proti platebním výměrům sice přiložila vyjádření Jitky Novák, předsedkyně představenstva Emita, dle kterého se údajně jednalo o pochybení Emita a dle něhož stavební materiál dovezla Doliomax. Dle soudu se však opět jedná pouze o další z palety nepodložených a nenavazujících či nekorespondujících tvrzení, která nemohou vyvrátit jasné pochybnosti daňových orgánů o průběhu obchodního případu. O to víc je tomu tak za situace, v níž žalobkyně až v odvolání poměrně překvapivě vnesla tvrzení o tom, že na tvrzené obchody mezi žalobkyní a Emita dohlížela i Jitka Novák (body 94 a 95 napadeného rozhodnutí). Tyto dílčí závěry žalovaného žalobkyně přitom v žalobě ani konkrétně nepochybňovala. K dotazu soudu u dnešního jednání je neuměl racionálně vysvětlit ani zástupce žalobkyně.

36. Ani písemnosti, které dodala Emita, dle soudu nepotvrdily vlastní uskutečnění tvrzených plnění. Soud souhlasí s žalovaným, že specifikace objednávaného zboží na objednávce z 10. 10. 2018 je opět velmi obecná a nepodává upřesňující a pro soud

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

důvěryhodné informace stran plnění, která měla žalobkyně poskytnout Emita. Nedostatkem vypovídací hodnoty trpí i souhrnný dodací list z 26. 11. 2018. Ten postrádal podstatné údaje o místě, způsobu a času dodání, stejně jako informace o předávajících a přebírajících osobách. K tomu je třeba dodat, že správci daně byly doručeny dvě varianty této listiny: jednu předložila žalobkyně a druhou právě Emita. Tyto varianty se lišily v jednotkových cenách i v množství dodaných artiklů. Obě varianty přitom nesly otisk téhož razítka žalobkyně. Ani další listiny dodané Emita, tedy daňové doklady, dopravní listy a další dodací listy dle soudu neprokazovaly uskutečnění plnění, tak jak ho deklarovala žalobkyně. Opět pouze stejně obecně specifikují dodávané zboží, a proto ani z nich nelze seznat, co vlastně bylo předmětem sporných obchodů. Nadto s ohledem na dodací listy od Doliomax z předložených dopravních listů vyplývá, že některý stavební materiál Emita obdržela dříve, než jej vůbec pořídila žalobkyně od Doliomax. V detailech soud odkazuje na napadené rozhodnutí, které se podklady od Emita podrobně zabývá v bodech 53 až 60. Jednak soud nepovažuje za přínosné pouze jinými slovy popsat trefné vyličení nevěrohodnosti předložených listin, jednak žalobkyně v žalobě konstruktivně a přesvědčivě nezpochybnila závěry daňových orgánů. Nenamítla, v čem konkrétně daňové orgány při hodnocení těchto listin pochybily, ale pouze obecně poukázala na to, že tyto listiny prokázaly plnění.

37. K výpovědím svědků a jednatele Dohnala, přes jejich níže zmíněné deficity, soud zdůrazňuje, že z nich v obecné rovině skutečně vyplývá existence obchodního řetězce Doliomax → žalobkyně → Emita. Nelze tedy říct, že by žalobkyně alespoň v nejobecnější rovině neprokázala, že k nějakým obchodům po této ose mohlo docházet. To ovšem nemůže znamenat, že by tyto výpovědi bez dalšího potvrzovaly konkrétní transakce a v jejich rámci uskutečněná plnění, která zkoumal správce daně. Soud na výpovědi nahlížel komplexně. Nesnažil se izolovat jednotlivé z nich plynoucí detaily. Avšak pochybnosti o vlastní realizaci plnění, tak jak ji tvrdila žalobkyně, neodstranily ani výpovědi svědků, ani účastnická výpověď jednatele žalobkyně. Soud posoudil důkazní hodnotu jednotlivých výpovědí. Zabýval se i jejich přesvědčivostí. Nic ho ovšem nevedlo k závěru, že by daňové orgány zatížily svá rozhodnutí vadou nezákonnosti.

38. *Svěddecká výpověď F. V. z 5. 10. 2021.* I pokud by soud připustil, jak se snažil argumentovat zástupce žalobkyně při ústním jednání, výjimečný charakter situace, kdy se povedlo vyslechnout svědka na straně dodavatele, který není jeho statutárním orgánem, soud neseznal, že právě tento svědek mohl rozptýlit veškeré pochybnosti daňových orgánů o obchodech mezi Doliomax a žalobkyní. Soud přitom souhlasí s žalobkyní, že z této výpovědi vyplynulo, že pan V. byl zaměstnán u Doliomax a také, že znal žalobkyni. Z výpovědi je patrné, že žalobkyně patřila mezi odběratele Doliomax. Dle soudu ovšem z výpovědi nevyplývá, že by svědek potvrdil konkrétní dodávky žalobkyni v listopadu 2018. Na přímou otázku, jestli svědek věděl o dodávkách žalobkyni za toto období, svědek neodpověděl. Na tento aspekt poukázala žalobkyně také u ústního jednání. Jakkoli soud rozumí obavě žalobkyně, která se domnívá, že její úspěch ve sporu může záviset od této „nezaznamenané“ odpovědi, bylo jen a pouze na žalobkyni, aby se výsledku tehdy účastnila (což neučinila) a spolu se svědkem zkontrolovala úplnost protokolu. Naopak v této souvislosti je třeba vyzdvihnout následný postup správce daně, který ostatně i kvůli žalobkyni namítané nesrovnalosti v protokolaci první výpovědi posléze opakoval výslech pana V. (viz dále). Není ani pravda, že by svědek během první výpovědi potvrdil, že předmětem dodávek pro žalobkyni měl být konkrétní stavební materiál, právě naopak. Jednak tvrdil, že žalobkyni nikdy nic nevezl, a pak na otázku, co bylo předmětem dodávek

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

pro žalobkyni, odpověděl „nějaký materiál jsem tam nakládal, tuším, fakt nevím. Myslím železo jsem tam vezl“. Dle svědka Doliomax disponovala vlastními i pronajatými vozidly. Dle zjištění správce daně ovšem z registru vozidel nevyplývá, že by žalobkyně ve sporném období vlastnila jakékoli vozidla. Vzhledem k tomu, že této evidenci svědčí presumpce správnosti veřejnoprávních aktů, soud nepovažuje za pochybení daňových orgánů, pokud při posuzování rozporu v obsahu záznamu z veřejného registru a výpovědi svědka vycházely ze záznamu z veřejného registru. Tato konkrétní plnění neprokázalo ani to, že svědek uvedl, že pan T. mu běžně dával pokyny k naložení dodávky a že nakládku měla probíhat v provozovně Doliomax v ulici Slaměnickova.

39. *Svěddecká výpověď M. T. z 6. 4. 2022.* Této výpovědi se žalobkyně v žalobě nevěnovala. Pouze obecně poznamenala, že i když tato svědkyně uvedla, že smlouvu uzavřel její otec (O. T.), a ten odmítl vypovídat, nemohou daňové orgány tuto skutečnost klást žalobkyni k tíži. Skutečností na straně Doliomax, které žalobkyně nemohla ovlivnit, se soud věnoval již výše. I takové skutečnosti mohou ve spojení s ostatními zjištěními zpochybnit splnění podmínek pro odpočet DPH, zejm. pokud mají potenciál zpochybnit pravdivost údajů na primárních daňových dokladech. K výsledku svědkyně T. soud uvádí, že nepotvrdil uskutečnění žalobkyní deklarovaných plnění. Naopak vyvolával dílčí pochybnosti o činnosti Doliomax, a tím pádem zprostředkovaně i o uskutečnění transakcí mezi ní a žalobkyní. Na otázku, za jakých okolností se stala jednatelem a společníkem obchodní korporace, svědkyně odpověděla, že její otec „chtěl firmu, tak ji napsal na mě. Na sebe ji mít nemohl, protože měl dluby“. Pracovní činnosti svědkyně popsala jako čištění aut, chození na poštu a pomoc s autodopravou. Popřela, že by podepsala smlouvu mezi žalobkyní a Doliomax, předložené faktury či dodací listy. Na většinu dalších otázek ohledně spolupráce mezi Doliomax a žalobkyní svědkyně odpověděla pouze, že neví. Výslech svědkyně T. tedy nepotvrdil realizaci plnění ve shodě s údaji uvedenými na primárních daňových dokladech, naopak vnesl ještě více pochybností o solidnosti Doliomax.

