



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Josefa Straky a Mgr. Karla Ulíka ve věci

žalobce: **D. G.**
IČO: X, sídlem X
zastoupený advokátkou Hanou Rodovou
sídlem Šítkova 233/1, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 9. 2020, č. j. 35314/20/5300-22441-712931,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a shrnutí daňového řízení

1. Žalobce v přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden 2017 uplatnil nárok na odpočet v celkové výši 40 084 Kč ze základu daně v celkové výši 190 875 Kč, kdy celková přiznaná daň by činila 798 Kč. Nárok na odpočet byl uplatňován z titulu plnění přijatého od společnosti Podolí Invest s. r. o. (dále jen „společnost **Podolí**

Shodu s prvopisem potvrzuje: B. M.

Invest“) na základě faktury - daňového doklad č. 28/01/2017 ze dne 28. 1. 2017 (dále jen „**daňový doklad č. 28/01/2017**“, k jeho obsahu podrobněji viz odstavec 23 tohoto rozsudku). Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) však s ohledem na nízkou ekonomickou výkonnost vykazovanou v žalobcově daňovém přiznání pojal pochybnost, zda jsou údaje odůvodňující nárok na odpočet správné a zda bylo vykazované plnění skutečně přijato. Za tímto účelem prvostupňový správce daně zahájil vůči žalobci postup k odstranění pochybností.

2. V průběhu postupu k odstranění pochybností žalobce tvrdil, že mu společnost Podolí Invest poskytovala služby na základě mandátní smlouvy a jednotlivé služby na dané období byly specifikovány objednávkovými listy. Služby poskytované společností Podolí Invest měly spočívat ve vyhledávání a zajišťování nových pracovních kontaktů a zakázek, provádění kontrolních zjištění u probíhajících zakázek, vyhledávání nových pracovníků ostrahy a jejich školení. Vedle zmiňovaného daňového dokladu č. 28/01/2017 žalobce dále předložil objednávkový list č. 1/2017 ze dne 28. 12. 2016 (dále jen „**objednávkový list č. 1/2017**“), výdajový pokladní doklad ze dne 28. 1. 2017 č. 17HV0007 (dále jen „**výdajový pokladní doklad**“), příjmový pokladní doklad ze dne 28. 1. 2017 č. 28/01/17 (dále jen „**příjmový pokladní doklad**“) a mandátní smlouvu ze dne 1. 8. 2016 (dále jen „**mandátní smlouva**“); k obsahu těchto listin podrobněji viz odst. 24 až 25 tohoto rozsudku. Správce daně však dospěl k závěru, že žalobcem předložené listiny prokazují dovršení hmotněprávních aspektů pouze po formální stránce, avšak neplyne z nich faktické uskutečnění zdanitelného plnění způsobem, jaký žalobce deklaroval v daňovém přiznání, tudíž nedošlo k odstranění pochybností. Proto vůči žalobci zahájil daňovou kontrolu za zdaňovací období leden 2017.
3. V průběhu daňové kontroly žalobce popsal, že jeho hlavní ekonomickou činností je provozování bezpečnostní agentury a zajišťování ostrah objektů na základě objednávek zákazníků (odběratelů). Jde o jeho jedinou ekonomickou činnost, kterou vykonává přímo u svých odběratelů. Vlastní zaměstnance nemá, proto své služby poskytuje odběratelům prostřednictvím subdodávek, kdy jeho největším dodavatelem byla právě společnost Podolí Invest. Ta vyhledává pro žalobce nové zákazníky, školí nové pracovníky a provádí kontrolní činnost. Komunikace probíhá se Z. D., tehdejším jednatelem společnosti Podolí Invest. K realizaci obchodů dochází tak, že ke každému období je vystaven objednávkový list, který je součástí daňového dokladu, přijatá plnění se pak dále fakturují konečným odběratelům. K prokázání svých tvrzení žalobce předložil čestné prohlášení zmiňovaného Z. D. (jednatele společnosti Podolí Invest) ze dne 27. 10. 2017. Současně žalobce žádal, aby byl Z. D. vyslechnut jako svědek. V průběhu daňové kontroly dále žalobce postupně předložil sérii daňových dokladů (faktur), které on sám vystavoval svým odběratelům (k tomu viz níže odst. 27 tohoto rozsudku). Dále předložil dohody o provedení práce uzavřené s různými osobami včetně soupisu odpracovaných hodin za leden 2017 (k tomu viz níže odst. 28 tohoto rozsudku).
4. Daňová kontrola byla ukončena dne 21. 3. 2018 projednáním zprávy o daňové kontrole, v níž správce daně shrnul, že listiny předložené žalobcem neprokazují faktické uskutečnění jím deklarovaného plnění. Z obsahu čestného prohlášení Z. D. ze dne 27. 10. 2017 správce daně nedovodil žádnou vazbu k plnění deklarovaného daňovým dokladem č. 28/01/2017. K návrhu na důkaz svědeckou výpovědí Z. D. správce daně poukázal na průběh řízení, v němž se navrhovaný svědek ani po opakovaných pokusech o předvolání nedostavil k výslechu, stejně tak byl neúspěšný pokus o jeho předvedení policií, která jej nebyla

schopna na adrese jeho pobytu dohledat. Správce daně proto shledal důkaz svědeckou výpovědí Z. D. za neproveditelný. K fakturám vystavených žalobcem jeho odběratelům i ke smlouvám s těmito odběrateli správce daně uvedl, že prokazují toliko vystavení dokladů za deklarovaná plnění, ale neprokazují přijetí plnění deklarovaného daňovým dokladem č. 28/01/2017. Dohody o provedení práce včetně soupisu odpracovaných hodin za leden 2017 sice dokládají, že osoby uvedené na těchto listinách provedly hlídku, nelze však identifikovat souvislost s plněním deklarovaným daňovým dokladem č. 28/01/2017. Správce daně tedy shledal za neprokázané, že žalobce deklarované plnění fakticky přijal, a proto na základě tohoto plnění nemohl nárokovat odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro předmětná zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“). Na základě výsledku daňové kontroly správce daně vydal dne 7. 5. 2018 platební výměr č. j. 2772228/18/2124-52521-209306 (dále jen „platební výměr“), jímž byla žalobci za období leden 2017 vyměřena DPH ve výši 26 838 Kč odpovídající rozdílu mezi přiznanou a stanovenou daní.

5. Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které postupně doplňoval a rozšiřoval. Brojil v něm zejména proti skutkovým závěrům prvostupňového správce daně a způsobu hodnocení provedených důkazů. V průběhu odvolacího řízení žalobce předložil nové čestné prohlášení Z. D. ze dne 5. 6. 2018 a spolu s ním i vlastnoručně psané poznámky mající prokazovat pravdivost tohoto prohlášení. Dále žalobce v průběhu odvolacího řízení navrhl doplnění důkazu svědeckou výpovědí řady svých bývalých pracovníků, mezi nimi i J. H. a D. H., a dále svědeckou výpovědí Ing. M. C., který zastupoval jeho odběratele TOPENSTAV s. r. o. V doplňujících podáních navrhl též důkaz čestnými prohlášeními těchto tří zmiňovaných osob.
6. Žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 9. 2020, č. j. 35314/20/5300-22441-712931 (dále jen „napadené rozhodnutí“) odvolání žalobce zamítl a platební výměr potvrdil. Žalovaný se ztotožnil s pochybnostmi správce daně, zda plnění deklarované na základě daňového dokladu č. 28/01/2017 skutečně poskytla společnost Podolí Invest. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) žalovaný zdůraznil, že v případě pochybností je důkazní břemeno ohledně uskutečnění předmětného plnění na straně žalobce, který však důkazní břemeno neunesl. Nově předložené prohlášení Z. D. ze dne 5. 6. 2018 vyhodnotil žalovaný jako neprůkazné, stejně jako předchozí čestné prohlášení téže osoby ze dne 27. 10. 2017. K návrhu na důkaz svědeckým výslechem bývalých žalobcových pracovníků žalovaný konstatoval, že žalobci byla v návaznosti na tento důkazní návrh zaslána výzva, aby upřesnil, k jaké skutečnosti mají být navrhovaní svědci vyslechnuti a aby poskytl kontaktní údaje na tyto svědky; žalobce však sdělil toliko telefonní čísla navrhovaných svědků. Tato žalobcem poskytnutá telefonní čísla přitom byla buďto neexistující, nebo mimo provoz. Funkční bylo pouze číslo na J. H., který však volající úřední osobně sdělil, že je vážně nemocen, neboť byl deset dnů v kómatu, leží ve zdravotnickém zařízení a nejméně dalších pět měsíců bude hospitalizován. Žalovaný proto uzavřel, že za situace, kdy nemá k dispozici kontaktní údaje navrhovaných svědků a ani žalobce mu je po výzvě nesdělil, nelze důkaz jejich výslechem provést. Na svědka Ing. M. C. sice žalobce kontakt poskytl, nicméně současně tohoto svědka označil za zástupce svého odběratele TOPENSTAV s. r. o., proto provedení tohoto výslechu žalovaný vyhodnotil jako nadbytečné. K návrhu na důkaz čestnými prohlášeními zmiňovaných osob žalovaný konstatoval, že i když žalobce tato čestná prohlášení navrhl k důkazu, tak je zároveň nikdy nepředložil, proto jimi nebylo možno důkaz provést.

II. Obsah podání účastníků

7. Proti napadenému rozhodnutí podal žalobce žalobou podle zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).
8. Žalobce předně nesouhlasí se závěrem, že by neunesl důkazní břemeno. Důkazní břemeno ve skutečnosti neunesly orgány finanční správy. Rozsáhlou argumentaci v odůvodnění napadeného rozhodnutí o rozložení důkazního břemene považuje žalobce za nesprávnou a účelovou, neboť akcentuje jen okolnosti vyhovující žalovanému a většinu podstatných okolností pomíjí. K přenesení důkazního břemene proto nedošlo a dojít nemohlo. Podle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném ke dni vydání napadených rozhodnutí (dále jen „daňový řád“) je správce daně povinen existenci vážných a důvodných pochybností prokázat. V posuzované věci však správce daně existenci těchto pochyb nejenže neprokázal, ale v podstatě ani neprokazoval, neboť svou činnost omezil toliko na hodnocení důkazů navržených a předložených žalobcem. Pouhé konstatování pochybností nebo opakované a obecně formulované výzvy k prokázání přijetí plnění a jeho užití při ekonomické činnosti nelze považovat za důkaz. Svou argumentaci žalobce podpořil citací z rozsudků NSS ze dne 7. 2. 2008, č. j. 5 Afs 37/2007 - 49, ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007 - 147, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, a z rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 5. 2008, č. j. 8 Ca 100/2006 - 63.
9. Žalobce dále rekapituluje jednotlivé důkazní prostředky, které v průběhu daňové kontroly předložil a které dle jeho názoru dokládají faktické přijetí deklarovaného plnění. Dle žalobce jsou tyto důkazní prostředky rozsáhlé a zároveň takové, s nimiž se lze v praxi běžně setkat, a jejichž předložení lze po podnikateli spravedlivě požadovat, tím spíše v situaci, kdy orgány finanční správy rezignovaly na dokazování. Dokumentaci, kterou žalobce za účelem doložení posuzovaného plnění vypracoval a uchoval, považuje za rozsáhlou v poměru k hodnotě předmětného plnění.
10. Žalobce dále namítá, že žalovaný přisuzoval důkazům předloženým až v odvolacím řízení nižší důkazní sílu, ačkoliv jde stále o důkazy stejné hodnoty, bez ohledu na to, zda byly předloženy již v řízení prvoinstančním nebo až v odvolacím. Daňový řád umožňuje daňovým subjektům navrhopvat nové důkazní prostředky k jejich tvrzením i v odvolacím řízení, proto je nezákonné k takto navrženým důkazům přistupovat jako k důkazům druhého řádu. Předložení části důkazů až v odvolacím řízení žalobce vysvětluje tím, že v průběhu odvolacího řízení změnil právní zastoupení, což sebou logicky neslo potřebu doplnění argumentace.
11. Nejrozsáhlejší žalobní bod brojí proti hodnocení provedených důkazů, které žalobce považuje za neobjektivní, účelově dezinterpretované a jednostranně soustředěné na výklad jdoucí k jeho tíži. Opětovně zdůrazňuje, že uchoval značný rozsah dokumentace, který po něm lze spravedlivě požadovat, a naopak považuje za nepředstavitelné, že by běžný podnikatel v obchodech daného typu běžně uchovával více dokladů, než kolik v průběhu daňového řízení předložil on. Není mu jasné, co víc měl orgánům finanční správy předkládat a co by je o oprávněnosti jeho nároku přesvědčilo. Jejich představy se vymykají obchodní realitě a pomíjejí objem dokladů, které uchoval a předložil. Žalobce považuje za absurdní, že standardní popis fakturovaných činností je pro orgány finanční správy nedostačující a dokonce podle nich svědčí v jeho neprospěch. Domnívá se, že výsledek daňové kontroly byl spíše než na předložených důkazech založen na předem učiněných představách finanční správy, proto ani neměl možnost svůj nárok prokázat. Takto účelové

hodnocení důkazů považuje žalobce za nepřijatelné, k čemuž poukazuje na části rozsudků NSS ze dne 18. 6. 2018, č. j. 3 Afs 29/2017 - 53, a ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60.

