



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudkyň Mgr. Ivety Postulkové a JUDr. Petry Kamínkové ve věci

žalobce: **Martin Kroupa - autodoprava spol. s r.o.**, IČO 27074595
sídlem Mánesova 1447/71, 120 00 Praha 2
zastoupený advokátem JUDr. Pavlem Hráškem
sídlem Týnská 1053/21, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 4. 2020 č. j. 15840/20/5300-22444-710968,
takto:

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

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým byla potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „*správce daně*“) ze dne 9. 1. 2019 č. j. 50400/19/2002-52521-108684, ze dne 10. 1. 2019 č. j. 55021/19/2002-52521-108684, ze dne 10. 1. 2019 č. j. 55163/19/2002-52521-108684 a ze dne 10. 1. 2019 č. j. 55787/19/2002-52521-108684 (viz bod 2. tohoto rozsudku).
2. Rozhodnutím správce daně ze dne 9. 1. 2019 č. j. 50400/19/2002-52521-108684 byla žalobci dodatečným platebním výměrem doměřena daň z přidané hodnoty (dále též „*DPH*“) za zdaňovací období měsíce února roku 2017 ve výši 1 300 530 Kč a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 260 106 Kč. Rozhodnutím správce daně ze dne 10. 1. 2019 č. j. 55021/19/2002-52521-108684 byla žalobci dodatečným platebním výměrem

doměřena DPH za zdaňovací období měsíce května roku 2017 ve výši 541 921 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 108 384 Kč. Rozhodnutím správce daně ze dne 10. 1. 2019 č. j. 55163/19/2002-52521-108684 byla žalobci dodatečným platebním výměrem doměřena DPH za zdaňovací období měsíce června roku 2017 ve výši 304 206 Kč a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 60 841 Kč a rozhodnutím správce daně ze dne 10. 1. 2019 č. j. 55787/19/2002-52521-108684 byla žalobci platebním výměrem vyměřena DPH (vlastní daň) za zdaňovací období měsíce července roku 2017 ve výši 750 542 Kč, oproti podanému přiznání za toto zdaňovací období, ve kterém byla deklarována vlastní daň ve výši 21 065 Kč (rozdíl činí 729 477 Kč). Podle správce daně žalobce neprokázal, že fakticky přijal zdanitelná plnění podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů v rozhodném období (dále též „ZDPH“) od dodavatelů: RMV trans, a.s., DIČ: CZ26318868 (dále též „RMV trans“), Ferum plus, s.r.o. v likvidaci, DIČ: CZ28673701 (dále též „Ferum plus“), Ecobrand s.r.o. v likvidaci, DIČ: CZ27191893 (dále též „Ecobrand“), REVAMINT s.r.o. v likvidaci, DIČ: CZ24183237 (dále též „REVAMINT“) a PEPE LOPEZ s.r.o., DIČ: CZ01861409 (dále též „PEPE LOPEZ“) [dále souhrnně též „dodavatelé“].

3. Proti shora uvedeným rozhodnutím brojí žalobce podanou žalobou.
4. V prvním žalobním bodu žalobce obecně namítá nezákonnost napadeného rozhodnutí pro rozpor se zásadou volného hodnocení důkazů podle § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“). Uvádí, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nepřihlédl ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo, nevymezil dostatečně skutečnosti, které považuje za prokázané, ani neoznačil důkazy prokazující jednotlivé skutečnosti. Správce daně ani přesvědčivě neodůvodnil zhodnocení důkazů, nestačí pouhé konstatování, že žalobce neprokázal či neodstranil pochybnosti, které správci daně vznikly. Žalobce nesouhlasí, že by zdanitelná plnění uskutečněna nebyla, že nebyl dostatečně obezřetný a neobstaral dostatek důkazních prostředků o faktickém přijetí na základě daňových dokladů. Takové úvahy správní orgány založily na domněnkách.
5. Konkrétně žalobce uvádí, že prověřil dodavatele v registru plátců DPH, a ti v něm nebyli vedeni za nespolehlivé. V rámci běžné obchodní praxe si proto počínal dostatečně obezřetně. Žalobci nelze klást k tíži, že dodavatelé následně neplnili své povinnosti vůči správcům daně a nebyli kontaktní. Pokud by mu správní orgány nekladly k tíži nekontaktnost dodavatelů, nedoměřily by DPH. Dodavatelé v šetřeném období však řádně uvedli zdanitelná plnění do kontrolních hlášení i daňových přiznání a daň odvedli. Daňovými doklady, kontrolními hlášeními a daňovými přiznáními žalobce prokázal, že fakticky uskutečnil zdanitelná plnění, proto mu vznikl nárok na odpočet DPH. Žalobce nelze vinit za to, že dodavatelé neměli provozovny a nevlastnili vozidla. I takový dodavatel může (na základě nájemní smlouvy) dodávat zboží či práce třetím osobám. Správce daně však nebyl schopen prokázat, jakým způsobem měli žalobce a dodavatelé postupovat, proto účelově přenesl důkazní břemeno na žalobce. Žalobce je přesvědčen, že nepochybil, jelikož zdanitelná plnění uvedl on i dodavatelé v kontrolních hlášeních, příslušná daň byla uhrazena dodavatelům v rámci úhrady za přijatá zdanitelná plnění a dodavatelé v rámci daňových přiznání daň státu uhradili, což správní orgány v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu nehodnotily jako důkaz. Takto správní orgány porušily žalobcova základní práva a svobody podle Listiny základních práv a svobod. Protože žalobce uhradil DPH z přijatých zdanitelných plnění, má nárok na odpočet DPH. Skutečnost, že žalobce hradil dodavatelům v hotovosti, nelze žalobci vytýkat, takový postup nevylučuje žádný právní předpis, záleží na dohodě stran. Na podporu

uvedeného žalobce odkazuje na judikaturu (náleží Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009 sp. zn. I. ÚS 118/09, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2010 sp. zn. 8 Afs 74/2009, ze dne 10. 9. 2009 sp. zn. 7 Afs 105/2009, ze dne 28. 7. 2008 sp. zn. 5 Afs 5/2008).

6. *Ve druhém žalobním bodu* žalobce uvádí, že pokud správce daně nevyhoví navrhovanému důkazu, je povinen v rozhodnutí vyložit, z jakých důvodů tak neučinil. Správce daně však takto neučinil v rozporu s obecnými předpisy i zásadami podle čl. 36 odst. 1 a čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Správní orgány provedly důkazy jen v neprospěch žalobce, ale odmítly provést důkaz s tím, že je v rozporu s dřívějším důkazem. Odmítly jako důkaz provést žalobcem navrhované výsledky svědků a jednotlivá kontrolní hlášení jeho i dodavatelů, v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Důkazy měly být posouzeny jednotlivě i ve vzájemné souvislosti přezkoumatelným způsobem. Žalobce považuje napadené rozhodnutí za nezákonné i proto, že správní orgány se nedostatečným způsobem vypořádaly s výpovědí svědka S. F., který vypovídal před policejním orgánem jinak než před správcem daně, jeho výpověď před policejním orgánem měly jen za účelovou.
7. *Žalovaný* v písemném vyjádření navrhl žalobu zamítnout jako nedůvodnou.
8. *K prvnímu žalobnímu bodu* odkázal žalovaný na napadené rozhodnutí a k obecně vymezeným žalobním námitkám taktéž v obecné rovině uvádí, že nedošlo v předmětné věci k porušení daňového řádu. Skutkový stav posoudil v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu, přihlédl ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo, dostatečně vymežil, jaké skutečnosti považuje za prokázané a jaké nikoliv, či na základě jakých skutečností mu vznikly pochybnosti stran uskutečnění předmětných plnění a proč tyto nebyly odstraněny. Pod body [81] až [86] napadeného rozhodnutí rozvedl konkrétní skutečnosti stran plnění od dodavatele REVAMINT, a následně i od dodavatelů RMV trans, Ferum plus, Ecobrand a PEPE LOPEZ. Setrvává na závěru pod bodem [114] napadeného rozhodnutí, kde konstatoval, že po zhodnocení všech důkazních prostředků jednotlivě i ve vzájemných souvislostech nebylo prokázáno, že došlo k faktickému uskutečnění plnění podle šetřených dokladů. Žalovaný podrobně rozvedl a popsal zjištěné skutečnosti i to, proč tyto neprokazují, že došlo k faktickému uskutečnění předmětných plnění. K námitce ohledně správního uvážení se vyjádřil pod bodem [120] napadeného rozhodnutí. Dokazování v daňovém řízení je postaveno sice na zásadě volného hodnocení důkazů, správce daně i žalovaný své myšlenkové úvahy dostatečně odůvodnili a uvedli, které skutečnosti považují za prokázané a které nikoliv. Pokud správce daně dospěje k jinému závěru než žalobce, neznamená to, že správní uvážení správce daně je automaticky nesprávné. Správní uvážení je však třeba řádně odůvodnit, aby jej bylo možno podrobit přezkumu. Žalovaný má za to, že této povinnosti dostál, stejně tak jako správce daně. Provedené hodnocení důkazů bylo náležitě odůvodněno, veškeré důkazy byly hodnoceny samostatně i ve vzájemných souvislostech, s cílem co nejuplněji zjistit skutečný stav věci. Žalovaný je přesvědčen, že provedené dokazování bylo naprosto v souladu se základními zásadami daňového řízení a s požadavky na něj kladenými. Existenci nároku daňového subjektu na uplatnění odpočtu DPH podle § 72 ZDPH nelze dovozovat z pouhé skutečnosti, že daný subjekt správcem daně předloží formálně bezvadné daňové doklady. Je totiž nezbytné, aby předmětným daňovým dokladem deklarovaný skutkový stav byl v souladu se stavem faktickým. V napadeném rozhodnutí je podrobně rozvedeno, že správce daně žalobce s důvodnými pochybnostmi o správnosti údajů uvedených v předložených daňových dokladech výzvami seznámil a vyzval ho k jejich odstranění. Správce daně tedy relevantním způsobem zpochybnil tvrzení žalobce

