



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha, soudce Mgr. Marka Zimy a soudkyně JUDr. Jitky Hroudové ve věci

žalobkyně: **VIP GUARD s.r.o.**, IČO 24658243  
sídlem Maškova 1646/3, 182 00 Praha 8  
zastoupena advokátem Mgr. Pavlem Kandalcem, Ph.D., LL.M.  
sídlem Panská 895/6, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného z 21. 1. 2021, čj. 4627/21/5300-2144-712862

**takto:**

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

**Odůvodnění:**

*I. Vymezení věci*

1. Žalobkyně se na soud obrátila, protože nesouhlasí s tím, že jí finanční úřad vyměřil 8 dodatečnými platebními výměry daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a uložil jí povinnost uhradit z doměřené daně penále. Platební výměry se týkají zdaňovacího období březen až říjen roku 2015 a finanční úřad je vydal na základě daňové kontroly na DPH za toto zdaňovací období.
2. Pro rozhodnutí věci je podstatné, zda žalobkyně prokázala splnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet DPH za přijatá plnění od dodavatele M. S. Ten měl žalobkyni poskytovat služby ostrahy.

*II. Dosavadní průběh řízení a napadené rozhodnutí*

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

3. Správce daně zahájil 8. 3. 2018 u žalobkyně daňovou kontrolu poté, co nárokovala a daňovými doklady prokazovala dodání zdanitelného plnění a nárok na odpočet v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o DPH. Tyto listiny však svědčily pouze o formálněprávním stavu transakcí a neprokazovaly dle správce daně dostatečně existenci jejich reálného uskutečnění. Správci daně tak vyvstaly pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Finanční úřad pochyboval, zda žalobkyně tato plnění skutečně obdržela a zda byla uskutečněna dodavatelem deklarovaným na daňových dokladech, tedy panem S. Vzhledem k nedostatečnému důkaznímu stavu zahájil správce daně daňovou kontrolu.
4. Finanční úřad své pochybnosti žalobkyni sdělil a vyzval ji, aby přijetí plnění M. S. prokázala. Provedené důkazy však nebyly dostatečně průkazné a nebyly dodané v takovém rozsahu, jak je původně žalobkyně přislíbila. Ani další šetření správce daně neprokázalo provedení služeb ostražky, a proto neuznal uplatněné nároky na odpočet daně za jednotlivá období a vydal platební výměry. Žalobkyně se proti výměrům odvolala a setrvala na tom, že přijetí plnění panem S. prokázala a že správce daně při řízení postupoval v rozporu se zákonem.
5. Žalovaný uložil finančnímu úřadu doplnit dokazování o výsledky svědků. Následně napadeným rozhodnutím všechna odvolání zamítl a platební výměry potvrdil. Shodně s finančním úřadem dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala uskutečnění služeb ostražky deklarovaným dodavatelem. V odůvodnění napadeného rozhodnutí se podrobně věnoval jednotlivým důkazním prostředkům a odvolacím námitkám žalobkyně. Ta nejprve předložila jakožto primární důkazní prostředek daňové doklady. Na výzvu správce daně následně dodala pouze listiny prokazující, že byla dodavatelem společnosti SECURITAS, přičemž na těchto listinách nejsou uvedeny žádné bližší informace. Většina lokalit, kde měla být provedena ostraha dle daňových dokladů poskytnutých žalobkyní, se neshoduje s lokalitami uvedenými v daňových dokladech vydaných panem S. Nebylo kapacitně možné, aby pan S. poskytoval služby ostražky v tvrzeném rozsahu. Na další výzvu správce daně již žalobkyně nereagovala. Správce daně vyslechl pana V. B., z čehož vyplynulo, že docházelo k řetězení dodávek služeb ostražky mezi řadou subjektů, jejichž vzájemný vztah zůstává nejasný z důvodu absence písemných důkazů a protichůdných informací získaných především výslechem dalších svědků. Neexistencí písemných smluv ztížila žalobkyně svou důkazní pozici a nezajistila dostatečně svou tzv. auditní stopu. Z výpovědi pana B. rovněž nebylo zřejmé, kdo a jak vykonával žalobkyní fakturované služby. Výpověď navíc byla vnitřně rozporná a nevyplývalo z ní, že by měl svědek povědomí o tom, jakým způsobem řešené transakce probíhaly. Dále správce daně zjistil, že pan S. naposledy podal daňové přiznání k DPH v dubnu 2015, což pochybnosti o dodání služeb jen dále prohloubilo. Žalovaný též poukázal na to, že si žalobkyně neověřila, zda panu S. plní na účet uvedený v registru plátců DPH.
6. V odvolacím řízení došlo k opakované snaze uskutečnit výsledek pana S., k čemuž však nedošlo, neboť se pan S. k výsledku nikdy nedostavil a nepovedlo se ho ani předvést. Pan S. sice měl být s žalovaným v telefonickém kontaktu, předkládal však vzájemně rozporné informace a žalovaný měl pochyby o tom, zda se vůbec skutečně jednalo o pana S. Odvolacímu orgánu dodala žalobkyně jeho čestné prohlášení, nicméně důkazní relevance prohlášení byla dle správce daně opět v zásadě nulová, jelikož odkazovalo toliko na již známé faktury a žádná nová zjištění vzhledem k jeho vágnímu obsahu nepřineslo. Finanční úřad vyslechl další dva svědky, konkrétně pana B. a pana T., kteří měli ať přímo, či