12. Za konkrétní příklad účelového hodnocení důkazů žalobce považuje přístup žalovaného k návrhu na svědecký výslech Z. D.. Žalovaný totiž výslovně přičítá žalobci k tíži, že nevyvinul dostatečné úsilí, aby zajistil přítomnost svědka u výslechu, což je však v rovině veřejného práva zcela nepřijatelné a absurdní. Zajištění přítomnosti svědka má být zcela v moci orgánů finanční správy, které k tomu mají možnosti a pravomoci, proto nemohou tuto povinnost přenášet na žalobce. Naopak, aktivita žalobce k předvedení svědka by mohla vést ke zpochybnění věrohodnosti svědkovy výpovědi. Žalobce rovněž odmítá nařčení žalovaného, že by s předloženými důkazními prostředky jakkoli manipuloval, což žalovaný dovozuje jen z toho, že k důkazu bylo předloženo čestné prohlášení Z. D.. Předložení čestného prohlášení žalobce považuje za běžnou praxi. Nadto mu žalovaný nesmyslně vyčítá písařské chyby v tomto čestném prohlášení, ačkoliv jej žalobce nevystavoval. Rovněž není podstatné, že Z. D. vystavoval čestné prohlášení v době, kdy již nebyl jednatelem, neboť obsah prohlášení potvrzuje faktické plnění ve vztahu ke kontrolovanému období. Ostatně, svědecký výslech Z. D. by se také konal v době, kdy již nebyl jednatelem.
13. Další příklad účelového hodnocení důkazů dle žalobce spočívá v tom, že žalovanému ke zpochybnění průkaznosti objednávkového listu č. 1/2017 postačuje pouze to, že na tento list není výslovně odkazováno v daňovém dokladu č. 28/01/2017.
14. Žalobce rovněž připomíná, že on sám navzdory omezujícímu postupu orgánů finanční správy navrhoval důkazy dalšími čestnými prohlášeními a výslechy dalších svědků, avšak jeho závažný zdravotní stav mu znemožňoval, aby tyto důkazy zajistil. Žalobce přitom svůj neutešený zdravotní stav dokládá lékařskou zprávou, avšak žalovaný tuto skutečnost nijak nezohlednil a pro provedení navržených důkazů nic neučinil.
15. Žalobce dále namítá, že žalovaný odmítl provést důkazy navržené v odvolacím řízení. Odůvodnění tohoto odmítnutí žalovaný založil pouze na tvrzení, že navržené důkazy nejsou způsobilé zvrátit jeho stanovisko, aniž by svůj postup blíže odůvodnil, čímž založil vadu nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Hodnotí-li navíc žalovaný ostatní důkazy pouze v neprospěch žalobce, pak ho tím staví do situace, kdy mu znemožňuje jeho tvrzení prokázat. Orgány finanční správy sice konstatovaly, že žalobce neprokázal skutečné přijetí plnění, ale nijak se nevypořádaly s tím, že žalobce za poskytnuté služby zaplatil. V této souvislosti žalobce odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02 a v něm připomínanou zásadu *in dubio mitius* při ukládání a vymáhání daní.
16. V závěru žalobce navrhuje provedení důkazů navržených již v řízení před orgány finanční správy. Jednak trvá na provedení důkazu svědeckou výpovědí Z. D., která je způsobilá prokázat tvrzení o skutečném provedení zdanitelného plnění a detailech spolupráce. Rovněž navrhuje zopakovat důkaz čestnými prohlášeními Z. D.. Dále navrhuje důkaz k žalobě připojeným čestným prohlášením Ing. M. C. ze dne 14. 11. 2020, jenž ve zkoumaném období zastupoval žalobcova obchodního partnera TOPENSTAV s. r. o. a který v předmětném prohlášení potvrzuje, že za zmiňovanou společnost osobně jednal se společností Podolí Invest a jejím jednatelem Z. D.. Dále navrhuje důkaz k žalobě připojenými čestnými prohlášeními J. H. a D. H. ze dne 16. 11. 2020, které v předmětném období zaměstnával. Jejich prohlášeními má být prokázáno, že jednatel společnosti Podolí

Invest Z. D. a jím zmocněné osoby kontrolovali činnost zmiňovaných zaměstnanců a že proběhla zaměstnanecká školení. Konečně žalobce navrhl důkaz dotazem na příslušnou OSSZ ohledně počtu zaměstnanců žalobce v pracovním poměru ve zkoumaném období, čímž má být prokázáno, že žalobce neměl dostatečné personální kapacity na to, aby sám zajišťoval předvýběr zaměstnanců a jejich následné proškolení, přičemž nepokládá za nic neobvyklého, že tyto činnosti neprováděl sám, ale že za tímto účelem využil služeb společnosti Podolí Invest.

17. Žalovaný ve vyjádření k žalobě primárně odkazuje na relevantní části napadeného rozhodnutí. Opětovně vysvětluje způsob rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, rekapituluje výčet důkazních prostředků předložených žalobcem a shrnuje, jaké skutkové závěry z nich byly učiněny, případně proč některé důkazy nebyly provedeny. Podrobněji se věnuje otázce důkazní síly čestných prohlášení, k čemuž odkazuje na závěry rozsudku NSS ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013 - 37, a zdůrazňuje, že čestná prohlášení sice byla v průběhu daňového řízení navržena k důkazu, avšak nebyla žalobcem nikdy předložena, proto je při rozhodování o jeho odvolání nebylo možno nijak zhodnotit. K žalobě přikládána čestná prohlášení Ing. M. C., J. H. a D. H. nemohou být důkazem podporujícím nárok na DPH, neboť tu nebyla v době rozhodování. K žalobcem vytykánému neprovedení svědecké výpovědi Z. D. žalovaný připomíná, že v průběhu daňového řízení byly činěny opakované pokusy o předvolání i předvedení tohoto svědka, a to i za součinnosti Policie ČR, avšak marně. V podrobnostech žalovaný odkazuje na příslušné části spisového materiálu. Pokud jde o další navržené svědky, tak žalobce v průběhu daňového řízení vůbec nesdělil jejich identifikační údaje, sdělil pouze jejich telefonní čísla, na nichž se žalovaný pokoušel svědky kontaktovat, avšak poskytnutá telefonní čísla se ukázala jako nefunkční. Podařilo se dovolat pouze J. H., který však telefonicky sdělil, že je vážně nemocen a že bude hospitalizován ještě dalších pět měsíců. Žalovaný je tedy přesvědčen, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí dostatečně srozumitelně vysvětlil, proč některé důkazy neprovedl a proč provedené důkazy nevyhodnotil jako osvědčující nárok žalobce, přičemž toto odůvodnění odpovídá požadavkům volného hodnocení důkazů ve smyslu rozsudku NSS ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 36/2011 - 108. Jím uvedené důvody pro neprovedení některých důkazních návrhů korespondují s požadavky nálezu Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. ÚS 118/09 i na něj navazující judikatury NSS. K žalobní argumentaci zásadou *in dubio mitius* dle nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02 žalovaný uvádí, že tato zásada se vztahuje na případy, kdy je určitá právní norma neurčitá a umožňuje dvojí výklad vzbuzující pochybnosti o svém obsahu, avšak zároveň jsou oba případy argumentačně obhajitelné. Taková situace však v posuzované věci nenastala. S ohledem na uvedené žalovaný navrhuje žalobu zamítnout.
18. Na vyjádření žalovaného zareagoval žalobce replikou, ve které konstatuje, že názor žalovaného se shoduje s odůvodněním napadeného rozhodnutí, a proto v podrobnostech odkazuje na žalobu a rámcově shrnuje její podstatné body.

IV. Posouzení soudem

19. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené

rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.)

20. Soud o žalobě rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání. Soud nepovažoval za nezbytné nařizovat jednání, neboť veškeré rozhodné skutečnosti bylo možno zjistit z obsahu správního spisu. Vady, k nimž by bylo nutné přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.
21. První z žalobních bodů směřoval k otázce rozložení důkazního břemene. Tato otázka byla judikaturou opakovaně vyložena, poukázat lze např. na rozsudek NSS ze dne 26. 7. 2018, č. j. 7 Afs 238/2017 - 25, odst. 11 až 13: „[11] *Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení důkazními prostředky (zejména účetnictvím a daňovými doklady). [12] Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví, jiných povinných záznamů či tvrzení se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. rozsudky ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36). [13] Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě § 72 odst. 1, věty první, zákona o DPH, podle něhož nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1, věty první, zákona o DPH, dle kterého plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. Daňový doklad pak musí mj. obsahovat údaje o plátcu uskutečňujícím plnění a o rozsahu a předmětu plnění (§ 28 odst. 2 zákona o DPH). Jestliže je rozsah zdanitelného plnění uveden na daňovém dokladu natolik obecným způsobem, že není seznatelné, v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto, má plátce daně povinnost prokázat, v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 165/2006-133). Daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo mu ono plnění poskytl. Tento "poskytovatel" totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně a mohlo být požádáno o jeho vydání (srov. rozsudky zdejšího soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63; ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71; ze dne 31. 7. 2013, č. j. 9 Afs 57/2012-26; ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 152/2013-49; ze dne 9. 7. 2015, č. j. 9 Afs 233/2014 - 26; ze dne 8. 10. 2015, č. j. 4 Afs 186/2015-34; ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015 - 17; ze dne 13. 4. 2016, č. j. 10 Afs 160/2015-32; ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 35; ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28; ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015-45; ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 109/2015-35; ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 246/2016-33; ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 35/2017-34, či ze dne 20. 7. 2017 č. j. 1 Afs 10/2017-39, či nedávný rozsudek ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 327/2017 - 61)“ [zdůraznění zde i dále v textu doplněno zdejším soudem].*