i jím předložené doklady. Tím ve smyslu judikатурních závěrů přenesl na žalobce důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu ve věci prokázání jím tvrzených skutečností, přičemž žalobce toto důkazní břemeno neunesl a nevyvrátil pochybnosti správce daně. Nejedná se pouze o nějaké domněnky, nýbrž byly zjištěny zcela konkrétní skutečnosti, např. nekontaktnost dodavatele, sídlo zapsané v obchodním rejstříku je pouze registrační, platby byly prováděny v hotovosti apod. Správcem daně vyjádřené pochybnosti tedy nepochybně dostojí požadavkům vyplývajícím z judikatury správních soudů. Hotovostní úhrada není v rozporu se zákonem, ale jde o jednu z indicí, která ve spojení s dalšími prokazuje nevěrohodný způsob uskutečňování obchodních transakcí. Žalovaný odkazuje na body [86], [93] a [96] napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že nekontaktnost dodavatelů nebyla žalobci kladena k tíži, nicméně prohloubila pochybnosti správce daně o pravdivosti tvrzení žalobce. Žalobci byla dána možnost vyvrátit vzniklé pochybnosti a prokázat oprávněnost svého nároku na odpočet DPH, čemuž nedostal. Zjištění nesrovnalostí u dodavatele daňového subjektu (např. nekontaktnost dodavatele a tudíž nemožnost ověření skutečností souvisejících s deklarováním zdanitelným plněním v jeho účetnictví, virtuální sídlo dodavatele, nehrazení daňových povinností dodavatelem) opravňuje správce daně k požadavku, aby daňový subjekt prokázal faktickou stránku zdanitelného plnění jinými důkazními prostředky než daňovým dokladem. K odkazům žalobce na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, žalovaný uvádí, že žalobce nekonkretizoval, co z předmětných rozhodnutí dovozuje. Požadavkům na řádné zdůvodnění žalovaný dostal a postupoval zcela v souladu s žalobcem uváděnou judikaturou. Žádné konkrétní nesprávnosti žalobce nenamítá a žalovanému není jejich existence známa.

9. Žalovaný ke *druhému žalobnímu bodu* odkazuje na bod [129] napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že ke zdaňovacímu období únor 2017 žalobce navrhl provedení svědeckých výpovědí dvou osob, které se měly účastnit deklarování plnění. Poté, co svědecké výpovědi těchto dvou osob byly správcem daně shledány nedostatečnými k prokázání uskutečnění deklarování plnění, žalobce nově uvedl, že na předmětných plněních se měli podílet též čtyři svědci. Žalobci přitom nic nebránilo, aby tyto osoby jako osoby podílející se na deklarování plněních označil ihned. Návrhy žalobce k provedení svědeckých výpovědí 4 svědků lze proto shledat za účelové. Ke zdaňovacímu období květen až červenec roku 2017 (stejně tak jako dodavatele Ferum plus ve zdaňovacím období únor roku 2017), správce daně rovněž provedení svědeckých výpovědí čtyř svědků považoval za nadbytečné, neboť v těchto případech již bylo ověřeno, že šetřená zdanitelná plnění od korporací Ferum plus, REVAMINT a PEPE LOPEZ, uskutečněna nebyla. Neprovedení navrhovaných svědeckých výpovědí bylo zcela důvodné. Z uvedených skutečností je zřejmé, že žalovaný řádně zdůvodnil, proč nebyly navrhované svědecké výpovědi provedeny a proč je posoudil jako účelově navrhované. Nelze ani přisvědčit námitce, že bylo porušeno právo žalobce účinně se bránit, žalobce tyto osoby v průběhu celého řízení nezmínil. Jejich výslechy navrhl až poté, co byly původně navrhované svědecké výpovědi označeny správcem daně za nedostatečné. Správní orgány nejsou povinny provést veškeré žalobcem navrhované důkazy, pokud svůj postup řádně zdůvodní, což se ve zde řešeném případě stalo. Odmítnutí návrhu na provedení předmětných svědeckých výpovědí tedy bez dalšího neznamená, že bylo zasaženo do práva žalobce na spravedlivý proces. K porušení Listiny základních práv a svobod ani v dané věci dojít nemohlo, jelikož Listina zakotvuje právo každého na veřejné projednání věci, bez zbytečných průtahů a v jeho přítomnosti u soudu, aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům. Žalobce měl možnost se vyjádřit ke všem prováděným důkazům. Nekonkrétní tvrzení žalobce, že byly provedeny jen důkazy, které svědčí v jeho neprospěch, či byl

odmítnut navrhovaný důkaz, protože je v rozporu s jiným dříve získaným důkazem, není z předloženého spisového materiálu patrné, odpovídá obsahu správního spisu. Neprovedení navrhovaných svědeckých výpovědí žalovaný řádně zdůvodnil.

10. Při jednání konaném dne 26. 5. 2023 žalobce i žalovaný setrvali na svých procesních stanoviscích. Žalovaný žádný důkaz nenavrhl, žalobce navrhl, aby soud provedl k jednotlivým dodavatelům důkaz z registru o subjektech DPH nazvaný „Údaje o subjektu DPH“ (dále též „registr“), který připojil k žalobě. Soud návrh žalobce na provedení důkazu zamítl pro nadbytečnost z důvodu, že podle z registru k jednotlivým dodavatelům (č. l. 27 až 29 soudního spisu) byly „údaje zobrazeny dne 22.06.2020“, což je datum, kdy žalobce žalobu s registrem jako přílohou soudu doručil, přičemž napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 24. 4. 2020 a rozhodnutí správce daně ještě předtím dne 9. 1. 2019. S ohledem na uvedené je obsah registru ze dne 22. 6. 2020 ve vztahu k napadenému rozhodnutí irelevantní.
11. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Po posouzení věci dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
12. Soud vycházel z této právní úpravy v rozhodném znění:
13. Podle § 72 odst. 1 ZDPH *plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování*
 - a) *zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku,*
 - b) *plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku,*
 - c) *plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku,*
 - d) *plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo*
 - e) *plnění uvedených v § 13 odst. 8 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5.*
14. Podle § 72 odst. 2 ZDPH *daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona*
 - a) *na zboží, které plátcovi bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta,*
 - b) *na zboží, které bylo plátcem pořízeno z jiného členského státu anebo dovezeno ze třetí země, nebo*
 - c) *v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b).*
15. Podle § 72 odst. 3 ZDPH *nárok na odpočet daně vzniká plátcovi okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.*
16. Podle § 72 odst. 5 ZDPH *plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatého zdanitelného plnění, které použije výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v odstavci 1.*
17. 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.*

18. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *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.*
19. Podstatou sporu je, že správce daně i žalovaný neuznali žalobci nárok na odpočet daně podle § 72 ZDPH z přijatých zdanitelných plnění žalobce od dodavatelů shora jmenovaných.
20. Nejprve se soud zabýval námitkami *v prvním žalobním bodu*. V něm žalobce nejprve obecně tvrdí porušení zásady volného hodnocení důkazů podle § 8 odst. 1 daňového řádu.
21. Pro řízení o přezkoumání správního rozhodnutí soudem platí dispoziční zásada [§ 71 odst. 1 písm. d) a § 75 odst. 2 věta první s. ř. s.], a proto obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčují obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Neuvedl-li žalobce konkrétní námitky, jimiž by zpochybnil konkrétní obsah napadeného rozhodnutí ve vztahu k uplatnění námitky porušení zásady volného hodnocení důkazů podle § 8 odst. 1 daňového řádu, musel soud hodnotit napadené rozhodnutí komplexně, a nelze mu tedy vytýkat, že se k takovým skutečnostem nijak nevyjádřil (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005 čj. 7 Afs 104/2004-54). Soud totiž není oprávněn a rovněž ani povinen na žalobní body za žalobce jakkoli dovozovat. K obdobnému závěru dospěl i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. 8. 2010 č. j. 4 As 3/2008-78, ve kterém konstatoval, že *„míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.“* Současně soud uvádí, že s ohledem na zásadu jednotnosti správního řízení je nutné rozhodnutí správce daně i napadené rozhodnutí posuzovat jako celek. Případné vady odůvodnění rozhodnutí správce daně tak mohl zhojit žalovaný (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2013 č. j. 6 Ads 134/2012-47).
22. Zásada volného hodnocení důkazů podle § 8 odst. 1 daňového řádu (*správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo*) znamená, že správce daně zvažuje, zda navrhované důkazní prostředky postačují, a které další je třeba použít, aby byl co nejvíce prokázán skutkový stav. Při hodnocení důkazů vzešlých z procesu dokazování (§ 92 daňového řádu) není správce daně vázán žádnými předem stanovenými pravidly, pokud jde o míru důkazů potřebných k prokázání určité skutečnosti nebo míru jejich věrohodnosti. Hodnocení důkazů by mělo probíhat podle volného uvážení správce daně. To značí, že neexistují žádná pevná pravidla, která by určovala míru důkazů potřebných k prokázání určité dokazované skutečnosti ani váhu či důkazní sílu jednotlivých důkazů (tedy míru jejich věrohodnosti). Hodnocení věrohodnosti a pravdivosti důkazů představuje konečnou syntézu, k níž dochází na základě předchozí analýzy poznatků o pramenech důkazů, o závažnosti skutečností z nich vyplývajících, o jejich souvislosti a návaznosti na jiné skutečnosti a důkazy a v neposlední řadě též souladu s poznatky praxe správce daně v jiných srovnatelných případech.
23. Hodnocení důkazů je závěrečnou fází dokazování, která nastává poté, co byly provedeny všechny pro věc potřebné důkazy. Výsledkem hodnocení důkazů jsou skutková zjištění, na něž se použijí příslušné hmotněprávní a procesní normy potřebné pro rozhodnutí. Provedené důkazy samy o sobě ještě netvoří skutková zjištění. Úplnost dokazování tvoří jen