40. Pouze na okraj soud uvádí, že žalobkyně má jistě pravdu, pokud tvrdí, že jí nelze klást k tíži to, že pan T. odmítl vypovídat. Z toho, že pan T. odmítl vypovídat, nelze dovodit ničeho, a tedy ani potvrdit, ani vyvrátit tvrzená plnění. Nelze však pominout ani to, že u jednání i sama žalobkyně potvrdila, že Doliomax považuje za „daňově problematický“ subjekt, jelikož pan T. odmítl v této věci vypovídat před daňovými orgány. Výslech svědkyně T. by jistě nemohl jít k tíži žalobkyně, pokud by jinak řádně prokazovala skutečnosti, které svědčily o fakticitě plnění, a to tak, aby rozptýlila pochybnosti daňových orgánů. Žalobkyně ovšem pohříchu nedokázala nic takového předložit.

41. *Účastnický výslech jednatele Štěpána Dohnala z 14. 9. 2022.* Soud k tomu předně uvádí, že účastnický výslech je nutno stavět na roveň tvrzení účastníka (žalobkyně), a tedy jde v první řadě jen o další z tvrzení žalobkyně, nikoli o důkazní prostředek, který by svou povahou odpovídal svědecké výpovědi.

42. Dle žalobkyně její jednatel potvrdil přijetí zboží. Soud ovšem po prostudování protokolu nedospěl k závěru, že tomu tak bylo. Jednatel žalobkyně hned na několik otázek odpovídal neurčitě. To platí zejména pro přepravu stavebního materiálu. Takovou míru neurčitosti přitom nelze „obhajovat ani tím, že žalobkyně má roční obrát v desítkách milionů korun, jak argumentovala žalobkyně u jednání. Pokud pan Dohnal tvrdil něco konkrétnějšího, nedoložil svá slova listinnými podklady (to se týká především jím tvrzeného upřesňování objednávek prostřednictvím fotografií). Daňové orgány totiž po žalobkyni (respektive nyní konkrétně po jejím jednatelem) nepožadovaly až přehnaně detailní popis toho,

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

jak tvrzená obchodní spolupráce probíhala. Jen se smysluplně ptaly na nejasnosti, které během řízení odhalily.

43. Identifikované nepřesnosti nelze, jak činí žalobkyně, přejít tím, že od uskutečněných transakcí uplynulo již několik let a že daňové orgány nemohou chtít po daňovém subjektu, aby vše popsal do nejmenších detailů. Nejde ani o to, že by jednatel žalobkyně nepopsal všechny aspekty obchodů dostatečně podrobně, ale o to, že na některé z položených otázek odpovídal neurčitě, když například nevěděl, kam Doliomax doručovala stavební materiál. I pokud by v tomto případě soud připustil, že se nejedná o natolik zásadní otázku, aby jednatel žalobkyně na ni přesně odpověděl po několika letech<sup>3</sup>, poměrně neurčité odpovědi jednatele žalobkyně nebyly – v kontextu jiných zjištěných pochybností – způsobilé prokázat vlastní realizaci plnění. Jinak by tomu mohlo být, pokud by žalobkyně předložila věrohodné a navzájem provázané dokumenty či jiné podklady, které by alespoň z větší části vytvářely auditní stopu sporných plnění. V posuzované kauze tak tomu nebylo. Soud nepominul ani to, že NSS v rozsudku z 18. 8. 2017, čj. 5 Afs 184/2016-20, *EKOL*, bod 26, jakkoli řešil jinou situaci, uvedl, že „*ani výslech svědka nemůže nahradit požadovanou listinu*“. Podstatné pro tento případ je, že z neurčitých či řádně neukotvených odpovědí svědka (či zde statutárního orgánu žalobkyně) při současné absenci jednoznačných a průkazných listinných podkladů nemohou daňové orgány konstatovat, že k plnění došlo tak, jak tvrdí daňový subjekt. Takovým postupem by popřely roli, kterou jim svěřil zákonodárce (§ 1 odst. 2 daňového řádu).

44. To samé ostatně platí i ohledně dílčího vysvětlení jednatele žalobkyně, že listinné podklady sice blíže nespécifikovaly zboží (zněly jen na obecně vymezené typy stavebního materiálu), avšak jednatel žalobkyně si konkrétní typ zboží upřesňoval s Doliomax prostřednictvím fotografií, popřípadě že s Doliomax komunikoval přes WhatsApp. Tuto komunikaci či fotografie dodávaného stavebního materiálu ovšem ničím a nijak nedoložil, jakkoli to avizoval. Soud k tomu uvádí, že z právního řádu ČR nelze dovodit povinnost podnikatelů uzavírat jen písemné smlouvy. Stejně tak daňovému subjektu žádný předpis nebránil upřesnit s dodavatelem dílčí vlastnosti zboží prostřednictvím telefonické komunikace či fotografií. Avšak pokud ve světle zjištěných pochybností žalobkyně nepředložila správci daně záznamy o takové komunikaci (např. záznamy o hovorech v kombinaci s výpisem telefonních hovorů) a ani dílčí fotografie objednávaného zboží, respektive nepředložila ani žádnou konkrétní „objednávkovou“ komunikaci, nemohla se divit, že jí daňové orgány neuvěřily. Žalobkyně se sama vystavila riziku, že na konci dne nevyvrátí pochybnosti o uskutečnění jí deklarovaných plnění, které jí sdělil správce daně. Žalobkyně měla prokázat, že se obchodní případ stal tak, jak tvrdila. Ve svém zájmu si měla opatřit ke každému obchodnímu případu dostatek důkazních prostředků. Proto se soudu – z perspektivy prokazování nároku na odpočet DPH – nejeví racionální ani smluvní ujednání mezi žalobkyní a Doliomax, které předpokládalo telefonické upřesnění detailů obchodní spolupráce.

45. *Svěddecká výpověď Ing. Vladimíra Nováka z 17. 1. 2023.* Obdobné jako k výše uvedenému účastnickému výsledku jednatele žalobkyně lze uvést i k svědecké výpovědi Ing. Nováka. Soud souhlasí s žalobkyní v tom, že některé otázky skutečně byly natolik detailní, že pokud si svědek po několika letech od realizace plnění nezpomněl na dílčí okolnosti,

---

<sup>3</sup> *Pozn. soudu:* A to je například rozdílné oproti výpovědi svědkyně T., u níž se jednalo o natolik zásadní otázky, že by na ně měl statutární orgán být schopen odpovědět i několik let po realizaci plnění.

nelze z toho nic dovodit. Jde například o otázku, kdo konkrétně tehdy přebíral stavební materiál. I když po svědkovi není možné požadovat, aby po takové době označil osobu/osoby, které přebíraly každou jednu dodávku zboží, mohl a měl mechanismus přijetí dodávek alespoň relevantně popsat. Svědek ovšem neposkytl konkrétní odpovědi, které by ve spojení s jinými důkazními prostředky v návaznosti na předložené listinné podklady mohly rozptýlit pochybnosti daňových orgánů. Soud tak souhlasí s daňovými orgány, že z výpovědi Ing. Nováka nevyplynuly konkrétní informace, které by přispěly k osvětlení pochybností daňových orgánů v posuzovaném případě. Jeho obecné tvrzení o tom, že k obchodům došlo, nenašlo odraz v konkrétních listinných podkladech.

46. *Druhá svědecká výpověď pana V. z 6. 3. 2023.* Jako obecnou a zčásti také nevěrohodnou soud hodnotí i druhou výpověď svědka V. Ani z této výpovědi nevyplynuly konkrétní okolnosti, které by dostatečně rozptýlily pochybnosti daňových orgánů. Soud nesouhlasí s žalobkyní, že by správce daně schválně vyhledával rozpory ve výpovědích svědka. Žalobkyně má sice pravdu, že správce daně nahlížel na obsah této výpovědi poměrně přísně, pokud za „nevěrohodné až rozporné“ označil i dílčí sdělení svědka, která mohla mít pochopitelné důvody. Například pokud svědek úvodem ve výpovědi uvedl, že na obchodní spolupráci s žalobkyní si nevzpomíná, „protože to bylo dlouho, byla to nějaká autodoprava“, toto jistě nelze považovat za explicitní rozpor s tím, že si později přeci jen na některé obecnější aspekty spolupráce vzpomněl (byť na některé „detaily“ až poté, co mu správce daně předložil dodací listy).