22. V nyní posuzované věci žalovaný i správce daně otázku rozložení daňového břemene uchopili zcela v duchu výkladu výše odkazované judikatury. Soud shodně s orgány finanční správy konstatuje, že žalobce svým tvrzením o přijetí zdanitelného plnění od společnosti Podolí Invest a předložením daňového dokladu č. 28/01/2017 splnil toliko svou primární důkazní povinnost. Jestliže správce daně s odkazem na údaje v daňovém priznání poukázal na celkově nízkou vykazovanou ekonomickou výkonnost žalobce, pak tím založil důvodnou pochybnost o správnosti údajů odůvodňujících nárok na odpočet, čímž – v souladu s výkladem shora citované judikatury – přešlo důkazní břemeno na žalobce v tom smyslu, aby jím předestřená tvrzení podpořil konkrétními důkazními prostředky.
23. V době uplatnění nároku na odpočet byl jediným předloženým důkazním prostředkem daňový doklad č. 28/01/2017. Z jeho obsahu vyplývá, že je v něm jako dodavatel (a současně výstavce dokladu) označena společnost Podolí Invest, jako odběratel je označen žalobce, předmět plnění je specifikován „*Fakturujeme vám: Za zprostředkovatelkou činnost za měsíc Leden*“, vyúčtovaná částka činí 150 040 Kč včetně DPH (resp. 124 000 Kč bez DPH), den 28. 1. 2017 je uveden jako datum uskutečnění zdanitelného plnění i datum splatnosti. Soud zcela souhlasí s žalovaným i správcem daně, že v předmětném daňovém dokladu je rozsah zdanitelného plnění specifikován velmi všeobecně, takže z něj není možno bez dalšího určit, o jaké plnění se mělo jednat, natož zda se toto plnění fakticky uskutečnilo. Skutečnost, že daňový doklad č. 28/01/2017 je formálně bezvadný, sama o sobě ještě neprokazuje nárok na odpočet DPH, jehož základem není formální doklad, ale faktická existence zdanitelného plnění (srov. rozsudek NSS ze dne 23. 1. 2021, č. j. 4 Afs 235/2020 - 41, odst. 54, a tam citovanou judikaturu). Za této situace bylo nadále na žalobci, aby prokázal konkrétní rozsah jím deklarovaného plnění, a tedy i to, že se toto plnění fakticky uskutečnilo.
24. V průběhu navazujícího postupu k odstranění pochybností žalobce předložil vedle již zmiňovaného daňového dokladu č. 28/01/2017 dále tyto listiny:
- **Objednávkový list č. 1/2017**, v němž je jako dodavatel označena společnost Podolí Invest a jako odběratel je označen žalobce, přičemž
 - v řádku „1) specifikace zboží/služby“ se uvádí „*Objednávám u Vás: zprostředkování služeb*“,
 - v řádku „2) Termín a místo dodání“ se uvádí „*zprostředkování služeb od 1. 1. 2017 do 31. 1. 2017*“ a „*administrativně hosp. činnost od 1. 1. 2017 do 31. 1. 2017*“,
 - v řádku „3) Cena“ se uvádí „*zprostředkování služeb - 76 000 Kč bez DPH*“ a „*administrativně hosp. činnost - 48 700 Kč bez DPH*“
 - v řádku „4) Místo a datum splatnosti, způsob fakturace“ se uvádí „*fakturaci služeb vystavte na jednu fakturu s datem zdanitelného plnění*“ a „*platba proběhne v hotovosti s potvrzením o přijetí (příjmový doklad)*“;
 - **výdajový pokladní doklad**, v němž je jako dodavatel označena společnost Podolí Invest a jako odběratel je označen žalobce, datum uskutečnění zdanitelného plnění i datum platby je uvedeno datum 28. 1. 2017, v řádku označení dodávky je uvedeno „*Úhrada FP č. 17111035, Faktura dodavatele - služby*“ s údajem o ceně v částce 124 000 Kč bez DPH, tj. 150 040 Kč včetně DPH s dodatkem „*Výdej z pokladny: Pokladna*“;

- **příjmový pokladní doklad**, v němž společnost Podolí Invest stvrzuje přijetí částky 150 040 Kč od žalobce se specifikací účelu platby jako „zprostředkování“.
 - **mandátní smlouvu**, z jejíhož obsahu vyplývá, že byla uzavřená mezi žalobcem a společností Podolí Invest, která se coby mandatář zavazovala provádět ve prospěch žalobce (mandanta) za úplatu různé služby specifikované jako zprostředkování obchodu a služeb, služby v oblasti administrativy, poradenská a konzultační činnost, poskytování technických služeb dle jeho pokynů.
25. Obsah výše specifikovaných podkladů dle soudu ve svém souhrnu osvědčuje, že ze strany společnosti Podolí Invest (dodavatele) byla žalobci (odběrateli) účtována celková částka 150 040 Kč a že žalobce tuto částku vyplatil v hotovosti. Zároveň však nijak neosvědčují, zda vyplacení předmětné částky skutečně korespondovalo s faktickým uskutečněním plnění, jež mělo spočívat ve všeobecně formulovaném zprostředkování a administrativních činnostech. Připojená mandátní smlouva sice osvědčuje, že mezi žalobcem a společností Podolí Invest byla sjednána obchodní spolupráce, nicméně ani ve spojení s ostatními zmiňovanými listinami neprokazuje, že se deklarované plnění fakticky uskutečnilo, ani že jeho rozsah byl právě takový, jak uváděl žalobce v průběhu postupu k odstranění pochybností. Žalobce totiž tvrdil, že rozsah plnění se ve skutečnosti týkal služeb spočívajících v zajišťování nových pracovních kontaktů a zakázek, v provádění kontrolních zjištění u probíhajících zakázek nebo ve vyhledávání nových pracovníků ostrahy a jejich školení. Takto rámovaný rozsah služeb však dle soudu lze těžko vydedukovat ze všeobecných údajů typu „zprostředkování služeb“ či „administrativně hosp. činnost“, jež se vyskytují v předkládaných listinách. V dané situaci tak důkazní břemeno stále spočívalo na žalobci.
26. Jak dál plyne z obsahu správního spisu, v průběhu daňové kontroly byla předložena série faktur, které žalobce vystavoval svým odběratelům. V těchto fakturách se skutečně vyskytují specifikace plnění poukazující na žalobcem tvrzené služby týkající se ostrahy objektů, neboť zde lze nalézt popisy jako „fakturujeme Vám za provádění kontrolních obchůzek dle uzavřené smlouvy ze dne 25. 5. 2005“ (viz faktura č. 170100003 vystavená žalobcem pro TOPTRANS EU, a. s.), nebo „fakturujeme Vám za ostrahu objektu dle uzavřené smlouvy: Název objektu: prostor zařízení staveniště EURONOVIA CS a. s. a Metrostav a. s., ostraha objektu v období 1/2017“ (viz faktura č. 170100004 vystavená žalobcem pro EUROVIA CS, a. s.), či „fakturujeme Vám za ostrahu objektu dle uzavřené rámcové smlouvy, na základě objednávky š. 100020581: ostraha 1/2017“ (viz faktura č. 170100005 vystavená žalobcem pro Metrostav, a. s.). Zároveň z nich však bez dalšího nelze dovodit žádnou spojitost s dodávkami služeb od společnosti Podolí Invest. Jinak řečeno, soud nepochybně, že žalobce v lednu 2017 skutečně poskytoval za úplatu služby ostrahy majetku různým subjektům (odběratelům), z ničeho však nelze dovodit, že tyto služby skutečně poskytoval prostřednictvím subdodavatele společnosti Podolí Invest. Skutečnost, že žalobce zajišťoval bezpečnostní služby prostřednictvím subdodavatelů, naznačuje pouze faktura č. 0317 vystavená společností Ceasar's Gladiators s. r. o. pro žalobce coby odběratele, ve které je předmět plnění popsán „fakturujeme vám za ostrahu stavby Troja za měsíc leden 2017“. Nicméně ani tento poznatek nijak nenasvědčuje tomu, že by ve zkoumaném období figurovala jako subdodavatel právě společnost Podolí Invest. Soud se proto ztotožňuje se závěry orgánů finanční správy, že série faktur vystavených žalobcem pro jeho odběratele ani faktur vystavených pro něj jeho (sub)dodavateli nijak neprokazují souvislost s deklarovaným plněním od společnosti Podolí Invest, ani nijak neprokazují

faktické uskutečnění tohoto plnění. Zcela neprůkaznými jsou pak tzv. adresní karty, které obsahují toliko kontaktní údaje zmiňovaných dodavatelů či odběratelů, avšak ve vztahu k plněním mezi nimi a žalobcem neprokazují vůbec nic, tím méně ve vztahu mezi žalobcem a společností Podolí Invest.