nezbytný předpoklad pro další myšlenkovou činnost správce daně záležející ve zhodnocení provedených důkazů. Je třeba každý z nich prověřit z hlediska jeho závažnosti, zákonnosti a pravdivosti (věrohodnosti), učinit závěr o úplnosti provedení dokazování či potřebě dokazování doplnit, a teprve posléze jednotlivě a v souhrnu provedené důkazy zhodnotit.

24. Volné hodnocení důkazů je postaveno na vnitřním přesvědčení správce daně, v žádném případě neznamená libovůli v jeho postupu, nýbrž přísný logický postup opřený o znalost zákonů a jiných právních předpisů, právní vědomí, o všestranné, hluboké a logické zhodnocení jednotlivých důkazů v jejich vzájemných souvislostech, s přihlédnutím ke všem okolnostem případu. Při hodnocení důkazů se v praxi používají především analytické a syntetické metody, často ve spojení s indukcí a dedukcí. Závěr správce daně musí být konzistentní, bezrozporný, vylučující jiný skutkový stav nebo jinak proběhlý skutkový děj. Neumožňují-li provedené důkazy takový závěr učinit, může to být proto, že dokazování zůstalo neúplné, pak je v něm třeba pokračovat. Není-li to možné z důvodu neexistence dalších důkazů nebo jejich objektivní nedostupnosti či nedosažitelnosti, a zůstanou zde pochybnosti, učiní správce daně závěr z důkazů, které má k dispozici.
25. Vnitřní přesvědčení ústící do zhodnocení důkazů musí správce daně přesvědčivě a přezkoumatelným způsobem navenek odůvodnit. Zákon stanoví povinnost „určit“, které skutečnosti považuje správce daně za prokázané, a které nikoliv, a na základě kterých důkazních prostředků. Povinnost přihlídnout ke všemu, co vyšlo při správě daní najevo, znamená pro správce daně vypořádat se se všemi skutkovými okolnostmi bez ohledu na to, zda svědčí ve prospěch, či neprospěch daňového subjektu, a žádné důkazy neopominout, či dokonce vědomě nezatajit. Stranou věcného hodnocení tak zůstanou pouze důkazy nezákonné (pokud se je nepodařilo zákonným způsobem znovu provést), jejich hodnocení z hlediska procesní nepoužitelnosti však musí být provedeno a rovněž odůvodněno.
26. Součástí hodnocení důkazů je i závěr a odůvodnění o tom, proč nebyly provedeny důkazy další, jejichž existence vyšla najevo, či dokonce je navrhoval daňový subjekt opatřit a provést. Půjde zpravidla o závěr o nadbytečnosti s přihlédnutím k důkazům opatřeným, provedeným a zhodnoceným nebo o objektivní neproveditelnosti navrhovaných důkazů.
27. V právě projednávané věci soud z ničeho konkrétního neshledal, že by správce daně či žalovaný nerespektovali zásadu volného hodnocení důkazů, což žalobce namítá toliko v obecné rovině. Napadené rozhodnutí (34 stran) obsahuje zcela dostatečné a konkrétní úvahy, podepřené provedenými zejména listinnými důkazy s přihlédnutím k výpovědím svědků, na jejichž základě byla rozhodnutí správce daně vydána. Soud proto odkazuje na body [36] až [43] ohledně dodavatele RMV trans, na body [44] až [71] ohledně dodavatele Ferum plus, na body [72] až [80] ohledně dodavatele Ecobrand, na body [81] až [87], [95] až [100] ohledně dodavatele REVAMINT, na body [88] až [94], [101] až [109], ohledně dodavatele PEPE LOPEZ, a následně na body [110] až [115], v nichž žalovaný shrnul závěry ke jmenovaným dodavatelům. Uvážení o vypořádání se s odvolacími námitkami žalobce provedl žalovaný pod body [116] až [134].
28. Adekvátně vznesené námitky soud rovněž v obecné rovině konstatuje, že z ničeho konkrétního neshledal, že by v právě projednávané věci došlo k porušení žalobcem namítané zásady. Úvahy správních orgánů nevybočily z mezí ani hledisek stanovených zákonem, jsou srozumitelné, souladné s pravidly logického usuzování, jsou konzistentní, a premisy úsudku byly zjištěny řádným procesním postupem. Závěry z nich plynoucí nejsou výsledkem libovůle, vyplynuly z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům

formální logiky, v jehož rámci byl důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň v jejich vzájemné souvislosti (viz podrobněji rozvedeno níže). Úvahy učiněné v napadeném rozhodnutí jsou podle soudu vyjádřeny přezkoumatelným způsobem (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008 čj. 5 Afs 5/2008-75).

29. K tvrzení žalobce, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nepřihlédl ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo, nevymezil dostatečně skutečnosti, které považuje za prokázané, ani neoznačil důkazy prokazující jednotlivé skutečnosti, a že správce daně přesvědčivě neodůvodnil zhodnocení důkazů, soud uvádí, že žalobce tímto také tímto obecným tvrzením neargumentuje proti žádnému konkrétnímu pochybení žalovaného, resp. správce daně, aby soud mohl takové tvrzení žalobce adekvátně ověřit. S ohledem na zásadu dispozitivnosti soudního řízení správního není ani možné, aby žalobce předmět soudního přezkumu vymezil nekonkrétním odkazem bez souvislosti se skutkovými výtkami, a nemůže se jednat o pouhý obecný, typový odkaz. Musí se jednat o odkaz na konkrétní skutkové děje či okolnosti ve spisu či listinách zachycené, a to tak, aby byly zřetelně odlišitelné od jiných skutkových dějů či okolností obdobné povahy a aby bylo patrné, jaké aspekty těchto dějů či okolností považuje žalobce za základ jím tvrzené nezákonnosti (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005 č. j. 2 Azs 92/2005-58). Soud je povinen vypořádat jednotlivé žalobní body, aby nezatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností, není ale povinen na základě vágních odkazů žalobní body či podpůrné argumenty dohledávat ve spisech či v zaslaných dokumentech. Opačný postup by porušoval dispoziční zásadu a zasahoval by do rovného postavení účastníků řízení (§ 36 odst. 1 s. ř. s.). Jinými slovy, není na soudu, aby v odkazovaných podáních vyhledával skutečnosti, které jsou způsobilé být součástí žaloby. Tam, kde takto formulovaný „žalobní bod“ soud přezkoumá, zatíží řízení vadou, která má vliv na zákonnost jeho rozhodnutí (viz četná judikatura Nejvyššího správního soudu, např. rozsudky ze dne ze dne 23. 1. 2014 č. j. 9 Afs 46/2013-26, ze dne 29. 4. 2014 č. j. 6 As 128/2013-37, či ze dne 27. 8. 2014 č. j. 3 As 121/2013-40).
30. Soud shrnuje, že z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný přihlédl ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo, dostatečně vymezil skutečnosti, které považuje za prokázané, a též příhodně označil důkazy prokazující jednotlivé skutečnosti. Správce daně odůvodnil zhodnocení důkazů v dodatečných platebních výměrech i platebním výměru, resp. jednotlivých zprávách o daňových kontrolách (viz č. j. 8862478/18/2002-60563-107799 za zdaňovací období měsíce února 2017, č. j. 8862486/18/2002-60563-107799 za zdaňovací období měsíce května 2017, č. j. 8862494/18/2002-60563-107799 za zdaňovací období měsíce června 2017 a č. j. 8862504/18/2002-60563-107799 za zdaňovací období měsíce července 2017).
31. Dále žalobce (rovněž v obecné rovině) namítá, že nepostačí pouhé konstatování žalovaného, že žalobce neprokázal či neodstranil pochybnosti, které správci daně vznikly.
32. K námitce tohoto obsahu soud připomíná, že z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu nese každý daňový subjekt povinnost tvrzení a povinnost důkazní. Daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací, je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005 č. j. 1 Afs 54/2004-125). Pokud jde o obsah povinnosti tvrzení a povinnosti důkazní ve vztahu k nároku na odpočet DPH, je nezbytné vycházet zejména z § 72 a § 73 ZDPH, neboť právě tato ustanovení upravují nárok na odpočet daně a podmínky pro jeho uplatnění. Z nich vyplývá, že chce-li daňový subjekt

nárok na odpočet daně uplatnit, je povinen tvrdit, že od jiné osoby, která musí být v době transakce také plátcem DPH, přijal určité zboží či služby, které zákon označuje jako zdanitelná plnění [§ 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH] v souladu s předloženými doklady. Současně musí svá tvrzení prokázat, což činí zpravidla svým účetnictvím. Daňový subjekt proto splní svou povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání, jestliže předloží ke konkrétním transakcím daňový doklad s předepsanými náležitostmi. V daném případě žalobce daňové doklady správci daně předložil.