nepřímo pracovat pro žalobkyni. Jejich výpovědi však opět neprokázaly žalobkyní tvrzené skutečnosti, jelikož odporovaly nejen sobě navzájem, ale i výpovědi pana B. Pan B. uvedl, že mu byla sice práce nabídnuta panem S., ale její výkon byl kontrolován pracovníkem společnosti SECURITAS, kdežto pan T. uvedl, že pro pana S. ani nikdy nepracoval. Každý ze svědků tak popsal roli pana S. odlišně, a nedošlo tedy k prokázání faktického uskutečnění plnění panem S. ve prospěch žalobkyně.

### III. Žalobní argumentace

7. Žalobkyně považuje závěry žalovaného za neúplné a nesprávné.
8. V žalobě vytýká žalovanému již úvodní závěr, při kterém bylo přeneseno důkazní břemeno zpět na ni. Skutečnost, že se lokality, na kterých mělo docházet k plnění, neshodují pouze na některých daňových dokladech pana S. a žalobkyně, nemůže být důvodem k přenesení důkazního břemene v otázce veškerých faktur, tedy i těch, které se v otázce lokalit shodují.
9. Žalobkyně rovněž namítá, že závěr žalovaného, podle kterého nepostupovala dostatečně obezřetně, se neopírá o relevantní skutečnosti. Podle žalobkyně neexistuje příčinná souvislost mezi kontrolováním bankovního účtu, na který bylo žalobkyní placeno, a prokazováním uskutečnění zdanitelného plnění.
10. Dále se žalobkyně vyjádřila ke stěžejní osobě celé kauzy, panu S. Z dosavadního řízení vyplynuly skutečnosti, které ukazují, že pan S. je z pohledu státních orgánů problematickou osobou. Takové skutečnosti však pro žalobkyni nebyla a ani nemohla být v době uskutečnění plnění rozpoznatelná, proto nemůže vypovídat o tom, s jakou obezřetností v průběhu celého případu postupovala. Podle žalobkyně se sice v detailech výpovědi vyslechnutých svědků liší, nesouhlasí však se závěrem žalovaného, že z nich není možné dovodit roli pana S., jelikož svědek B. uvádí, že pan S. na přelomu let 2015 a 2016 „dlužil výplaty“, což může jen takový subjekt, který vystupuje v roli zaměstnavatele.
11. Za nedostatečný považuje žalobkyně postup státních orgánů při snaze o provedení výslechu pana S. Domnívá se, že především Policie České republiky postupovala při aplikaci § 100 daňového řádu nedostatečně a v procesu předvedení svědka měly správní orgány vyvinout větší úsilí, jelikož pro žalobkyni existuje nezanedbatelná hrozba zásahu do vlastnických práv.
12. Konečně žalobkyně namítá, že se žalovaný řádně nevypořádal s čestným prohlášením pana S. z 27. 1. 2020, kde potvrdil „poskytnutí svých zaměstnanců“ na zakázkách nazvaných „SECURITAS v rozsahu a termínech tak jak je uvedeno na vystavených fakturách“, přičemž tyto faktury vzápětí identifikuje tabulkou. Takové vyjádření není podle žalobkyně možné odbýt tak, že jeho obsah žalovaný označí za vágní a neurčitý. Žalovaný se s jeho obsahem měl podrobněji vypořádat. Navíc se žalovaný měl čestným prohlášením zabývat v části napadeného rozhodnutí nadepsané „K odvolacím důvodům“, jelikož ho žalobkyně předložila jako doplnění odvolání.