27. Obdobně je tomu i ve vztahu k dohodám o provedení práce a k nim přiloženému soupisu odpracovaných hodin za leden 2017. Soud souhlasí s odůvodněním zprávy o daňové kontrole, že předmětné smlouvy ve spojení se soupisem odpracovaných hodin potvrzují toliko skutečnost, že žalobce měl s osobami uvedenými v těchto smlouvách uzavřenou dohodu o provedení práce a že tyto osoby sjednané práce vykonaly. Není zde však zřejmá žádná spojitost s plněním od společnosti Podolí Invest, na jehož základě žalobce uplatnil nárok na odpočet. Jedinou indicií poukazující na souvislost se společností Podolí Invest mohou být soupisy odpracovaných hodin připojených k dohodám uzavřeným s J. H., K. N. a V. S., na nichž je ručně dopsáno „Podolí Invest s. r. o.“ včetně uvedení nečitelného podpisu, což však soud nepovažuje za věrohodný a dostatečný důkaz o tom, že by skutečně mělo jít o pracovníky, které pro žalobce zajišťovala společnost Podolí Invest.
28. Pokud jde o žalobcem předkládaná čestná prohlášení, musí soud zčásti korigovat argument žalovaného o tom, že by čestné prohlášení obecně nemohlo sloužit jako důkaz. Z rozsudku NSS ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013 - 37, na který je odkazováno ve vyjádření k žalobě, takový závěr rozhodně nevyplývá, neboť v něm bylo pouze konstatováno, že daňový řád na rozdíl od správního řádu institut čestného prohlášení výslovně neupravuje, naopak ale zdůrazňuje, že čestné prohlášení může být v daňovém řízení podle jeho povahy použito jako důkaz listinný. K povaze čestných prohlášení a jejich použitelnosti se NSS podrobně zabýval v rozsudku ze dne 21. 8. 2014, č. j. 9 Afs 139/2013 - 30, v němž mj. uvedl: *„V důkazním řízení je třeba rozlišovat čestné prohlášení daňového subjektu a čestné prohlášení jiné osoby. Čestné prohlášení daňového subjektu je pouze jeho tvrzení zachycené v písemné formě. Stejně tak jako ničím nepodložené tvrzení ústní, nemůže být tvrzení sepsané formou čestného prohlášení samo o sobě důkazem prokazující vynaložení výdaje v nějaké výši. Pokud by bylo možné ve vyměřovacím řízení považovat obecně institut čestného prohlášení za důkaz prokazující skutečnosti „čestně prohlášené“, pozbyl by institut stanovení daně podle pomůcek jakéhokoli smyslu, protože chybějící důkazní prostředky by bylo vždy možno nahradit čestným prohlášením, a tím by bylo zhojeno neunesení důkazního břemene v daňovém řízení. V rozsudku prvního senátu ve věci sp. zn. 1 Afs 77/2005 bylo posuzováno čestné prohlášení samotného žalobce. Naproti tomu, v rozsudku druhého senátu ve věci sp. zn. 2 Afs 11/2013, kterým argumentuje stěžovatel v kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud posuzoval čestné prohlášení třetích osob, nazvané jako „svědecká výpověď“, což je nepochybně něco jiného než „čestně prohlášené tvrzení daňového subjektu“. Tvrzení třetí osoby, zachycené v písemné formě bude bezesporu důkazním prostředkem, který musí být správcem daně vyhodnocen. Nicméně ani prohlášení třetí osoby nemůže zpravidla samo o sobě doložit výdaj v určité výši.“* Citovaný závěr lze shrnout tak, že čestným prohlášením sepsaným osobou odlišnou od daňového subjektu je třeba se zabývat stejně jako kterýmkoliv jiným (listinným) důkazem. Ve vztahu k nyní posuzované věci soud nicméně musí konstatovat, že orgány finanční správy této povinnosti dostaly, a to i navzdory výše zmiňované argumentační nepřesnosti na straně žalovaného. Žalobcem předkládaná čestná prohlášení Z. D. totiž byla jako důkaz provedena, a to jak první čestné prohlášení ze dne 27. 10. 2017 předložené během daňové kontroly (srov. zejm. bod 37 a 44 napadeného rozhodnutí ve spojení se str. 5 zprávy o daňové kontrole), tak i druhé čestné prohlášení ze dne 5. 6. 2018 předložené během odvolacího řízení (srov. bod 54 až 56 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

29. Ve vztahu k (prvnímu) čestnému prohlášení Z. D. ze dne 27. 10. 2017 dospěly orgány finanční správy k závěru, že jej nelze považovat za věrohodné a průkazné, neboť jednak vykazuje zásadní obsahové nedostatky (neověřený podpis, chybné IČO, chybné číslo daňového dokladu, datace po zániku jednatelské funkce Z. D.), a dále z něj není zřejmá žádná vazba na plnění vykazované daňovým dokladem č. 28/01/2017. S první částí těchto hodnotících závěrů soud nemůže souhlasit. Chybné uvedení čísla daňového dokladu i IČO lze považovat za nedostatek spíše formální, který sám o sobě důkazní hodnotu listiny nesnižuje (argumentaci žalovaného v bodě 37 napadeného rozhodnutí, že při uvádění těchto číselných údajů „by dlouholetý jednatel zřejmě nepochyboval“, soud považuje za příliš přísné hodnocení). Ani skutečnost, že předmětné čestné prohlášení bylo sepsáno v době, kdy Z. D. již nebyl jednatel společnosti Podolí Invest, bez dalšího nesnižuje jeho důkazní hodnotu, neboť samotný zánik jednatelské funkce nebrání tomu, aby určitá osoba podávala svědectví o skutečnostech z doby, kdy tuto funkci ještě zastávala. Absence úředního ověření podpisu sice může vzbuzovat pochybnost, zda autorem čestného prohlášení byl skutečně Z. D., zároveň však nezpochybňuje obsahovou věrohodnost dané listiny natolik kategorickým způsobem, jak naznačuje žalovaný v inkriminované části odůvodnění napadeného rozhodnutí. Až potud soud hodnotící závěry orgánů finanční správy nesdílí. Soud nicméně souhlasí s druhou částí hodnotících závěrů (vyjádřených především na str. 5 zprávy o daňové kontrole), a sice že z obsahu čestného prohlášení Z. D. ze dne 27. 10. 2017 není zřejmá žádná vazba na plnění, které žalobce deklaroval v daňovém přiznání na základě daňového dokladu č. 28/01/2017. V předmětném prohlášení totiž jeho autor (Z. D.) uvádí, že převzal od žalobce finanční hotovost proti daňovému dokladu č. 28/01/2017 na částku 124 000 Kč bez DPH, resp. 150 040 Kč včetně DPH, a to za dodané služby dle objednávky č. 1/2017. Tyto údaje však neposkytují žádné kvalitativně cennější informace nad rámec listin předkládaných již v průběhu postupu k odstranění pochybností (srov. odst. 24 a 25 tohoto rozsudku), neboť o povaze poskytnutých služeb je zde informováno velmi povrchně. Opět se totiž hovoří velmi obecně o „službách“ či „objednávkách“, aniž by bylo možno jakkoli dovodit, že se jednalo o žalobcem tvrzené služby související se zprostředkováním pracovníků ostražky či kontrolních činností (v kontrastu s tím srov. specifikaci na fakturách jiných dodavatelů či ve fakturách pro odběratele zmiňovaných v odst. 26 tohoto rozsudku).
30. V zásadě totéž lze uvést i k (druhému) čestnému prohlášení Z. D. ze dne 5. 6. 2018, které bylo doloženo v průběhu odvolacího řízení. V něm se opět uvádí, že Z. D. od žalobce v období ledna 2017 přijal objednávky č. 1/2017 ze dne 28. 12. 2016 za částku 150 040 Kč včetně DPH vyúčtovanou daňovým dokladem č. 28/01/2017, za který žalobce zaplatil a byl mu za to ze strany společnosti Podolí Invest vystaven příjmový pokladní doklad, přičemž společnost Podolí Invest vyúčtované služby řádně provedla a o jejich provádění vedla podrobnou evidenci, kterou předložila žalobci. Kromě posledně zmiňované části (tj. že služby byly řádně provedeny a že o nich byla vedena evidence) však předmětné prohlášení neobsahuje z hlediska informační kvality nic víc než první čestné prohlášení ze dne 27. 10. 2017. V tomto směru soud zcela souhlasí s hodnocením v bodě 37 napadeného rozhodnutí.
31. Pokud jde o žalobcovy vlastnoručně psané poznámky, jež mají údajně prokazovat pravdivost čestných prohlášení Z. D., pak i v tomto ohledu se soud zcela ztotožňuje se závěrem žalovaného (viz bod 45 napadeného rozhodnutí), že tyto poznámky jsou jednak z převážné části zcela nečitelné, přičemž ani z čitelných částí textu nelze dovodit souvislost s deklarovaným plněním.