33. Jakkoli „*prokazování nároků na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, je současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je deklarováno.*“ Daňový doklad je pouze důkazem, který potvrzuje hmotněprávní aspekty provedení zdanitelného plnění. Faktické uskutečnění zdanitelného plnění nicméně nemusí být vždy prokázáno formálně správným daňovým dokladem (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2014 č. j. 5 Afs 65/2013-79).
34. V souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu leží po předložení daňového dokladu důkazní břemeno na správci daně, neboť ten prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (tj. i daňových dokladů). Tato důkazní povinnost neznamená, že by správce daně musel prokázat rozpor účetního případu se skutečností (nejde tedy o povinnost prokázat absolutní jistotu), proto ne každá chyba v účetnictví bude představovat požadovanou intenzitu pochybností. V každém případě je však pro přechod důkazního břemene „*zpět*“ na daňový subjekt nezbytné, aby správce daně své pochybnosti kvalifikovaně vyjádřil. Jen tak totiž daňový subjekt zjistí, z jakých důvodů nejsou jím předložené doklady pro uplatnění odpočtu DPH dostatečné, tj. na základě čeho hodnotí správce předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], a jak se proti uvedeným pochybnostem může případně bránit. Byť zákon nestanoví, jak má správce daně vyjádřit své pochybnosti z hlediska formy, bude se tak dít v průběhu daňové kontroly za splnění všech zákonných podmínek zpravidla právě výzvami, což v daném případě správce daně učinil, a vyzval (opakovaně) žalobce k doložení tvrzených skutečností.
35. Zákon nestanoví taxativní výčet náležitostí takové výzvy. Z podstaty věci však vyplývá, že pokud má být výzvou přeneseno důkazní břemeno ohledně věrohodnosti předloženého daňového dokladu „*zpět*“ na daňový subjekt, musí tato výzva obsahovat, na základě čeho předložený doklad neobstojí a jaká skutečnost jeho neprůkaznost způsobila (tj. proč prokázání určité skutečnosti průběh řízení vyžaduje). Tím se daňový subjekt dozví, co konkrétně považuje správce daně za neprokázané. Podstatné je, aby bylo daňovému subjektu umožněno na sdělené pochybnosti reagovat a předkládat další důkazy k prokázání svých tvrzení. Splní-li správce daně povinnost svou pochybnost vyjádřit, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení ve vztahu k dané obchodní transakci dalšími důkazy, zpravidla již jinými než vlastním účetnictvím, popř. musí svá tvrzení korigovat.
36. V posuzovaném případě se tomu tak stalo. Ze správního spisu vyplývá, že poté, co byla u žalobce, tehdy daňového subjektu, zahájena daňová kontrola na DPH za shora uvedená zdaňovací období, správce daně opakovaně vyzýval žalobce k prokázání skutečností, které se vztahují k probíhající daňové kontrole, a to jednotlivými výzvami ze dnů 30. 5. 2017 a

24. 8. 2017 (za zdaňovací období měsíce února 2017), ze dne 6. 4. 2018 (za zdaňovací období měsíce května 2017), ze dne 6. 4. 2018 (za zdaňovací období měsíce června 2017) a ze dne 14. 12. 2017 (za zdaňovací období měsíce července 2017). Na ně reagoval daňový subjekt, podáními ze dnů 5. 9. 2018 a 2. 10. 2018. Následně daňovému subjektu byly doručeny jednotlivé zprávy o daňové kontrole. Na jejich základě správce daně vydal shora uvedené dodatečné platební výměry a platební výměr, proti nimž daňový subjekt brojil odvoláními. O nich rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím.
37. Žalobce ani v tomto případě blíže nekonkretizoval svá tvrzení. Soud proto ověřil z jednotlivých výzev, že správce daně v nich dostatečným způsobem označil důvody a existenci konkrétních skutečností, které jej vedly k přetrvávajícím pochybnostem o věrohodnosti tvrzení daňového subjektu. Bylo tedy na vůli žalobce, jakým způsobem a jakými důkazními prostředky prokáže svá tvrzení, že došlo k dodání předmětného plnění v deklarovaném rozsahu a deklarovanými dodavateli podle vystavených dokladů.
38. V projednávané věci soud ověřil, že v napadeném rozhodnutí žalovaný poté, co v odůvodnění popsal skutkový stav (pod bodem I. napadeného rozhodnutí), následně uvedl odvolací důvody (pod bodem II. napadeného rozhodnutí), dále popsal právní rámec (pod bodem III. napadeného rozhodnutí) a popsal aplikaci právního základu na předmětný skutkový stav k otázce uplatnění odpočtu DPH podle § 72 a násl. ZDPH pro jednotlivá zdaňovací období a s popisem jednotlivých dodavatelů (pod bodem IV. napadeného rozhodnutí) a v závěru se vypořádal s jednotlivými odvolacími důvody (str. 28 až 33 napadeného rozhodnutí).
39. K dodavateli RMV trans žalovaný uvedl pod bodem „[43] Odvolací orgán konstatuje, že na základě výše uvedených skutečností a zhodnocením všech důkazů jednotlivě i ve vzájemných souvislostech nebyly odstraněny pochybnosti prvoinstančního správce daně vyjádřené ve Výzvě-02-1 a ve Výzvě-02-2. Odvolatel neunesl svoje důkazní břemeno, neboť neprokázal, že deklarovaná plnění (viz bod [36]) byla společností RMV trans fakticky pro odvolatele uskutečněna.“, přičemž konkrétní indicie popsal pod body [37] až [42].
40. K dodavateli Ferum plus žalovaný uvedl pod bodem „[71] Odvolací orgán konstatuje, že na základě výše uvedených skutečností a zhodnocením všech důkazů jednotlivě i ve vzájemných souvislostech nebyly odstraněny pochybnosti prvoinstančního správce daně vyjádřené ve Výzvě-02-1 a ve Výzvě-02-2. Odvolatel tak neunesl svoje důkazní břemeno, neboť neprokázal faktické uskutečnění zdanitelných plnění deklarovaných na daňových dokladech jmenovaných v bodu [44]“, přičemž konkrétní indicie popsal pod body [45] až [70].
41. K dodavateli Ecobrand žalovaný uvedl pod bodem „[80] Odvolací orgán konstatuje, že na základě výše uvedených skutečností a zhodnocením všech důkazů jednotlivě i ve vzájemných souvislostech nebyly odstraněny pochybnosti prvoinstančního správce daně vyjádřené ve Výzvě-02-1 a ve Výzvě-02-2. Odvolatel neunesl svoje důkazní břemeno, neboť neprokázal, že deklarovaná plnění (viz bod [72]) od společnosti Ecobrand se fakticky uskutečnila.“, přičemž konkrétní indicie popsal pod body [73] až [79].
42. K dodavateli REVAMINT žalovaný uvedl pod bodem „[87] Odvolací orgán konstatuje, že vyhodnocením všech důkazů spolu stvrzeními odvolatele a zjištěními o společnosti REVAMINT nebylo prokázáno, že plnění deklarovaná na dokladech dle bodu [81] se fakticky uskutečnila. Odvolatel proto nemá nárok na odpočet daně dle těchto dokladů.“, přičemž konkrétní indicie popsal pod body [82] až [86] a dále uvedl pod bodem „[100] Odvolací orgán konstatuje, že na základě vyhodnocení všech důkazů jednotlivě a následně ve vzájemných souvislostech odvolatel

spolehlivě neprokázal faktickou existenci deklarovaných plnění. Protože odvolatel neunesl svoje důkazní břemeno, nepřisluší mu nárok na odpočet daně dle dokladů jmenovaných v bodu [95].“, přičemž konkrétní indicie popsal pod body [96] až [99].