47. Soud ovšem nemohl pominout napětí mezi první a druhou výpovědí svědka, který nejdřív v říjnu 2021 tvrdil, že v listopadu 2018 u žalobkyně pracoval pouze jako řidič (a od toho odvíjel vlastní odpovědi na otázky správce daně), kdežto ve druhé výpovědi v březnu 2023 si již zřetelně vzpomněl, že pracoval jenom jako speditér (otázka č. 50), a že pracoval za počítačem (otázka č. 9). Jakkoli i v první výpovědi uváděl, že později (po listopadu 2018) pracoval jako speditér, je poněkud zvláštní, že v druhé výpovědi, která následovala po uplynutí dalších cca 17 měsíců, si vzpomněl na záležitosti, o nichž předtím nevyprávěl. To samé platí pro dílčí rozpor mezi odpověďmi na otázky č. 3 a č. 5 ohledně toho, co vezl žalobkyni, z níž plyne, že jí vezl „železo“, a odpovědi na otázku č. 17, že žalobkyni osobně nic nevezl. Přitom platí to samé, co i pro jiné výpovědi svědků v tomto řízení. I tato druhá výpověď – přestože svědek uvedl více, než v první výpovědi – byla opět velmi obecná. Scházelo jí jakékoliv upřesnění jím uváděných informací, například formou později zasláných dokumentů k tomuto tvrzení. Např. k tomu, že si svědek vzpomněl na dodání „železa“, soud uvádí, že takhle obecně pojaté označení stavebního materiálu nemůže rozptýlit důvodné pochybnosti vyvolané neurčitostí všech položek objednávek, dopravních listů, dodacích listů i faktur. Za zmínku stojí, že v listopadu 2018 Doliomax neměla registrovány zaměstnance, ostatně i svědek vykonával práci jen na dohodu (2 hodiny ráno, jednu odpoledne). Pokud Doliomax zboží skutečně dopravovala žalobkyni, třeba i pronajatými vozidly, žalobkyně měla nejpozději po tomto druhém výslechu pana V. navrhnout správci daně, aby vyslechla i údajné řidiče Doliomax, kteří jí měli přepravit zboží, a také měla předložit aktualizovanou identifikaci vozidel, kterými Doliomax zboží přepravovala.

48. Nelze rovněž přehlížet, že svědek V. u Doliomax pracoval na základě dohody o provedení práce. Aniž soud jakkoli zpochybňuje pracovněprávní vztahy mezi Doliomax a panem V., nepominul, že dohoda o provedení práce je pro svou povahu vhodná k příležitostnému zaměstnání. Nejde o stabilní zaměstnanecký poměr (obdobně rozsudek

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

Městského soudu v Praze z 29. 2. 2024, čj. 5 Af 10/2021-38, bod 38). Pokud tedy svědek v první výpovědi uvedl, že jako řidič v rámci své pracovní náplně vyjížděl v neděli večer a vracel se v pátek a dle svých slov byl „pořád na cestách“, již jen toto tvrzení nelícuje s povahou jejich smluvního vztahu. Takovéto pracovní vytížení jistě neodpovídá dohodě o provedení práce. Přestože pan V. pracoval na dohodu a přestože působil jako vytížený řidič (viz jeho první výpověď), měl také podepsat smlouvu mezi žalobkyní a Doliomax, resp. posléze i dílčí doklady. Taková tvrzení žalobkyně nepůsobí hodnověrně. Soud k tomu připomíná, že v rámci dohody o provedení práce je možné u jednoho zaměstnavatele odpracovat maximálně 300 hodin ročně. Soud míní, že žalobkyně nepředložila uvěřitelnou verzi událostí ani tím, že poukázala na neurčité odpovědi jejího „klíčového“ svědka, který pro Doliomax mohl pracovat jen po velmi omezenou dobu.

49. Souhrnně k této části soud uvádí následující. Přestože žalobkyně namítla, že se svědci nemohli na své výpovědi připravit, konečné rozpory ve výpovědích nejsou zvláště zásadní. V obsahu jednotlivých výpovědí ovšem daňové orgány ani soud neidentifikovaly dostatečně konkrétní okolnosti, které by byly způsobilé rozptýlit pochybnosti ohledně fakticity konkrétních plnění. Poté, co správce daně zpochybnil skutečnosti uvedené na primárních daňových dokladech, bylo na žalobkyni, aby prokázala, že obchodní spolupráce se uskutečnila tak, jak tvrdila. V tomto smyslu mohly mít důkazní hodnotu i výsledky, pokud by však z nich bylo možné vyvodit konkrétní zjištění, a optimálně doplnila-li by je žalobkyně také odpovídajícími listinnými důkazy (např. fotografie objednávaného zboží, záznam komunikace z WhatsApp, záznamy či soupisy telefonních hovorů apod.). S ohledem na zbylá zjištění správce daně se realizace plnění ve shodě s tvrzeními žalobkyně nejevila příliš pravděpodobnou. V tomto směru není podstatné ani to, že k výsledkům došlo teprve mnoho měsíců po tvrzeném uskutečnění plnění. S ohledem na procesní lhůty, ale i přístup svědků (soudu neuniklo, že z termínů určených pro výsledky se pan V., pan T. i paní T. několikrát omlouvali či se k výsledkům vůbec nedostavili), daňové orgány svědky vyslechly, jakmile to bylo možné. Výpovědi svědků ani písemné důkazní prostředky nevyvrátily pochybnosti daňových orgánů o tom, že k plnění došlo tak, jak ho deklarovala žalobkyně.

50. Odkazy žalobkyně na rozsudky NSS z 31. 7. 2024, čj. 2 Afs 25/2023-55, a z 16. 1. 2020, čj. 8 Afs 23/2018-37, č. 3976/2020 Sb. NSS, nejsou přiléhavé, neboť daňové orgány po žalobkyni nepožadovaly, aby prokázala tvrzené skutečnosti s absolutní jistotou, ale aby prokázala dostatečnou míru pravděpodobnosti. Přinejmenším poté, co správce daně u žalobkyně zahájil daňovou kontrolu (cca po 20 měsících od prověřovaného zdaňovacího období), žalobkyně měla dbát zvýšené pozornosti o to, aby nepřišla o jakýkoli důkazní prostředek, který by mohl prokázat fakticitu jí deklarovaných plnění.

51. Na závěr soud shrnuje, že daňové orgány přednesly plejádu pochybností o faktickém uskutečnění žalobkyní tvrzeného plnění. Poukázaly na přesprávanou obecnou formulaci smlouvy, kterou trpěly také dílčí objednávky, dodací listy i daňové doklady, z nichž nebylo možné zjistit, zda a jak na sebe navazovaly. Daňové orgány neopomněly nejasnost spočívající v tom, že nebylo jasné, kdo jménem Doliomax uzavřel smlouvu s žalobkyní. Vznely také nepřehlédnutelné pochybnosti o Doliomax a poukázaly na dílčí rozpory ohledně dopravy zboží. Soud shledal, že žalobkyně nepředložila dostatek konkrétních tvrzení a na ně navazujících důkazních prostředků, kterými by byla schopna rozptýlit pochybnosti správce daně. Plátce DPH zpravidla nemůže unést důkazní břemeno stran plnění, pokud bez dostatečné opory v listinných podkladech spoléhá na jinak jen obecné výpovědi svědků, a to zvláště v situaci, kdy jednatelka T. popřela, že uzavřela smlouvu s žalobkyní. Soud tedy ve

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

shodě s daňovými orgány uzavírá, že žalobkyně neprokázala splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání odpočtu DPH za listopad 2018.

#### IV. Závěr a náklady řízení

52. Soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

53. O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla ve sporu úspěšná a žalovanému nevznikly žádné účelně vynaložené náklady nad rámec jeho běžné činnosti. Soud tedy nepřiznal náhradu nákladů řízení žádnému z účastníků (výrok II).

#### 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 NSS.

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 NSS. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet NSS lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Praha 23. července 2025

**Martin Lachmann v. r.**  
předseda senátu