32. Žalobci lze dát za pravdu, že za dané situace se nabízelo vyslechnout Z. D. jako svědka. Jak ovšem vyplývá z obsahu správního spisu, správce daně se v průběhu daňové kontroly o předvolání Z. D. k podání svědecké výpovědi intenzivně pokoušel. Opakovaně mu zasílal předvolání k podání svědecké výpovědi, avšak neúspěšně, proto požádal Policii ČR o jeho předvedení. Na žádost o předvedení však Policie ČR odpověděla sdělením ze dne 23. 2. 2018, č. j. KRPA-72288-2/ČJ-2018-001210, tak, že žádosti o předvedení není možno vyhovět, neboť v místě bydliště nebylo na zvoncích ani jinde uvedeno jméno Z. D., ani název společnosti Podolí Invest, a navíc tamní obyvatelé zasahujícím policistům sdělili, že jim jméno Z. D. nic neříká a že nevědí, že by zde někdo takový kdy bydlel. Správce daně přitom neměl k dispozici jiné kontaktní údaje na daného svědka než inkriminovanou adresu, kde se však dle sdělení Policie ČR nenacházel. Za těchto okolností mu tudíž nezbylo než konstatovat, že důkaz svědeckou výpovědí Z. D. není možno provést, s čímž soud zcela souhlasí. Soudu naopak není zřejmé, jak si konkrétně žalobce představuje, že by měl správce daně vyvíjet další úsilí k tomu, aby výslech Z. D. zajistil.
33. V této souvislosti nelze pominout, že předložil-li žalobce v průběhu odvolacího řízení čestné prohlášení Z. D. ze dne 5. 6. 2018, tedy z doby po ukončení daňové kontroly, pak byl zjevně schopen tohoto svědka v mezidobí zkontaktovat. Logicky tudíž musel znát i jeho aktuální kontaktní údaje. Je proto nanejvýš s podivem, že tyto kontaktní údaje nesdělil žalovanému či správci daně, ale omezil se toliko na předložení dalšího svědkova čestného prohlášení. Pokud však žalovaný v průběhu odvolacího řízení neměl k dispozici jiné kontaktní údaje, než které měl správce daně v průběhu daňové kontroly, kdy byl svědek nedohledatelný, pak těžko mohl vyvíjet nějaké rozumné úsilí za účelem zajištění jeho výslechu, vyjma vyzvání žalobce ke sdělení aktuálních kontaktních údajů na svědka. Žalobce však tyto údaje neposkytl. Za dané situace soud zcela souhlasí s tím, že žalovaný v rámci vypořádání návrhu na důkaz svědeckou výpovědí Z. D. nepřímou vytknul žalobci nedostatečnou součinnost při zajišťování svědkovy přítomnosti (viz bod 38 napadeného rozhodnutí). Nejedná se o žádné přenašlení veřejných povinností na soukromý subjekt, jak je argumentováno v žalobě, nýbrž o poukázání na absurditu zvolené procesní strategie. Bylo totiž především v zájmu žalobce, aby (považoval-li svědeckou výpověď Z. D. za zásadní důkaz) daňovým orgánům napomohl v nakontaktování tohoto jím navrženého svědka
34. Odkazuje-li žalobce v souvislosti s hodnocením důkazů na části rozsudků NSS ze dne 18. 6. 2018, č. j. 3 Afs 29/2017 - 53, a ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, pak zdejší soud konstatuje, že v žalobě citované části zmiňovaných rozsudků na nyní posuzovanou věc sice zčásti přiléhají, ovšem nikoliv ve prospěch žalobcovy argumentace. Jsou-li na str. 5 žaloby ze zmiňovaných rozsudků citovány pasáže, že „[h]odnocení důkazů však nemůže probíhat účelově tak, že některé důkazy, a to ty, které jsou ve prospěch daňového subjektu, správce daně pomine či upozadí a vyzdvihne ty, které mu jsou k tíži (a to často bez jakékoli souvislosti s podstatou věci...)“ (viz odst. 53 rozsudku NSS sp. zn. 5 Afs 60/2017), a že „[z]ávěr správce daně o skutkovém stavu věci tak nemůže být výsledkem libovůle, ale musí vyplýnout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré důkazy posouzeny ve vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena“ (viz odst. 21 rozsudku NSS sp. zn. 3 Afs 29/2017), pak pochybení v nich popisovaná nelze přičítat žalovanému ani správci daně v nyní posuzované věci. Skutečnost, že poznatky plynoucí z provedených důkazů nejsou žalobci

ku prospěchu a že s nimi není subjektivně spokojen, nelze bez dalšího považovat za výraz libovůle orgánů finanční správy či účelové dezinterpretace provedených důkazů.