### IV. Vyjádření žalovaného

13. Žalovaný s žalobou nesouhlasí, všechny žalobní důvody považuje za nedůvodné a navrhl její zamítnutí.
14. K přenesení důkazního břemene na žalobkyni uvádí, že samotná existence účetních dokladů, i když formálně bezvadných, bez dalšího neprokazuje faktické uskutečnění

plnění. Aby na počátku celého procesu unesl správce daně své důkazní břemeno, není jeho povinností dokázat, jak se onen účetní případ fakticky uskutečnil, nýbrž pouze prokázat vážné a důvodné pochyby. Takové pochyby mohou vzniknout z různých důvodů, nejen z chyb obsažených ve formálních dokumentech předložených správci daně. V dané věci nebyly jediným důvodem pro přenesení důkazního břemene na žalobkyni neshody v lokacích uvedených na daňových dokladech, ale především objektivní nemožnost poskytnutí služeb ostrahy v daných zdaňovacích obdobích deklarovaným dodavatelem panem S. v uváděném rozsahu. Neshody v daňových dokladech pak pochybnosti správce daně už jen prohloubily, na základě čehož došlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni v celém rozsahu.

15. Žalovaný k neexistenci příčinné souvislosti mezi bankovním účtem, na který bylo placeno, a prokazováním uskutečnění zdanitelného plnění a žalobkyninou obezřetností uvádí, že se nejednalo o skutečnost rozhodnou pro samotný závěr řízení. Představovala pouze doplňující zmínku uvedenou pro celkovou ilustraci přístupu žalobkyně a míry její obezřetnosti při shromažďování podkladů za účelem prokázání zdanitelného plnění v souladu s daňovými podklady.
16. Co se týče samotné nedůvěryhodnosti či problematičnosti pana S. uvádí žalovaný, že tato skutečnost rovněž nebyla ve výsledném rozhodnutí nikterak kladena k tíži žalobkyně. Tato skutečnost však přispěla k výslednému stavu, kdy žalobkyně nebyla s to předložit důkazní materiály, které by prokazovaly uskutečnění zdanitelného plnění. Při přijímání zdanitelného plnění je daňový subjekt povinen postupovat tak, aby předešel negativním důsledkům, ke kterým může dojít v případě neschopnosti doložit důkazní materiály v dostatečném rozsahu. Fakt, že svědek B. uvedl, že pan S. na přelomu let 2015 a 2016 „dlužil výplaty“, není dostačující k vyvrácení pochybností o schopnosti pana S. dodat služby tvořící předmět zdanitelných plnění, jejichž přijetí žalobkyně deklarovala. Vyvrácení této pochybnosti by bylo možno docílit doložením např. rozpisu jednotlivých pracovníků včetně přehledu odpracovaných hodin, smluv či dohod, na základě kterých tito pracovníci předmětnou práci vykonávali; takovéto doklady nicméně žalobkyně nepředložila, ačkoliv doplnění důkazů tohoto typu v řízení avizovala.
17. K neprovedení výslechu pana S. odkazuje žalovaný na napadené rozhodnutí, ve kterém je vyčerpávajícím způsobem popsána snaha správních orgánů výslech provést, přičemž bylo přistoupeno i k institutu žádosti o předvedení svědka podle § 100 odst. 2 daňového řádu, kterýžto pokus rovněž nebyl úspěšný. Daňové řízení není řízením postaveným na zásadě vyšetřovací, a je tedy povinností daňového subjektu zajistit dostatečný důkazní materiál i bez potřeby součinnosti dalších osob. Pokud daňový subjekt hodlá uskutečnění zdanitelného plnění doložit výpověďmi svědků, je v jeho vlastním zájmu poskytnout správci daně takové informace, na základě kterých bude možno tyto osoby dohledat a kontaktovat. Neunese-li daňový subjekt důkazní břemeno, nelze dovozovat, že správce daně je povinen příslušné skutečnosti prokazovat za něj, byť musí daňovému subjektu poskytnout patričnou součinnost a sám má povinnost vyvinout maximální snahu k poznání skutkového stavu. To však dle žalovaného nic nemění na tom, že nelze klást k tíži orgánů rozhodujících v daňovém řízení okolnosti, za kterých nelze důkaz z objektivních důvodů provést. Oba příslušné finanční orgány i Policie České republiky vyvinuly maximální možné úsilí k předvolání svědka.
18. Co se týče výtky žalobkyně, že se žalovaný měl hodnocením čestného prohlášení pana S. zabývat v rámci napadeného rozhodnutí v části nadepsané „*K odvolacím důvodům*“,

žalovaný uvádí, že se hodnocením podrobně a přezkoumatelně zabýval, přičemž je zcela nerozhodné, na jakém místě k tomuto vypořádání došlo. Nadto žalovaný dodává, že konkrétní vypořádání bylo systematicky umístěno do části rozhodnutí, kde se žalovaný s ohledem na chronologii navržení a provedení věnoval hodnocení jednotlivých důkazů a formuloval k těmto své hodnocení, což zcela odpovídalo zvolené struktuře napadeného rozhodnutí. Obsahově žalovaný trvá na svých závěrech vztahujících se k čestnému prohlášení. Prohlášení bylo strohé a neobsahovalo žádné konkrétní informace přibližující konkrétní provádění služeb ostrahy (např. kdy, kde, jak a kým, tedy jakými konkrétními zaměstnanci a subdodavateli byly poskytovány) a neobsahovalo žádné informace, z nichž by bylo možné blíže ověřit žalobkynina tvrzení.

#### V. Posouzení soudem

19. Ve věci samé rozhodl soud bez nařízení jednání, s čímž oba účastníci souhlasili [§ 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“)]. Napadené rozhodnutí přezkoumal v rozsahu uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.) a vycházel ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu dle § 75 odst. 1 s. ř. s.
20. Žalobu podala řádně a včas osoba k tomu oprávněná.
21. Žaloba není důvodná.
22. Žalobkyniny námitky se týkají nejprve rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně. Této otázce se Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) věnoval opakovaně a jeho závěry jsou v tomto ohledu ustálené.
23. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle odst. 4 téhož ustanovení pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.* Podle odst. 5 písm. c) tohoto ustanovení *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*
24. Daňový subjekt unese své prvotní důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním a není možné uplatnit nárok pouze na základě předložení daňového dokladu (srov. např. rozsudky NSS z 26. 1. 2011, čj. 5 Afs 24/2010-117, a z 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010-71). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. rozsudek NSS z 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu

případu, popř. svá tvrzení korigovat. Daňový subjekt musí tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. aktuální rozsudky NSS z 10. 11. 2021, čj. 10 Afs 34/2021-76, bod 15, z 24. 1. 2022, čj. 4 Afs 26/2021-39, bod 26, a z 18. 2. 2022, čj. 4 Afs 135/2019-29, bod 34). Konkrétně k tomu NSS v již citovaném rozsudku čj. 1 Afs 10/2010-71 uvádí: „*Jinými slovy obecně sice samotné předložení formálně bezvadného daňového dokladu postačuje k prokázání vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, avšak vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, ztrácí daňový doklad svoji důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem*“. Právě takové pochybnosti v daném případě správci daně vznikly.

25. Co se týče uplatnění nároku na odpočet daně, je podstatné, že podle § 72 odst. 1 zákona o DPH, je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění tehdy, pokud plnění skutečně přijal a použil ho v rámci své ekonomické činnosti pro účely uskutečňování plnění uvedených v tomto ustanovení. Pro uplatnění nároku na odpočet musí splnit podmínky uvedené v § 73 odst. 1 zákona o DPH.
26. Žalobkyně byla pro uplatnění nároků na odpočet DPH povinna tvrdit a prokázat, že od pana S. přijala zdanitelné plnění, které bylo fakticky realizováno, což vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu. NSS například v rozsudku z 26. 7. 2018, čj. 7 Afs 238/2017-25, uvádí: „*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)*“.
27. Není dostačujícím pouze formální prokazování za pomoci daňových dokladů, k čemuž se NSS ve svém rozsudku z 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012-61, vyjádřil následovně: „*Ve vztahu k dani z přidané hodnoty Nejvyšší správní soud ustáleně judikuje, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění opravdu došlo (rozsudek z 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010-71). Aby mohla být daňovému dokladu přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH, resp. § 19 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., musí odrážet i faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění. [...] Pokud správci daně vzniknou pochybnosti ohledně správnosti určitého daňového dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění, daňový doklad shora uvedenou důkazní hodnotu ztrácí a nárok na odpočet daně je třeba prokázat jinými způsoby předvídanými daňovým řádem*“ (shodně např. rozsudek NSS z 3. 3. 2022, čj. 9 Afs 68/2021-70, bod 28). Neprokáže-li daňový subjekt, že se plnění fakticky uskutečnilo, nárok na odpočet mu vůbec nevznikne (srov. rozsudek NSS z 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 252/2016-35, bod 12).
28. Posledně uvedeným závěrem neotřásla ani nedávná změna judikatury Nejvyššího správního soudu v návaznosti na rozsudek Soudního dvoru Evropské unie z 9. 12. 2021, sp. zn. C-154/20, *Kemwater ProChemie*. V reakci na tento rozsudek rozšířený senát NSS v rozsudku z 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208, uvedl: „*Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá,*

že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně. Nicméně v řešeném případě neexistují pochybnosti pouze o osobě dodavatele zdanitelného plnění, ale i o tom, zda a jakým způsobem k plnění vůbec došlo. Tento rozdíl je zásadní a zdůrazňuje ho i současná rozhodovací praxe NSS, jak vyplývá např. z rozsudku z 13. 5. 2022, čj. 10 Afs 254/2018-43, v němž NSS uvedl, že: „nová judikatura nepředstavuje jakýsi paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, která předcházela rozsudkům ve věci *Kemwater ProChemie*, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namístě zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění“.

29. Přenesení důkazního břemene proběhlo v souladu se zákonem a ustálenou judikaturou. Pan S, měl v rozhodném zdaňovacím období nejprve dva zaměstnance (do 15. 4. 2015), poté jednoho zaměstnance (do 31. 7. 2015), načež od srpna nebyl jako zaměstnavatel vůbec registrován, zatímco měl zajišťovat služby ostrahy v rozsahu 4 999,5 hodin až 7 546 hodin měsíčně. Tato skutečnost oprávněně vyvolala ve správci daně vážné pochyby o tom, zda k deklarovanému plnění došlo, případně zda k němu došlo deklarovaným způsobem. Tyto pochybnosti zasahují deklarované plnění v celém rozsahu. Nesrovnalosti týkající se lokací obsažené v daňových dokladech vystavených panem S. a daňových dokladech vystavených žalobkyni odběrateli SECURITAS toliko přispěly k pochybnostem správce daně o uskutečnění plnění. Své důkazní břemeno správce daně unesl ve vztahu ke všem předmětným dokladům, nejen těm, ve kterých se vyskytly odlišnosti v uvedených lokacích, na kterých měly být služby ochrany prováděny, a to už na základě výše popsané nereálnosti provedení prací panem S. v deklarovaném rozsahu.
30. Finanční úřad tedy své pochyby dostatečně popsal a podložil relevantními skutečnostmi. Následně bylo na žalobkyni, aby prokázala, že plnění od pana S. skutečně obdržela a že ho použila v rámci své ekonomické činnosti. Námitka týkající se neprokázání pochybností není důvodná.
31. Otázka, zda žalobkyně postupovala s náležitou obezřetností je především záležitostí zásadní pro ni, nikoliv pro správce daně. Je v jejím vlastním zájmu, aby si obstarala takové důkazy, které zajistí, že ustojí na ni přenesené důkazní břemeno. Jak uvedl NSS např. v rozsudku z 10. 2. 2016, čj. 5 Afs 99/2015-106: „*Daňový doklad v procesu dokazování nelze pojímat jako zcela samostatný izolovaný dokument, ale váže se k němu celá řada dalších dokladů a záznamů, které vytváří ověřitelnou vazbu mezi dokladem a dodáním zboží či poskytnutím služby; tvoří spolehlivou auditní stopu, zdokumentovaný tok plnění, které daňový subjekt zajistí především tím, že bude uchovávat veškeré související informace, doklady a dokumenty od samého počátku transakce (např. informace o získání obchodního partnera, o původu zboží, objednávky, zajištění dopravy, skladovou evidenci, etc.)*“.
32. Fakt, že žalobkyně si neověřila, zda plní na bankovní účet uvedený dodavatelem v registru plátců DPH, a problematičnost pana S., nejsou kladeny žalobkyni k tíži a nemají vliv na výsledek řízení. Opět se však jedná o nepříznivé okolnosti, kterých musí daňový subjekt dbát, pokud má být schopen prokázání faktického uskutečnění zdanitelných plnění a oprávněnosti nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a § 73 zákona o DPH. Podobně neexistence písemných smluv jde v dané věci na škodu žalobkyni, obzvláště pokud je druhá strana smlouvy nekomunikativní. Žalobkyně tuto vadu nezhojila předložením náhradních

důkazů, kterými mohla být např. neformální elektronická komunikace s panem S. Z výše uvedených důvodů je tak možné dát za pravdu žalovanému a uzavřít, že žalobkyně nepostupovala s dostatečnou obezřetností (srov. např. rozsudek NSS z 18. 8. 2016, čj. 7 Afs 136/2016-34).

33. Ve vztahu ke snaze o provedení výslechu pana S. se žalovaný vyjádřil obzvláště rozsáhlým způsobem. Ze správního spisu je zřejmé, že vykonal veškeré úkony, které měl k dispozici, aby kontaktoval a vyslechl svědka. Svědek poskytoval žalovanému telefonicky protichůdné informace a nebyl s to se dostavit k podání výpovědi, i když nejprve avizoval svou ochotu se výslechu zúčastnit. Opakovaně kontaktoval správce daně po neúspěšných snahách o doručení předvolání, resp. po neúspěšném pokusu o předvedení svědka Policií ČR, následně poskytl správci daně pražskou adresu, která se ale také ukázala být nezpůsobitou pro doručování. Vyžadovat po správních orgánech další úkony ve snaze zastihnout pana S. a provést jeho výslech by bylo neúčelné, neproduktivní a zřejmě i neefektivní. Jak uvedl NSS ve svém rozsudku z 25. 2. 2010, čj. 1 Afs 3/2010-76: *„Neunesení důkazního břemene neznamená, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat. Pokud daňový subjekt navrhne k prokázání svého tvrzení důkaz, musí důkazní prostředek dostatečně identifikovat. Možnost správce daně vyhledat (a následně provést) důkazní prostředek navržený daňovým subjektem je limitována poskytnutými údaji. Je tedy ve vlastním zájmu daňového subjektu, navrhuje-li v daňovém řízení důkaz k prokázání svého tvrzení, aby jej dostatečně identifikoval“*. Žalobkyně však žalovanému neposkytla žádné další údaje, které by umožňovaly zastihnout pana S. Namísto toho předložila čestné prohlášení pana S. a opětovně navrhla jeho výslech. Z jejího jednání je zřejmé, že s panem S. byla v kontaktu, a bylo proto o to víc na ní, aby se pokusila jeho přítomnost na výslechu zajistit. Za takové situace není možné požadovat po správci daně, aby vyvíjel další snahy o vyslechnutí svědka.
34. Soud se rovněž neztotožňuje s námitkou žalobkyně, podle které zmínka svědka B., že mu měl pan S. dlužit výplaty, znamená, že musel pan S. vystupovat v roli zaměstnavatele. Jedná se o zmínku velmi nekonkrétní a vágní, která nemůže obstát jako jednoznačný důkaz zaměstnavatelské role pana S., natož poskytnutí deklarovaných plnění. A to obzvláště v situaci, kdy dle výpovědí dalších svědků byla role pana S. odlišná. Dle svědka T. měl být pan S. zaměstnancem společnosti žalobkyně na pozici zástupce manažera pana B. Svědek B. uvedl, že byl zaměstnancem pana S., doložil však pouze dohody o provedení práce a o pracovní činnosti mezi ním a žalobkyní, z nichž není možné dovozovat pracovněprávní vztah mezi ním a panem S. Svědek B. navíc označil ve své výpovědi pana S. za poradce pro správu zakázek ČR pro Inditex. Ani tato zmínka nijak nevypovídá o faktickém dodání zdanitelných plnění žalobkyni. Z důkazů plyne pouze to, že pan S. byl určitým způsobem zainteresovaný v poskytování služeb ostrahy, ale není jasné komu, v jakém rozsahu a prostřednictvím jakých osob služby poskytoval.
35. Takovým důkazem nemůže být ani čestné prohlášení pana S., které žalobkyně předložila. Žalovaný se s obsahem prohlášení vypořádal řádně, vyčerpávajícím způsobem a zcela přezkoumatelně v souladu s právem na spravedlivý (řádný) proces podle čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Čestné prohlášení obsahuje tvrzení, že služby ostrahy měly být poskytovány prostřednictvím zaměstnanců pana S. a subdodavatelů, dále pak strohý odkaz na daňové doklady, které jsou samy o sobě problematické a nepřesné, na což od samého počátku správce daně upozorňoval. Po vyvstání důvodných a podrobně popsanych pochybností na straně správce daně bylo na žalobkyni, aby obstarala důkazy

nad jejich rámeček. Čestné prohlášení, které pouze referuje na abstraktní skupinu zaměstnanců a subdodavatelů vykonávající dané služby, aniž by byla uvedena byť jediná konkretizující charakteristika této skupiny osob či bližší identifikace smluv nebo jiných dokumentů, nemůže představovat důkaz způsobit prokázat soulad mezi stavem popsáním ve formálních dokumentech (tj. daňových dokladech) a skutečností.

36. Co se týče žalobkyniny námitky o umístění hodnocení čestného prohlášení do jiné části napadeného rozhodnutí než do části nadepsané „*K odvolacím důvodům*“, nezbyvá než konstatovat, že se vůbec nejedná o vadu. Je na žalovaném, jak bude strukturovat své odůvodnění. Je zřejmé, proč hodnocení čestného prohlášení zařadil do části rozhodnutí věnující se hodnocení důkazů. Takové zařazení nebylo na škodu logické souslednosti napadeného rozhodnutí a nijak nenarušilo jeho srozumitelnost.

#### *VI. Závěr a náklady řízení*

37. Soud shrnuje, že finanční orgány dostatečně podložily a odůvodnily své pochybnosti o faktickém dodání služeb ostrahy. Bylo na žalobkyni, aby poskytnutí služeb prokázala, nicméně ta své důkazní břemeno neunesla.
38. Žalobní námitky nejsou důvodné, proto soud žalobu zamítl postupem podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
39. O nákladech řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný byl ve věci plně úspěšný, avšak nevznikly mu žádné náklady řízení nad rámeček běžného výkonu úřední činnosti, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

#### **Poučení:**

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). 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](http://www.nssoud.cz).

Praha 6. června 2022

Mgr. Marek Bedřich v. r.  
předseda senátu