43. K dodavateli PEPE LOPEZ žalovaný uvedl pod bodem „[94] Odvolací orgán konstatuje, že na základě výše uvedených skutečností a zhodnocením všech důkazů jednotlivě i ve vzájemných souvislostech nebyly odstraněny pochybnosti prvoinstančního správce daně vyjádřené ve Výzvě-05. Odvolatel neunesl svoje důkazní břemeno, neboť neprokázal, že došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění dle dokladu č. 2017061. Odvolatel proto nemá nárok na odpočet daně dle tohoto dokladu.“, přičemž konkrétní indicie popsal pod body [89] až [93], dále uvedl pod bodem „[103] Odvolací orgán konstatuje, že na základě výše uvedených skutečností a zhodnocením všech důkazů jednotlivě i ve vzájemných souvislostech, nebyly odstraněny pochybnosti prvoinstančního správce daně vyjádřené ve Výzvě-06, neboť odvolatel spolehlivě neprokázal faktickou existenci předmětu plnění. Odvolateli proto nepřisluší nárok na odpočet daně dle dokladu č. 2017087.“, přičemž konkrétní indicie popsal pod bodem [102], a dále uvedl pod bodem „[109] Odvolací orgán konstatuje, že na základě výše uvedených skutečností a zhodnocením všech důkazů jednotlivě i ve vzájemných souvislostech, nebyly odstraněny pochybnosti prvoinstančního správce daně vyjádřené ve Výzvě-07, neboť odvolatel spolehlivě neprokázal faktickou existenci předmětu plnění. Odvolateli tak nepřisluší nárok na odpočet daně dle předmětných daňových dokladů.“, přičemž konkrétní indicie popsal pod body [105] až [108].
44. Žalovaný v následujících bodech [110] až [115] shrnul, že žalobce k prokázání faktického uskutečnění plnění nepředložil takové důkazní prostředky, které by spolehlivě prokázaly jeho tvrzení stran předložených účetních dokladů.
45. Soud na základě provedeného dokazování, které žalovaný podrobně popsal v napadeném rozhodnutí, se proto nemohl ztotožnit s námitkou žalobce uplatněnou taktéž v obecné rovině, že by žalovaný pouze konstatoval, že žalobce neprokázal či neodstranil pochybnosti, které správci daně vznikly.
46. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006 č. j. 2 Afs 7/2006-107 „[p]rokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění“. Nejvyšší správní soud v dalším rozsudku ze dne 22. 11. 2017 č. j. 6 Afs 8/2017-48 uvedl, že „je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním, k prokázání uskutečnění deklarované transakce proto nepostačí ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi, není-li jimi věrohodně prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. Pro případ vzniku pochybností o uskutečnění výdaje v tvrzené podobě je povinností daňového subjektu, který předmětný výdaj zahrnul do účetnictví a posléze do daňového přiznání, aby prokázal dalšími důkazy správnost svého původního tvrzení.“ V rozsudku ze dne 31. 8. 2016 č. j. 2 Afs 55/2016-38 Nejvyšší správní soud konstatoval, že „[p]ro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně.“ Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 – 45, je proto „nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátcem daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá.“ Posléze rozšířený senát Nejvyššího

správního soudu v návaznosti na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, konstatoval, že „Soudní dvůr EU tedy potvrdil to, že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (v případě ČR plátce DPH) je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Nicméně připustil, že za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH.“ Současně uvedl, že nelze podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH rozšířit tak, že by byly splněny, kdyby „daňový subjekt prokázal, že byl v dobré víře v to, že jedná s plátcem DPH“. Takový postup by podle rozšířeného senátu zakotvil novou možnost vzniku nároku na odpočet DPH, s níž SDEU nepočítal. Rozšířený senát také zdůraznil, že důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že dodavatel je plátcem DPH, tíží daňový subjekt s výjimkou situace, že by správce daně měl z informací dostupných z úřední činnosti povědomost o tom, kdo je skutečným dodavatelem, a že je také plátcem DPH. V daném případě žalovaný se u každého dodavatele věnoval otázce prokázání zdanitelného plnění tak, jak je žalobce předložil správci daně na základě jednotlivých daňových dokladů. Se závěry žalovaného se soud ztotožňuje, a na ně odkazuje. Soud na základě výše konstatovaného proto shrnuje, že žalobce v reakci na výzvy správce daně nepředložil takové důkazní prostředky, které by byly schopné doložit tvrzené obchody, že proběhly tak, jak je tvrzeno daňovými doklady.

47. Žalobce dále nesouhlasí, že by zdanitelná plnění uskutečněna nebyla, že by nebyl dostatečně obezřetný a neobstaral dostatek důkazních prostředků o faktickém přijetí na základě daňových dokladů. Takové úvahy podle žalobce založily správní orgány na domněnkách.
48. S tvrzením žalobce, které uvedl taktéž v obecné rovině, se soud neztotožnil. K jednotlivým dodavatelům žalobce doložil toliko daňové doklady (faktury) popsané v napadeném rozhodnutí pod body [36] ohledně společnosti RMV trans, [44] ohledně společnosti Ferum plus, [72] ohledně společnosti Ecobrand, [81] a [95] ohledně společnosti REVAMINT a [88], [101] a [104] ohledně společnosti PEPE LOPEZ.
49. Žalobce k jednotlivým dodavatelům (někteří byli v době řízení již nekontaktní či zrušení) nedoložil podklady prokazující např. navázání kontaktů s jednotlivými dodavateli ke spolupráci s nimi, objednávky předmětů plnění, dohody ohledně jejich zajištění, převzetí a průběh realizace jednotlivých plnění deklarovaných na účetních dokladech, a to „uložení výkopové zeminy a sutí“, „prodej tříděné zeminy - ornice“, „prodej kabiny - nákl. auto Iveco Stralis X“, „prodej pneumatik 315/70“, „prodej pneumatik 315/80 R22,5“ „oprava motoru a převodovky Iveco Eurotrcker“, „dodání kulidla včetně ježka“, „svářečské práce na stroji CAT 06RXL“, „svářečské práce na stroji Powerscreen Metrotrack a rypu EXENTRIK 400“, „svářečské práce na stroji Komatsu PC340“, „ukládka materiálu“, „pneu 315/70 R22,5“, „pneu 315/80 R22,5“ „dodání materiálu (šterka a písek)“, a „náhradní díly na vozidla MAN a IVECO (dle soupisu)“ tak, aby tato odpovídala doloženým daňovým dokladům a v nich deklarovaným objemům plnění, resp. jakým konkrétním způsobem k obchodům podle předložených dokladů skutečně došlo. Ani výpovědi slyšených svědků nebyly způsobitelné prokázat, že k uskutečnění deklarovaných plnění došlo tak, jak žalobce doložil doklady. Svědci nesdělili žádné konkrétní informace k dodání předmětů plnění (např. popis způsobu předání, v jakém místě, jakém čase, popř. předávací protokoly, či průběh kontroly zboží. I když žalobce nesouhlasí, že by zdanitelná plnění uskutečněna nebyla, nspecifikuje, která konkrétní zdanitelná plnění (tedy co konkrétního na nich) sporuje.

50. Soud ověřil z napadeného rozhodnutí, že žalovaný k jednotlivým plněním a ohledně jednotlivých dodavatelů v návaznosti na doložené daňové doklady specifikoval důvody, na základě kterých lze s ním souhlasit, že žalobce nedostatečně prokázal, že k uskutečnění zdanitelných plnění skutečně došlo tak, jak je uvedeno v daňových dokladech (fakturách). Tvzení žalobce o domněnkách, na nichž je napadené rozhodnutí postaveno, soud z ničeho neshledal. I v tomto případě žalobce ani konkrétně žádnou tvrzenou domněnku neoznačil, aby se takovým jeho tvrzením mohl soud konkrétně zabývat. Soud se ztotožňuje se žalovaným, že žalobce kromě účetních dokladů ničím věrohodným neprokázal pravdivost svých tvrzení. Nelze opomenout, že dodavatelé nebyli kontaktními, sídla byla zapsaná v obchodním rejstříku pouze formálně, či platby byly prováděny v hotovosti, apod. Správcem daně vyjádřené pochybnosti jednotlivě, a zejména ve vzájemné provázanosti, tedy nepochybně dostojí požadavkům vyplývajícím z judikatury správních soudů. *„Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, má však povinnost prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (viz výše citovaný rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS; obdobně náleží Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02).“* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2018 č. j. 3 Afs 70/2017-61).
51. Dále žalobce uvádí, že prověřil dodavatele v registru plátců DPH, a ti v něm nebyli vedeni za nespolehlivé. V rámci běžné obchodní praxe si proto počínal dostatečně obezřetně a dostal všemu, co lze po něm spravedlivě požadovat.
52. Rovněž v této části námitek se soud se žalobcem neztotožnil. Žalobce, ačkoli tvrdí, že si prověřil dodavatele v registru plátců DPH, kteří v něm nebyli vedeni za nespolehlivé v době obchodů, pak k tomuto tvrzení nic konkrétního nedoložil, jakým konkrétním způsobem si je prověřil. V rámci běžné obchodní praxe žalobce např. nedoložil, jakým způsobem navázal kontakt s dodavatelem (kteří pro orgány finanční správy nebyli kontaktními), jakým konkrétním způsobem si je prověřoval, kdy a jakým způsobem s nimi komunikoval, jak ověřil, že dodávky splní, jakým způsobem a s kým obchody předem dohodl, jakým způsobem si prověřoval jednatele dodavatelů, kde se úvodní setkání konala, kdo jim byl přítomen, apod., jak probíhaly objednávky zboží, komu byly doručeny, kdy a kým byly potvrzeny, jak byla sjednána doprava a převzetí zboží, popř. jeho uskladnění. Nic z uvedeného v řízení doloženo nebylo. Nelze proto žalobce považovat za dostatečně obezřetného, který by si obstaral dostatek důkazních prostředků, jejichž předložením by unesl důkazní břemeno a prokázal, že veškeré údaje deklarované na šerených dokladech odpovídají skutečnosti, tedy že se zdanitelná plnění uskutečnila tak, jak je na daňových dokladech uvedeno. Pro nedostatek důkazních prostředků nemohl být žalobce v době uskutečnění uvedených obchodů v dobré víře, že je tím, kdo unese důkazní břemeno a prokáže oprávněnost nároku na odpočet DPH.
53. Žalobce dále brojí proti tomu, že mu nelze klást k tíži, že dodavatelé následně neplnili své povinnosti vůči správcům daně a nebyli kontaktní. S touto úvahou se nelze ztotožnit, protože z napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by správní orgány namítané kladly žalobci za vinu. Je to žalobce, kdo správci daně neprokázal, že by jednotliví dodavatelé pro něho fakticky uskutečnili plnění deklarovaná na předložených dokladech, jak je popsáno v napadeném rozhodnutí u každého dodavatele jednotlivě.
54. Ztotožnit se lze se žalobcem, že správci daně doložil daňové doklady. Tedy, že záležitost dokladovou ve smyslu § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH, kdy plátce pro uplatnění nároku na

odpočet daně musí mít daňový doklad, dodržel. Soulad tvrzeného stavu se mu však nepodařilo prokázat se stavem faktickým. Ani doklad se všemi požadovanými náležitostmi nepostačí jako podklad pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže plátce daně neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2013 č. j. 9 Afs 12/2013-30). Jinými slovy, zda plnění bylo uskutečněno osobou deklarovanou na daňovém dokladu jako dodavatel plnění konkrétního zboží v konkrétním objemu či měrné jednotce (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 5. 2018 č. j. 1 Afs 220/2017-28). Daňový subjekt má pak povinnost doložit skutečnosti, které tvrdí v daňových dokladech. V dané věci žalobci nebylo kladeno za vinu, že dodavatelé nebyli kontaktní, či že neměli provozovny, či nevlastnili vozidla. Je to však jedna z indicí podporující tvrzení, že k obchodu v deklarovaném rozsahu dojít nemohlo. I když dodavatelé mohou mít na prostor sídla nájemní smlouvu (např. společnost Ferum plus byla podnájemcem nebytových prostor, ale pro nájemce byla dlouhodobě nekontaktní a nájemné mu hradila naposledy v dubnu 2016, či společnost PEPE LOPEZ měla nájemní smlouvu na nebytové prostory uzavřenou do 15. 8. 2016, po uvedeném datu se na sídle podle obchodního rejstříku nenacházela), pak taková (nájemní či podnájemní) smlouva neprokazuje, že k tvrzenému obchodu v deklarovaném rozsahu mezi žalobcem a dodavatelem skutečně došlo. Chybí zde příčinná souvislost.

55. Žalobce dále tvrdí, že správce daně na něho účelově přenesl důkazní břemeno, jelikož sám nebyl schopen prokázat, jakým způsobem měli žalobce a dodavatelé postupovat. S uvedenou námitkou se také soud neztotožňuje. Na základě žalobcem předložených daňových dokladů, správce daně jej vyzval k doložení tvrzených obchodů. Bylo zcela na žalobci, jaké důkazní prostředky k tomu zvolí. Žalovaný pod bodem [34] příhodně uvedl, že *„volba důkazních prostředků, kterými daňový subjekt svá tvrzení prokáže, je přitom naprosto na jeho úvaze a není povinností správce daně mu sdělovat, kterými důkazními prostředky může případně soulad daňových dokladů se skutečností prokázat (rozsudek ze dne 11.08.2009, čj. 1 Afs 63/2009-102). Jak tedy NSS konstatoval v bodě 38 výše uvedeného rozsudku čj. 9 Afs 57/2013-37, je zcela na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání.“* S uvedeným se soud ztotožňuje a pro stručnost odkazuje na body [110] a násl., v nich žalovaný vyhodnotil, že žalobce neprokázal soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním.
56. K další námitce žalobce, že správní orgány nehodnotily za důkaz podle § 8 odst. 1 daňového řádu, že žalobce i dodavatelé obchody zanesli do svých přiznání, soud uvádí, že z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný skutkový stav posoudil podle § 92 odst. 2 daňového řádu a přihlédl ke všem skutečnostem, zmiňovaným v něm, jež při správě daní vyšly najevo, a dostatečně vymezil, jaké skutečnosti považuje za prokázané a jaké nikoliv, na základě jakých skutečností mu vznikly pochybnosti stran uskutečnění předmětných plnění a proč tyto žalobce neodstranil. S argumentací žalovaného se soud ztotožňuje a na pasáže k jednotlivým dodavatelům pro stručnost odkazuje. Soud neshledal, že by žalovaný zvoleným postupem porušil jakákoli žalobcova základní práva a svobody podle Listiny základních práv a svobod, konkrétní porušení žalobce ani netvrdí. Též pod body [93] a [108] napadeného rozhodnutí žalovaný odůvodnil, z jakého důvodu nemohl přihlédnout ke kontrolnímu hlášení společnosti PEPE LOPEZ, s čímž se soud ztotožňuje. Tvrzení žalobce, že uhradil DPH z přijatých zdanitelných plnění, ještě nezakládá nárok na odpočet DPH. Volba konkrétního obchodního partnera jde výhradně na vrub daňového subjektu.

57. K námitce žalobce ohledně plateb v hotovosti soud uvádí, že žalobce nedoložil, že by platby prováděl ze svého bankovního účtu na účty dodavatelů, uvedl, že obchody probíhaly v hotovosti. Žalobcem předložená pokladní kniha (bez uvedení zůstatků) neosvědčuje, že by žalobce disponoval hotovostí pro společnost RMV trans v částce přes 7 mil. Kč, pro spol. Ferum plus v částce přes 3 mil. Kč, pro spol. Ecobrand přes 950 tis. Kč, to vše pro datum uskutečnění zdanitelného plnění únor 2017; dále pro spol. REVAMINT v částce přes 2,3 mil. Kč a pro spol. PEPE LOPEZ v částce přes 700 tis. Kč, oboje pro datum uskutečnění zdanitelného plnění květen 2017; dále pro spol. REVAMINT v částce přes 1,2 mil. Kč a pro spol. PEPE LOPEZ v částce přes 250 tis. Kč, oboje pro datum uskutečnění zdanitelného plnění červen 2017; a dále pro spol. PEPE LOPEZ v částce přes 4,2 mil. Kč pro datum uskutečnění zdanitelného plnění červenec 2017. Soud odkazuje na body [42], [45], [73], [84], [91], [98] a [106] napadeného rozhodnutí, ve kterých žalovaný popsál zjištění v návaznosti na hotovost žalobce a úhrady dodavatelům. S těmito úvahami se soud ztotožňuje a doplňuje, že nebylo ničím prokázáno, že by žalobce v tom kterém okamžiku disponoval v hotovostní pokladně takovými finančními prostředky, které by odrážely stav podle pokladní knihy a současně byly v souladu s příjmovými, resp. výdajovými, pokladními doklady. Jedná se tudíž o nevěrohodný způsob uskutečňování obchodních transakcí. Jestliže žalobce tvrdí, že záleží na dohodě stran, pak žádnou „dohodu stran“ orgánům finanční správy k uvedenému tvrzení nedoložil.
58. K obecným odkazům žalobce na judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu lze uvést, že žalobce netvrdí, co žalovaný v rozporu s judikaturou učinil. Takový odkaz je proto obecný, potažmo nelze jej konkrétně přezkoumat.
59. Námitky prvního žalobního bodu nejsou důvodné.
60. *Ke druhému žalobnímu bodu*, ve kterém žalobce namítá, že orgány finanční správy neprovedly důkazy, výsledky navrhovaných svědků, a tento postup neodůvodnily, soud uvádí, že žalobce v žalobě nekonkretizuje, které konkrétní důkazy, resp. svědecké výpovědi, žalovaný odmítl provést a svůj postup neodůvodnit. K takto opět obecně formulované námitce lze uvést, že k návrhu žalobce provedl správce daně výsledky jím navrhovaných svědků.
61. Ze spisu soud ověřil, že žalobce dne 19. 6. 2017 v podání (které bylo doručeno správci daně dne 26. 6. 2017 s přiděleným č. j. 5543066) nazvaném *Výzva k prokázání skutečností* uvedl k dodavateli RMV trans: *„Přítomen byl řidič nákladního auta při nakládce a dále bagrista a na skládce tamní pracovník. Jelikož takovéto informace nemá daňový subjekt za povinnost vést, žádný obecně závazný právní předpis mu to neukládá, bohužel je nemá ve své dispozici, a tudíž je nemůže správci daně poskytnout.“*; k dodavateli Ferum plus: *„Předání a převzetí bylo uskutečněno mezi jednateli obou korporací. ... Dohoda o provedení servisních prací a dodání dílů byla provedena mezi jednateli.“* a k dodavateli Ecobrand, že *„neexistuje žádný závazný právní předpis k takovýmto úkonům, nevede daňový subjekt o tomto žádné záznamy, a tudíž je nemůže správci daně poskytnout ...Jednání převážně probíhala na úrovni jednatelů zúčastněných subjektů.“*.
62. Žalobce dne 25. 9. 2017 v podání (které bylo doručeno správci daně dne 29. 9. 2017 s přiděleným č. j. 7386190) nazvaném *Odpověď na výzvu* uvedl k dodavateli Ferum plus: *„Za daňový subjekt byl přítomen pověřený pracovník, K. S.“*; k dodavateli Ecobrand, že *„za odběratele byl přítomen pověřený pracovník, K. S.“*.

63. Podle protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 3. 1. 2018 (č. j. 1186/18/2002-60563-104002) žalobce na otázku, zda má návrhy ve věci, odpověděl „žádné“.
64. Žalobce dne 28. 12. 2017 v podání (které bylo doručeno správci daně dne 4. 1. 2018 s přiděleným č. j. 1800038100) nazvaném *Sdělení* uvedl na str. 2, že „*Správce daně v kontrolním zjištění vyjadřuje pochybnosti o tom, že přijatá zdanitelná plnění byla skutečně přijata od deklarovaných dodavatelů. Správci daně bylo dne 29. 9. 2017 v odpovědi na výzvu č. j. 6576834/17/2002-60563-104002 sděleno, že za daňový subjekt byl u předání pověřený pracovník pan K. S. Tímto se správce daně zcela nepochybně dozvěděl o osobě, která se přímo účastnila skutkového děje, avšak nikterak s touto informací v rozporu s výše uvedeným nepracoval. Daňový subjekt tedy navrhuje, v souladu s ustanovením § 92 odst. 6 daňového řádu provedení výsledku dalšího svědka, pana L. U., X. navrženým svědkem bude prokázáno uskutečnění dodání od dodavatele Ecobrand s.r.o., DIČ:CZ27191893 a od dodavatele Ferum plus s.r.o., DIČ:CZ28673701. Dále daňový subjekt pro odstranění pochybností správce daně a potvrzení přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů Ecobrand s.r.o., DIČ:CZ27191893, Ferum plus s.r.o., DIČ:CZ28673701 a RMV trans, a.s., DIČ:CZ26318768 navrhuje použití Kontrolního hlášení těchto dodavatelů jako důkazního prostředku.*“.
65. Žalobce dne 5. 1. 2018 v podání (které bylo doručeno správci daně dne 9. 1. 2018 s přiděleným č. j. 86162) nazvaném *Sdělení* uvedl: „*Daňový subjekt pro odstranění pochybností správce daně a potvrzení přijatých zdanitelných plnění od dodavatele PEPE LOPEZ s.r.o., navrhuje použití Kontrolního hlášení těchto dodavatele jako důkazního prostředku.*“
66. V dalším sdělení ze dne 25. 1. 2018 žalobce uvedl adresy k navrhovaným svědkům K. S. a L. U., ke kterému doplnil, že jako „*zaměstnanec daňového subjektu má v rámci svého zaměstnaneckého poměru na starosti dílnu a pojistné události. Z tohoto vyplývá jeho postavení k dodavatelům daňového subjektu Ecobrand s.r.o., DIČ:CZ27191893 a Ferum plus s.r.o., DIČ:CZ28673701.*“.
67. Dne 26. 2. 2018 byli jako svědci slyšeni K. S. a L. U. (zejména k dodavatelům Ecobrand a Ferum Plus), jejich výpovědi byl žalobce přítomen. Po jejich výpovědích k dotazu na další návrhy žalobce uvedl „žádné“.
68. Dne 13. 3. 2018 bylo žalobci doručeno seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 2. 3. 2018. V jeho závěru byl žalobce poučen, že: „*Ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení této písemnosti se můžete vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění, případně v souladu s ust. § 88 odst. 3 daňového řádu požádat správce daně o stanovení přiměřené lhůty k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.*“.
69. Žalobce dne 26. 3. 2018 v podání (které bylo doručeno správci daně dne 3. 4. 2018 s přiděleným č. j. 2710169) nazvaném *Sdělení* navrhl slyšet jako svědka S. F. ohledně dodatele PEPE LOPEZ.
70. Poté, co se S. F. nepodařilo na dny 26. 4. 2018 a 16. 5. 2018 předvolat jako svědka, rozhodl správce daně o jeho předvedení, a za tímto účelem požádal Policii České republiky o realizaci.
71. Dne 25. 5. 2018 bylo žalobci doručeno vyznění správce daně, že dne 6. 6. 2018 na Územním pracovišti v Ústí nad Labem, Finančním úřadu pro Ústecký kraj, se bude konat výslech S. F. jako svědka, kterému dne 26. 5. 2018 uvedené bylo doručeno.

72. Dne 6. 6. 2018 byl vyslechnut S. F. jako svědek. Žalobce se k jeho výsledku nedostavil (ke svědkovi F. viz níže).
73. Dne 19. 7. 2018 žalobce byl seznámen s výsledkem kontrolního zjištění. V jeho závěru byl žalobce poučen, že: „*Ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení této písemnosti se můžete vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění, případně v souladu s ust. § 88 odst. 3 daňového řádu požádat správce daně o stanovení přiměřené lhůty k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.*“.
74. Dne 20. 7. 2018 byla správci daně doručena žádost žalobce o prodloužení lhůty k vyjádření se o 60 dnů.
75. Dne 30. 7. 2018 správce daně rozhodnutím lhůtu stanovil na 30 dnů od doručení tohoto rozhodnutí. Rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 6. 8. 2018.
76. Dne 5. 9. 2018 bylo správci daně doručeno od žalobce podání nazvané *Vyjádření ke kontrolnímu zjištění*. V něm žalobce uvádí „*navrhujeme provedení výsledku svědků, kteří potvrdí veškeré sporné skutečnosti tvrzené daňovým subjektem, tedy skutečnosti týkající se dodání pneumatik, oprav strojů a dodání náhradních dílů. Jedná se o svědky, kteří se v rámci své pracovní činnosti podíleli na tvrzených skutečnostech. T. L. (adresa) - dispečer, B. R. (adresa) - pracovník dílny, L. P. (adresa) - řidič, Z. J. (adresa) - bargy*“.
77. Správce daně nepřistoupil na výsledky žalobcem navrhovaných svědků. Ve Zprávě o daňové kontrole ze dne 10. 12. 2018 na str. 38 a 39 k tomuto uvedl, že se jedná o duplicitní důkazní prostředky navržené žalobcem. Výpověď navrhovaných svědků se má vázat ke stejným skutečnostem, které měli osvědčit již slyšení svědci S., U., a F., které žalobce rovněž dříve navrhl a správce daně je k jeho návrhu vyslechl. Slyšení svědci měli zastávat pracovní pozice, při nichž měli disponovat komplexními informacemi o skutečnostech, o kterých měli svědčit. Nově žalobcem navržené čtyři svědci by měli osvědčit stejná tvrzení jako již slyšení svědci i tvrzení žalobce, jehož existenci popřel v rámci svědecké výpovědi S. F. (jednatel dodavatelů Ferum plus, Revamint a PEPE LOPEZ). Svědecká výpověď svědka F. je v souladu se zjištěnými skutečnostmi správce daně a provedenými důkazními prostředky.
78. Obdobně v napadeném rozhodnutí pod bodem [129] žalovaný uvedl, že žalobce správci daně označil svědky, kteří jediní měli být účastni provádění deklarovaných plnění. K jeho žádosti označené svědky správce daně vyslechl. Poté, co svědecké výpovědi těchto osob správce daně neshledal dostatečnými k prokázání uskutečnění deklarovaných plnění, žalobce nově uvedl, že na předmětných plněních se měli podílet další čtyři navrhované osoby. Žalobce k tomuto nedoložil, co konkrétního mu bránilo, aby tyto osoby jako osoby podílející se na deklarovaných plněních označil ihned. Takové návrhy shledal za účelové, jelikož podle předchozích vyjádření žalobce se na deklarovaných plněních měli podílet toliko vyslechnuté osoby. Provedení navrhovaných svědeckých výpovědí lze považovat za nadbytečné i z důvodu, že bylo zjištěno svědeckou výpovědí svědka F., že šetřená zdanitelná plnění od dodavatelů Ferum plus, REVAMINT a PEPE LOPEZ, uskutečněna nebyla. Svědek F. totiž popřel uskutečnění plnění jmenovanými společnostmi pro žalobce. Jeho vyjádření je podpořeno zjištěními správce daně ohledně absence materiálního zázemí předmětných společností k tomu, aby byly schopny uskutečnit šetřená plnění pro žalobce.
79. Soud se s uvedeným hodnocením správce daně i žalovaného zcela ztotožňuje. Žalobce k prokázání existence zdanitelného plnění označil správci daně provedení svědeckých

výpovědí pana S. a pana U., následně i pana F., a správce daně mu vyhověl. Poté, co svědecké výpovědi těchto osob správce daně shledal nedostatečnými k prokázání uskutečnění deklarovaných plnění, žalobce nově uvedl, že na předmětných plněních se měli podílet též navrhovaní čtyři svědci, které dříve nezmínil, ani nejmenoval. Žalobci přitom nic nebránilo, aby tyto osoby jako podílející se na deklarovaných plněních označil ihned, resp. poté, co dne 13. 3. 2018 bylo žalobci doručeno seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 2. 3. 2018. V něm byl mimo jiné poučen, aby do *15 dnů ode dne doručení této písemnosti se vyjádřil k výsledku kontrolního zjištění a navrhl jeho doplnění*. Návrhy žalobce k provedení svědeckých výpovědí čtyř svědků ze dne 5. 9. 2018 soud shledává shodně s žalovaným účelovými. Lze rovněž konstatovat, že současně tomu, že navrhované osoby se měly podílet na provádění deklarovaných prací, nesvědčí žádné z předchozích vyjádření žalobce, který naopak za osoby, které měly být přítomny deklarovaným plněním a podílet se na nich, původně označil osoby již slyšené.

80. Soud v uvedeném postupu správce daně neshledal pochybení, že by správce daně neodůvodnil, proč nově navrhované svědky nevyslechne. Žádný rozpor s obecnými předpisy, se zásadami, či s Listinou základních práv a svobod soud neshledal. Soud ani nemohl přisvědčit žalobci, že by provedl důkazy jen v neprospěch žalobce, ale odmítl provést důkaz, že je v rozporu s dřívějším důkazem. Správce daně k návrhu žalobce vyslechl jako svědky pana S., pana U. a pana F. Dopředu nemohl vědět, zda jejich výpověď bude či nebude ve prospěch žalobce. Stejně tak nelze a priori uvést, že výpověď navrhovaných čtyř svědků by byla ve prospěch žalobce. Takové úvaze nelze přisvědčit. Jelikož již k deklarovaným plněním byli slyšeni svědci, další výslechy by byly i nadbytečné. Tyto důkazy správce daně i žalovaný posoudili jednotlivě i ve vzájemné souvislosti přezkoumatelným způsobem a bylo prokázáno, že k tvrzeným obchodům tak, jak bylo žalobcem deklarováno, dojít nemohlo.
81. K výpovědi svědka S. F. soud uvádí, že svědek byl k podání svědecké výpovědi předveden policejním orgánem dne 6. 6. 2018. O jeho výslechu byl předem písemně vyrozuměn žalobce, který se k němu bez omluvy nedostavil. Svědek po řádném poučení svědka správcem daně uvedl, že se náhodně seznámil s osobou ze společnosti žalobce, kterou odmítl jmenovat. Tato osoba mu nabídla, jestli by se chtěl stát spolujednatel společnosti žalobce nebo účastníkem v ní, což odmítl. Svědek je jednatel a společníkem společností Ferum plus, REVAMINT a PEPE LOPEZ. V roce 2017 pro jmenované společnosti žádné činnosti aktivně nevykonával, neměl přístup k bankovním účtům a internetové bankovníctví nevyužívá s tím, že založil v Komerční bance pro společnost Ferum plus účet, ke kterému nemá přístup. Neví nic o tom, že by jmenované společnosti uskutečnily pro žalobce nějaká plnění. Neví, kdo vedl a zpracovával účetnictví, nebyl s nikým v kontaktu, ani neví, kde se účetnictví nachází. Nikdy nevystavil pro žalobce daňový doklad, od žalobce neobdržel žádnou hotovost (za dodání pneumatik, náhradních dílů na vozidla Iveco a MAN, dodání kabiny pro Iveco Stralis, dodání kulidla č. 192230-01FA198, hutnického ježka, zajištění opravy motoru a převodovky, zajištění ukládky materiálu a dodání materiálu - písek a šterk), nestvrzoval žádné dodávky, ani nic nepodepisoval. Nikdy nikomu žádnou plnou moc neudělil, sám osobně daňová přiznání ani kontrolní hlášení nepodával, do datových schránek předmětných společností přístup nemá; není mu známo, kdo takový přístup do datových schránek jmenovaných společností má a kdo podával daňová přiznání a kontrolní hlášení za tyto společnosti.

82. Dne 2. 10. 2018 správci daně doručil žalobce podání ze dne 27. 9. 2018, jehož přílohou byla část (třetí strana) úředního záznamu o podaném vysvětlení podle § 158 odst. 6 trestního řádu S. F. ze dne 29. 8. 2018, podle kterého se S. F. v doprovodu právního zástupce dostavil na Policii České republiky. Zde sám vypověděl, že dne 6. 6. 2018 byl Policií ČR předveden k výslechu „*finančního úřadu v Ústí n/Labem, kdy při tomto výslechu jsem byl pod vlivem alkoholu, neboť jsem předcházejícího dne slavil až do rána. V důsledku alkoholu jsem otázky finančního úřadu pochopil nepřesně a nepřesně jsem na ně i odpověděl. Celé jsem to chtěl mít co nejdříve za sebou.*“ K věci uvedl, že jednal osobně za společnosti PEPE LOPEZ a Ferum Plus, že veškerá spolupráce se žalobcem měla proběhnout v souladu s jeho tvrzeními, konkrétní skutečnosti týkající se obchodní spolupráce se žalobcem neuvedl. Závěrem výpovědi uvedl: „*Toto je vše, co bych chtěl k celé skutečnosti uvést. Na další případné otázky policejního orgánu využívám svého práva a nebudu se k otázkám vyjadřovat.*“
83. S ohledem na tvrzení pana F., že byl při výpovědi dne 6. 6. 2018 pod vlivem alkoholu, sdělil policejní orgán ve zprávě ze dne 15. 10. 2018 č. j. KRPA-399477-99/TČ-2017-001291: „*Policejní orgán nemá žádné poznatky o tom, že by byl S. F. dne 6. 6. 2018 pod vlivem alkoholu či jiných omamných a psychotropních látek.*“
84. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že svědecká výpověď sv. F. byla provedena v souladu s daňovým řádem, svědek byl informován o nadcházejícím konání svědecké výpovědi Policií České republiky dne 26. 5. 2018. Mohl se proto připravit na svědeckou výpověď, a to jak psychicky, tak co do jejího obsahu. Svědecká výpověď se uskutečnila v prostorách finančního úřadu, což v něm nemohlo vyvolat negativní emoce. Na otázky správce daně odpovídal konkrétně, neprotiřekl si a věděl konkrétní skutečnosti (například věděl, že společnost PEPE LOPEZ provozovala mexické restaurace). Z protokolu o jeho svědecké výpovědi vyplývá, že svědek na otázky správce daně standardně odpovídal. Je tedy zřejmé, že byl schopen vypovídat. Zkoumání otázky týkající se schopnosti svědka vypovídat, resp. podrobovat svědka rozboru jeho psychického rozpoložení, nebylo povinností správce daně, neboť by tím zasahoval do osobních práv svědka (žalobce se takového práva vzdal, neboť se výslechu nezúčastnil, přestože o jeho konání byl vyrozuměn).
85. Soud se s hodnocením svědecké výpovědi svědka F. ztotožňuje. Svědek o svědecké výpovědi předem věděl, na otázky správce daně odpovídal konkrétně, z ničeho nevyplývalo, že by nějakou otázku pochopil nepřesně, či nepřesně na ni odpověděl. Rovněž podle policejní zprávy nejevila výpověď známky, že by měl být svědek pod vlivem předchozího požití alkoholu. Ani z ničeho nevyplývalo, že by konzistentní výpověď učiněnou na sedm stran „*chtěl mít co nejdříve za sebou.*“. Svědek neměl žádné návrhy proti obsahu protokolu, nežádal ani jeho doplnění, ani změnu a jako správný jej na každé straně podepsal. Naopak výpověď svědka učiněná před policejním orgánem se jeví jako předem připravená.
86. Předně nelze nezmínit, že k jejímu podání se svědek dostavil (v doprovodu advokáta) sám, aniž by k tomu byl policejním orgánem vyzván. Stručnou výpověď učinil spontánně, bez možnosti dotazů policejním orgánem, v jejím závěru odmítl na další otázky odpovídat (byť nevypovídal jako obviněný, nýbrž na úřední záznam o podaném vysvětlení podle § 158 odst. 6 trestního řádu). Záměrně tím znemožnil orgánu Policie České republiky přezkoumat a ověřit pravdivost tvrzení. Podané vysvětlení lze považovat za účelové, protože jinak by nikoli na Policii ČR, nýbrž před správcem daně svědeckou výpověď upřesnil. Svědek ani neuvedl nic konkrétního k tvrzeným obchodům se žalobcem, oproti podrobné výpovědi před správcem daně dne 6. 6. 2018. Nelze současně odhlédnout od skutečnosti, že to byl žalobce, kdo úřední záznam s výpovědí předložil správci daně. Jelikož z úředního záznamu,

který správci daně poskytla Policie České republiky, nevyplývá, že by se žalobce výsledku na Policii ČR dne 2. 10. 2018 účastnil, pak žalobci jej musel poskytnout právě sv. F. Současně nelze pominout, že správci daně úřední záznam předložil žalobce až poté, co byl seznámen správcem daně s hodnocením svědecké výpovědi v neprospěch žalobce. Ze všech uvedených důvodů se soud ztotožňuje s žalovaným, resp. správcem daně, že takováto výpověď učiněná před policejním orgánem měla znevěrohodnit výpověď svědka učiněnou před správcem daně. Uvedené vypořádání se s výpovědí sv. F. není proto nezákonné či nedostatečné.

87. Druhý žalobní bod není důvodný.

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

89. Protože žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady v řízení nevznikly, soud ve druhém výroku rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 26. května 2023

JUDr. Ludmila Sandnerová, v. r.
předsedkyně senátu