35. Argumentuje-li žalobce tím, že po něm nelze spravedlivě požadovat uchování rozsáhlé dokumentace, resp. že mu tuto povinnost žádný právní předpis neukládá, pak je třeba připomenout, že uplatnění nároku na odpočet daně není povinností, nýbrž právem daňového subjektu (srov. § 72 zákona o DPH). Pokud tedy žalobce neuchovává potřebné doklady jen s poukazem na to, že taková povinnost po něm není vyžadována, pak má pravdu leda potud, že podnikatel skutečně není výslovně povinen dokumentaci o jednotlivých plněních uchovávat a může se rozhodnout tak nečinit, aniž by se dopouštěl porušení nějaké povinnosti. V takovém případě se však zároveň připravuje o možnost uplatnit odpočet za příslušné období a následně si o tuto hodnotu snížit daň na výstupu. Jak přitom bylo vysvětleno výše (viz judikatura citovaná v odstavci 21 tohoto rozsudku ve spojení s § 72 a § 73 zákona o DPH), nárok na odpočet vzniká, jestliže daňový subjekt splnění podmínek pro jeho přiznání relevantním způsobem doloží. Nelze proto úspěšně namítat, že by nárok na odpočet měl být přiznáván jen proto, že uchování dokladů pro jeho přiznání není explicitně stanovenou povinností.
36. Lichá je rovněž žalobní argumentace, že se žalovaný a správce daně omezili pouze na hodnocení předložených důkazů, aniž by prováděli konkrétní dokazování ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. K tomu soud odkazuje na rozsudek NSS ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, odst. 31, který k dané otázce konstatoval: *„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 natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, 9 Afs 152/2013 49). Z uvedeného vyplývá, že potřeba samostatného dokazování za účelem prokázání konkrétních pochybností [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu] by byla namístež za situace, pokud by orgány finanční správy chtěly předložené důkazy znevěrohodnit, resp. zpochybnit skutečnosti, které z nich vyplývají. Tak by tomu bylo například tehdy, pokud by orgány finanční správy dovozovaly, že předložené doklady ve skutečnosti vystavila jiná osoba, než která je na nich uvedena (srov. např. rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63), k čemuž by musely obstarat relevantní protidůkaz. Závěry žalovaného ani správce daně však nestojí na tom, že by žalobcem předkládané listiny zachycovaly skutečnosti v rozporu s realitou či že by jejich obsah byl klamavý, ani nijak nerozporují skutečnosti z nich plynoucí. Jejich závěry stojí primárně na tom, že skutečnosti plynoucí z daných listin nepostačují k prokázání žalobcových tvrzení. V takovém případě skutečně postačovalo provést hodnocení předložených důkazů, bez nutnosti opatřovat samostatné protidůkazy či vést zvláštní dokazování za účelem zpochybnění již provedených důkazů. Cituje-li žalobce v souvislosti s danou námitkou z rozsudků NSS ze dne 7. 2. 2008, č. j. 5 Afs 37/2007 - 49, ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs*

67/2007 - 147, a ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, a z rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 5. 2008, č. j. 8 Ca 100/2006 - 63, pak zdejší soud konstatuje, že žalobce si závěry těchto rozsudků vykládá mylně, neboť jeho argumentaci nepodporují (naopak popisují rozložení důkazního břemen v daňovém řízení v zásadě shodně jako judikatura odkazovaná v odst. 21 tohoto rozsudku). Tento žalobní bod je tedy nedůvodný.

37. Za lichou soud považuje rovněž žalobní námitku, že žalovanému ke zpochybnění objednávkového listu č. 1/2017 údajně postačovalo pouze to, že na něj nebylo odkazováno v daňovém dokladu č. 28/01/2017. Tato námitka vychází opět z mylné úvahy, že orgány finanční správy zpochybňovaly konkrétní skutečnosti plynoucí z objednávkového listu č. 1/2017. Tak tomu ale nebylo, hodnotící závěry orgánů finanční správy spočívaly na tom, že z předmětného důkazu určitá (žalobcem tvrzená) skutečnost vůbec nevyplývá, a nikoliv že by byl předmětný důkaz nevěrohodný či že by z něj plynuly klamavé skutečnosti.
38. Soudu není zřejmé, z čeho žalobce dovozuje, že by žalovaný přikládal důkazním návrhům předloženým v odvolacím řízení nižší důkazní sílu. Soud v odůvodnění napadeného rozhodnutí (ani v jiné písemnosti žalovaného) nenalézá žádnou pasáž, ze které by vyplývalo, že by žalovaný některým důkazům přisuzoval nižší vypovídací hodnotu jen proto, že byly poprvé předkládány až v odvolacím řízení. Z obsahu napadeného rozhodnutí i správního spisu vyplývá, že z důkazů navržených v průběhu odvolacího řízení žalovaný prováděl dokazování pouze čestným prohlášením Z. D. ze dne 5. 6. 2018 a žalobcovými vlastnoručně psanými poznámkami (ke způsobu jeho hodnocení viz odst. 30 a 31 tohoto rozsudku), ve vztahu k ostatním navrženým důkazům vysvětlil konkrétní důvody pro jejich neprovedení.
39. Žalovaným uvedené důvody pro neprovedení důkazů navržených v odvolání rozhodně nejsou založeny pouze na tvrzení, že by tyto navržené důkazy nemohly zvrátit jeho stanovisko, jak je namítáno v žalobě. Tato žalobní námitka vůbec nereflektuje obsah odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný důvody pro neprovedení důkazů navržených v odvolání popsal mnohem obsírněji. K navrženému výslechu svědka Z. D. nepřistoupil vzhledem k neúspěšným pokusům o jeho předvolání a předvedení již v průběhu daňové kontroly a vzhledem k absenci jiných kontaktních údajů (viz body 48 a 54 až 56 napadeného rozhodnutí; srov. též výše odst. 33 tohoto rozsudku). K navrženému důkazu svědeckou výpovědí Ing. M. C. žalovaný uvedl, že k ní nepřistoupil pro nadbytečnost, neboť jde o zástupce žalobcova odběratele (TOPENSTAV s. r. o.) a jeho výpověď těžko může prokázat existenci plnění mezi žalobcem a společností Podolí Invest (viz bod 49 napadeného rozhodnutí). K ostatním navrženým svědkům pak žalovaný podrobně vylíčil, že tyto výsledky nebylo možno uskutečnit, neboť žalobce označil jen jména svědků, aniž by uvedl jejich kontaktní údaje, až teprve po výzvě k upřesnění sdělil pouze telefonní čísla navržených svědků, která se však ve většině případů ukázala jako neexistující nebo mimo provoz, s výjimkou čísla na svědka J. H., který však volající úřední osobně sdělil, že je vážně nemocen, neboť byl deset dnů v kómatu, leží ve zdravotnickém zařízení a nejméně dalších pět měsíců bude hospitalizován (viz body 46 až 47 napadeného rozhodnutí). K návrhům na důkaz čestnými prohlášeními J. H., D. H. a Ing. M. Chrousta žalovaný uvedl, že žalobce tato čestná prohlášení nikdy nepředložil, tudíž mu (žalovanému) neumožnil se s těmito důkazy seznámit a zhodnotit je (viz bod 49 napadeného rozhodnutí). S ohledem na uvedené soud tedy shrnuje, že žalovaným uváděné důvody pro neprovedení části navržených důkazů považuje za plně srozumitelné a konkrétní a také za akceptovatelné v mezích požadavků na neprovedení navrženého

důkazu vymezených v nálezů Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. ÚS 118/09 i na něj navazující judikatury (nejen) správních soudů. O nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů nelze v tomto směru uvažovat.

40. Argumentuje-li žalobce v souvislosti s neprovedením části navržených důkazů nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02 a v něm vyjádřené zásady, že v pochybnostech jsou orgány veřejné moci povinny postupovat mírněji (*in dubio mitius*), pak si aplikaci této zásady vykládá mylně. Uvedená zásada neznámá, že určitý důkaz je nutno hodnotit ve prospěch daňového subjektu jen proto, že přetrvávají pochybnosti o jím tvrzených skutečnostech. Smyslem zásady *in dubio mitius* je upřednostnit příznivější výklad právní normy v situaci, kdy je tato právní norma nejasná a umožňuje dvojí výklad. V nyní posuzované věci však žádný dvojí výklad aplikované právní normy nepřichází v úvahu, spor je toliko v rovině otázek skutkových.
41. Namítá-li žalobce, že žalovaný nijak nezohlednil obsah lékařské zprávy, která měla potvrzovat jeho závažný zdravotní stav, jenž mu znemožňoval opatřit navrhované důkazy, pak má zjevně na mysli (byť to v žalobě výslovně neuvádí) zprávu MUDr. V. V. ze dne 28. 7. 2020, ve které se uvádí, že žalobce prodělal transplantaci a má oslabenou imunitu, a proto se mu striktně nedoporučuje kontakt s veřejností. Jak přitom vyplývá ze správního spisu, žalobce tuto lékařskou zprávu doložil v rámci svého vyjádření ze dne 29. 7. 2020, jímž žalovanému oznámil převzetí právního zastoupení a jímž doplňoval své odvolání o další argumentaci, a v němž k otázce své zdravotní indispozice uváděl následující: „*Nicméně s ohledem na převzetí právního zastoupení, ale především s ohledem na nepříznivý zdravotní stav daňového subjektu (který dokládám přiloženou lékařskou zprávou), a s odkazem na zásadu spolupráce a její zachování, avizuji, že vyjádření a důkazní návrhy budu dále doplňovat, a to nejpozději ve lhůtě do 31. srpna 2020. Žádám proto o respektování navrženého postupu a posečkání s dalšími kroky správce daně do uplynutí uvedené lhůty, když ve věci nehrozí prodlení.*“ Z citované části žalobcova vyjádření tedy vyplývá, že předložením lékařské zprávy chtěl zjevně odůvodnit svůj procesní návrh pro doplňování tvrzení a důkazních návrhů alespoň do termínu 31. 8. 2020. Jak dále plyne ze správního spisu, žalovaný tomuto požadavku zjevně konkludentně vyhověl, neboť ještě v průběhu září 2020 reagoval na žalobcovy návrhy, například v reakci na sdělení telefonních čísel navrhovaných svědků se je pokoušel telefonicky zkontaktovat (viz úřední záznam ze dne 16. 9. 2020, č. j. 35994/20/5300-222441-705341). K vydání napadeného rozhodnutí přistoupil až 17. 9. 2020, více než dva týdny po konci žalobcem požadovaného termínu 31. 8. 2020. Z uvedeného je zřejmé, že procesní požadavek, jehož se žalobce snažil předložením lékařské zprávy dosáhnout, byl zjevně naplněn. Soudu tedy není zřejmé, jak si žalobce představuje, že by jím předložená lékařská zpráva měla být žalovaným více zohledněna. Skutečnost, že žalovaný se o lékařské zprávě explicitně nezmínil v odůvodnění napadeného rozhodnutí ani v jiné písemnosti, nemohla být žalobci nijak na újmu.
42. K návrhům žalobce na provedení důkazů v soudním řízení lze uvést následující:
43. Pokud jde o návrh na důkaz k žalobě připojenými čestnými prohlášeními J. H., D. H. a Ing. M. C., pak soud znovu připomíná, že důkaz čestnými prohlášeními zmiňovaných osob žalobce navrhoval již v odvolacím řízení před žalovaným, aniž by je ovšem předložil. Soud samozřejmě nepřehlídí, že k žalobě připojovaná čestná prohlášení jsou datována ke dni 14. 11. 2020 a 16. 11. 2020, tudíž jde o listiny opatřené až po vydání napadeného rozhodnutí (čili v době jeho vydání ještě neexistující). To však nemění nic na tom, že objektivně bylo možno čestná prohlášení zmiňovaných osob opatřit již v průběhu

odvolacího řízení před žalovaným – jinak by je žalobce zjevně nenavrhoval k důkazu. Bylo tedy na něm, aby čestná prohlášení jím uváděných osob opatřil a předložil žalovanému za účelem důkazního zhodnocení. Žalobce tak ovšem neučinil a čestná prohlášení jím uváděných osob opatřil až pro účely řízení před správním soudem. V takovém případě nelze než konstatovat, že „[n]a provedení důkazů **nově navržených teprve v řízení před krajským soudem je proto třeba trvat obvykle tehdy, pokud tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami, např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp. (takto rozsudek NSS ze dne 22. 5. 2009, čj. 2 Afs 35/2009-91, ve věci KCK Cyklosport - Mode, spol. s r. o., č. 1906/2009 Sb. NSS). V souladu s všeobecně uznávanou právní zásadou *vigilantibus iura scripta sunt* (zákony jsou psány pro bdělé) tak správní **soudy zásadně nemohou napravovat procesní pasivitu daňového subjektu, který nebyl v řízení před správcem daně a v řízení odvolacím co do svých tvrzení a co do návrhů důkazů nijak aktivní, a skutková tvrzení uplatnil poprvé teprve v řízení před správními soudy** (podle rozsudku NSS ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009 -232, odst. 44; srov. též rozsudky NSS ze dne 14. 11. 2015, č. j. 6 Afs 204/2014 – 58, odst. 15, ze dne 29. 11. 2011, č. j. 8 Afs 37/2011 - 161, odst. 38, ze dne 19. 5. 2011 č. j. 5 Afs 22/2010 - 95, či ze dne 21. 12. 2010, č. j. 2 Afs 74/2010 - 135, odst. 19). Soud pro úplnost připomíná, že důvody, na nichž je založeno napadené rozhodnutí, nemohly být pro žalobce nijak překvapivé, stejně tak v průběhu řízení před žalovaným či správcem daně nedošlo k žádným procesním vadám, které by mu znemožnily čestná prohlášení jím označovaných osob předložit žalovanému. Pakliže tak žalobce neučinil, nemůže se nápravy tohoto opomenutí nyní dodatečně domáhat v řízení před správním soudem. Z uvedených důvodů soud důkaz těmito čestnými prohlášeními neprovedl.**

44. Pokud jde o návrh na důkaz svědeckou výpovědí Z. D., pak nelze přehlédnout, že jmenovaný má evidovanou adresu nadále na téže adrese, kam mu byla již v průběhu daňové kontroly bezúspěšně zasílána předvolání a odkud se jej Policii ČR nepodařilo předvést, neboť dle šetření pověřených policistů se zde svědek nikdy nezdržoval (srov. odst. 32 a 33 tohoto rozsudku). Opětovný pokus o předvolání či předvedení svědka z téhož místa by tedy sotva mohl být úspěšný jen proto, že by jej nyní učinil soud. Žalobce přitom neuvedl žádný jiný kontaktní údaj na jím navrhovaného svědka. Je zde tedy identická procesní situace jako v odvolacím řízení před žalovaným, kdy přítomnost svědka nebylo možno zajistit, přičemž soud nemá pro jeho dohledání k dispozici žádné „silnější“ nástroje než jiné orgány veřejné moci. Soud tudíž k provedení tohoto důkazu nepřistoupil pro zjevnou neúčelnost. Navíc i ve vztahu k tomuto důkaznímu návrhu lze přiměřeně odkázat na závěry judikatury odkazované v předchozím odstavci.
45. Pokud jde o návrh na důkaz zprávou OSSZ ohledně počtu zaměstnanců v příslušném zdaňovacím období, pak žalobce patrně přehlíží, že orgány finanční správy nezpochybňovaly jeho tvrzení o absenci vlastních zaměstnanců. Tato otázka vůbec nebyla předmětem sporu mezi ním a žalovaným. Sporné bylo, zda žalobce při zajišťování pracovních sil (pracovníků ostrahy) pro své odběratele v lednu 2017 skutečně využil zprostředkovatelských služeb společnosti Podolí Invest, nikoliv zda měl s nějakými osobami v téže době uzavřen pracovní poměr. Důkaz zprávou OSSZ by tedy neobjasňoval žádnou skutečnost relevantní pro předmět sporu.

V. Závěr a náklady řízení

46. S ohledem na výše uvedené soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I).
47. O nákladech řízení účastníků soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť nebyla procesně úspěšná. Procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly (výrok II).

Poučení:

Proti tomuto usnesení 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 23. května 2022

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu