



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Jana Čížka a soudců
JUDr. Bc. Kryštofa Horna a Mgr. Ing. Lenky Bursíkové ve věci

žalobkyně: **OK Stavby s.r.o.**, IČO: 26763982
sídlem Mělnická 73, Libiš
zastoupená JUDr. Petrem Vaňkem, advokátem
sídlem Na Poříčí 12, Praha

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427, Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 7. 2019, č. j. 29878/19/5300-
22441-708656,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 10. 8. 2018 dodatečný platební výměr č. j. 3970764/18/2117-50524-204043 (dále jen „dodatečný platební výměr“), kterým žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období únor 2013 ve výši 748 293 Kč a předeepsal jí penále ve výši 149 658 Kč.
2. V záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) žalovaný k odvolání žalobkyně změnil dodatečný platební výměr toliko tak, že v části I. *Zdanitelná plnění na řádku 1 základ daně a daň na výstupu* změnil hodnotu 0 na – 3 768 075 Kč, resp. – 791 296

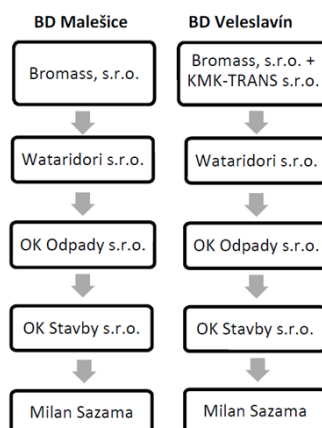
Kč, aniž by tím došlo ke změně daňové povinnosti. V ostatním ponechal výrok dodatečného platebního výměru nezměněn.

3. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení napadeného rozhodnutí.
4. Podstatou sporu mezi stranami je otázka, zda žalobkyně splnila podmínky uplatnění odpočtu daně dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 3. 2013 (dále jen „zákon o DPH), konkrétně, zda prokázala faktickou realizaci plnění v podobě odvozu a uložení zeminy podle zaúčtovaných přijatých faktur od deklarovaného dodavatele OK Odpady s.r.o. (dále jen „OK Odpady“).

Obsah správního spisu a napadené rozhodnutí

5. Správce daně zahájil u žalobkyně dne 30. 9. 2015 daňovou kontrolu mimo jiné DPH za zdaňovací období února 2013.
6. Dne 23. 2. 2016 správce daně vyzval žalobkyni k prokázání, že došlo k reálnému uskutečnění služeb fakturovaných na vyjmenovaných fakturách včetně faktur vystavených dodavatelem OK Odpady. Žalobkyně měla jiným způsobem než předloženými fakturami prokázat, kteří subdodavatelé práce prováděli, v jakém rozsahu a v jakém časovém období.
7. Konkrétně šlo o zaúčtované částky (bez DPH) 1 571 300 Kč na základě faktury ze dne 28. 2. 2013 č. 1301005 za „*odvoz a uložení zeminy – 10 135 m² na akci BD Malešice*“ a 1 992 000 Kč na základě faktury ze dne 28. 2. 2013 č. 1301004 za „*odvoz a uložení zeminy – 9 980 m² na akci BD Veleslavín*“.
8. Podle výsledku kontrolního zjištění, se kterým byla žalobkyně seznámena dne 16. 5. 2018, odvoz a uložení zeminy dle zástupce společnosti OK Odpady provedla společnost Wataridori s.r.o. (dále jen „Wataridori“), která jej ukládala na skládku v obci Veltrusy. Společnost TEZZAV, spol. s r.o. (dále jen „TEZZAV“) měla potvrdit, že Wataridori je oprávněna provozovat toto úložiště. Současně místně příslušný správce daně v rámci daňové kontroly osoby M. S. zjistil, že ve skutečnosti odvoz neprovedla Wataridori, ale objednala si práce u společností KMK-TRANS s.r.o. (dále jen „KMK-TRANS“) a Bromass s. r. o. (dále jen „Bromass“). Bývalý jednatel společnosti Bromass však vypověděl, že na takový odvoz neměla společnost techniku a zabývala se jen dlažbami, obrubníky a výkopovými pracemi. Nebylo tedy doloženo, kdo práce provedl, kontroloval, bližší informace o zakázkách apod. Na výzvu k prokázání skutečností žalobkyně nereagovala, faktické uskutečnění plnění nebylo prokázáno (srov. str. 2-3 výsledku kontrolního zjištění).
9. Dne 8. 8. 2018 projednal správce daně s žalobkyní zprávu o daňové kontrole. Na str. 11 správce daně žalobkyni vysvětlil, že jí nekladl k tíži skutečnosti zjištěné u jiných subjektů. Ty však vedly k vyvolání pochybností o faktickém přijetí plnění tak, jak bylo deklarováno. Správce daně tedy vyzval žalobkyni k prokázání jejích tvrzení. Nezajistila-li si k tomu důkazy, neznamená to, že po ní správce daně požadoval prokázání skutečností, které nemůže ověřit.
10. Na základě zprávy o daňové kontrole vydal správce daně dodatečný platební výměr.
11. Na podkladě odvolání pověřil žalovaný správce daně doplněním dokazování o výsledky svědků (viz dále). Žalobkyně se vyjádřila k doplněnému dokazování obdobně jako

v žalobě. Následně žalovaný vydal napadené rozhodnutí. Fakturační řetězec v něm popsal žalovaný takto:



12. V napadeném rozhodnutí žalovaný předně zhodnotil výsledky svědků. Správce daně vyslechl svědka L. Š. (bývalého jednatele společnosti KMK-TRANS), která společnosti Wataridori fakturovala odvoz zeminy na akci BD Veleslavín. Svědek Š. vypověděl, že sice byl zapsán v obchodním rejstříku společnosti KMK-TRANS jako společník a jednatel, ve skutečnosti však tyto funkce nevykonával. Nejsou mu tedy známy okolnosti a podmínky obchodní spolupráce společnosti KMK-TRANS a Wataridori. Odmítl, že by podpis na fakturách vystavených společností KMK-TRANS byl jeho. Společnost KMK-TRANS podle něho fakticky řídil M. K. Dříve v jiných daňových řízeních vypovídal odlišně, neboť mu před výslechem M. K. řekl, jak má vypovídat. Nyní vypovídal jinak, protože věc začala vyšetřovat Policie ČR. Podle žalovaného výpověď tohoto svědka neprokázala uskutečnění transakce, neboť svědek faktury nevystavil a ve společnosti fakticky nepůsobil.
13. Správce daně se pokusil vyslechnout též zmíněného M. K., což se nepodařilo, jelikož na adrese trvalého pobytu se jej nepodařilo nalézt, a nebylo tak možné jej předvést, přičemž jiné místo, kde by mohl být zastížen, správce daně nezjistil.
14. Dále správce daně provedl výslech svědkyně J. F. (statutární orgán společnosti Wataridori). Svědkyně uvedla, že vzhledem k rizikovému těhotenství ve všech záležitostech týkajících se společnosti Wataridori jednal její manžel R. F., přičemž svědkyně odkazovala na vyjádření manžela. Svědkyně sdělila, že vzhledem k tomu, že společnost Wataridori vykonávala v deklarovaném období zemní práce, provoz skládky odpadu a demolici odpadu a sama nedisponovala potřebnými vozidly, musela si je pronajímat od dalších osob. R. F., jednatel žalobkyně a společnosti OK Odpady, se na společnost Wataridori obrátil, protože provozovala skládku v k. ú. Veltrusy. Skládky byla provozována na základě smlouvy o uložení uzavřené se společností TEZZAV, která byla dle rozhodnutí krajského úřadu provozovatelem skládky. K této výpovědi žalovaný uvedl, že nekoresponduje s výpovědí svědka K. (jednatele společnosti TEZZAV), který vypověděl, že nikdo kromě společnosti TEZZAV nebyl oprávněn k převzetí odpadu. S Wataridori byla dle svědka K. uzavřena pouze smlouva o technickém provedení ukládky a modelaci terénu. Svědkyně potvrdila vystavení faktur pro společnost OK Odpady. Současně uvedla, že žádné jiné dokumenty jako objednávky, smlouvy či předávací protokoly nebyly vyhotovovány. Toto její tvrzení žalovaný vyhodnotil jako nepravdivé, neboť sama svědkyně současně potvrdila podpis pana F. na předávacích protokolech ze dne 31. 3. 2013, které byly sepsány

společnostmi Wataridori a OK Odpady z akcí „*BD Veleslavín*“ a „*BD Malešice*“. Dále svědkyně vypověděla, že fakturace probíhala na základě odevzdaných lístků ze skládky, což žalovaný opět vyhodnotil jako tvrzení rozporné s výpovědí svědka K., který uvedl, že v případě uložení zeminy byly od přepravců vyžadovány doklady o původu výkopové zeminy s údaji o názvu stavby, původce odpadu, druhu odpadu, názvu přepravce a RZ vozidla. Bez těchto listin by odpad nebyl na skládku převzat. Jakým způsobem a kdy byly faktury vystavené společností OK Odpady uhrazeny, si svědkyně nevzpomněla. Na jednotlivých stavbách, odkud pocházela zemina, svědkyně či její manžel provedené naložení zeminy nekontrolovali a na stavbách přítomni nebyli. Jaká vozidla bylo potřeba naložit a kam zeminu odvést, určoval podle svědkyně na jednotlivých stavbách svědek S., ten ovšem vypověděl, že nevěděl, kam byla vytěžená zemina odvezena. Svědkyně sice potvrdila obchodní spolupráci Wataridori se společností OK Odpady a společnostmi Bromass a KMK-TRANS, avšak z její výpovědi nejsou zřejmé konkrétní okolnosti těchto obchodních případů, a tedy zda se plnění skutečně uskutečnila v deklarovaném rozsahu, čase a ceně podle žalobkyní přijatých faktur. Žalovaný konstatoval, že ve výpovědi svědkyně je řada nejasných skutečností a odlišností, které vyšly najevo v kontextu všech provedených výslechů.

15. Žalovaný rovněž zrekapituloval výpověď svědka P. K., který byl v rozhodné době jednatelem společnosti TEZZAV, provozovatele zařízení k využívání odpadů „*Pískovna Veltrusy – areál Strachov*“. Svědek vypověděl, že společnost TEZZAV byla v roce 2013 jedinou oprávněnou osobou k převzetí odpadu. Řidičům přepravujícím odpad byl provozovatelem skládky předáván nákladový lístek (vážní či úložní), který obsahuje údaje o původci odpadu, RZ vozidla, času uložení odpadu, jeho množství a druhu. Hlavním dodavatelem odpadového materiálu byla společnost Wataridori. Tato společnost však nebyla osobou oprávněnou k převzetí a uložení odpadu na skládce. Se společností Wataridori byla sepsána smlouva o spolupráci, podle které zajišťovala technické provedení ukládky a modelaci terénu. Na ostatní společnosti řetězce si svědek nevzpomínal, protože neměl na starosti řešení ukládání odpadu. Podle žalovaného tento svědek faktické uskutečnění plnění nepotvrdil.
16. Žalovaný také zrekapituloval výpověď svědka M. S. Ten uvedl, že na akcích „*BD Veleslavín*“ a „*BD Malešice*“ prováděl zemní práce a žalobkyně prováděla odvoz a uložení zeminy, u které si tyto služby objednal. Odvoz a uložení zeminy prováděly i další společnosti. S žalobkyní uzavřel objednávku a žalobkyně tyto práce uskutečnila. Svědek vypověděl, že nevěděl, že žalobkyně nedisponuje potřebnou technikou. Také nevěděl, že provedení prací bylo žalobkyní objednáno u dalších společností, nevěděl, kam byla vytěžená zemina odvezena, a neověřoval si množství odpadu (zeminy) uloženého na skládkách. K ověření vykonané práce mu stačilo potvrzení o uložení odpadu, které bylo předloženo jednatelem žalobkyně, panem F. Svědek nevěděl, zda byly faktury uhrazeny a jakým způsobem. Svědek uvedl, že ve svém účetnictví nemá žádné podklady k této obchodní spolupráci. Žalovaný výpověď svědka zhodnotil tak, že sice potvrdil spolupráci s žalobkyní, ale jeho výpověď byla nekonkrétní, plná rozporů nejen v kontextu předložených důkazních prostředků, ale i všech provedených výpovědí, proto neprokázala relevantní skutečnosti. Žalovaný konkrétně uvedl, že potvrzení o uložení odpadu předložené žalobkyní neobsahuje údaje, které jsou dle svědka K. na nákladovém lístku standardně uvedeny (jako původ odpadu, jeho množství a druh). Svědek K. si ani nebyl jist, zda společnost TEZZAV vůbec kdy takové potvrzení vystavila. Nadto se potvrzení týká jiných měsíců, než kdy měly být práce pro pana S. vykonány. Dle žalovaného je též

nelogické, aby svědek Sezama jakožto osoba odpovídající za subdodavatele nevěděl, kdo a s jakou technikou se dostane do uzavřeného areálu jednotlivých staveb. Svědek S. byl též povinen vést jako původce odpadu příslušnou evidenci. Pro fakturaci tak musely existovat i jiné podklady než šatní lístky. Dále žalovaný upozornil, že výpověď svědka S. je v rozporu s vyjádřením samotné žalobkyně ze dne 11. 12. 2013. Ta tvrdila, že mezi ní a panem S. došlo k předání předávacích protokolů; dle svědka ale takové protokoly vyhotoveny nebyly. I podle svědka Š. byly podkladem pro fakturaci vážní či úložní lístky obdržené řidičem od provozovatele skládky, žalobkyně přitom v účetnictví k jiným akcím než „*BD Veleslavin*“ a „*BD Malešice*“ evidovala např. vážní i úložní lístky. Dále žalovaný upozornil, že svědek S. tvrdil, že nevěděl, kam byla zemina odvážena, podle svědkyně F. to byl ale on, kdo určoval řidičům místo odvozu zeminy z jednotlivých staveb. Žalovaný výpověď svědka S. vyhodnotil jako nevěrohodnou, rozpornou s ostatními důkazy a neprokazující faktické uskutečnění deklarovaných plnění.

17. Navrhovaný výslech pana V. P. (jednatele společnosti Bromass) nebyl realizován, neboť tento svědek zemřel.
18. Žalovaný uzavřel, že žalobkyně neodstranila pochybnosti vymezené výše uvedenou výzvou a neprokázala, že plnění fakticky přijala tak, jak deklarovala na daňových dokladech. K odvolacím námitkám žalovaný rozvedl hodnocení výpovědí svědků (viz dále).

Žaloba

19. Žalobkyně ve stručné žalobě uvedla pouze to, že správce daně fabuloval pochybnosti o faktické realizaci služeb. Žalobkyně přitom splnila důkazní povinnost, neboť výsledkem svědkyně F. prokázala, že přijala zdanitelné plnění od společnosti Wataridori. Výpovědi svědka Š. bylo prokázáno, že ten vozil odpad právě pro Wataridori. Z výsledku svědka K. bylo prokázáno, že celý provoz měla na starosti právě společnost Wataridori. Z výsledku svědka S. pak vyplynula právě spolupráce se žalobkyní, tedy použití žalobkyní přijatých zdanitelných plnění na její ekonomickou činnost.
20. Žalobkyně uvedla, že projevila náležitou obchodní opatrnost při zkoumání obchodních partnerů. Prvním dodavatelem byla personálně i ekonomicky spojená osoba (OK Odpady – pozn. soudu), a jeho dodavatelem bezpečně prokázaná osoba společnost Wataridori. Žalobkyně v žalobě poukázala v tomto kontextu na několik (ve všech případech co do čísla jednácího / spisové značky a označení původce chybně označených) soudních rozhodnutí. Konkrétně jde o rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 27. 3. 2012, č. j. 2 Afs 60/2011 - 94, dle něž je třeba brát v potaz princip dobré víry při vystavování a přijetí daňových dokladů. NSS uvedl, že *„[z] hlediska posouzení nároku na odpočet daně je povinností správních orgánů, aby zvážily všechny objektivní okolnosti vykázané daňové transakce, přičemž není-li na určitém článku řetězce daň odvedena, nemůže dojít k odmítnutí nároku na odpočet tomu, kdo v dobré víře získá zdanitelné plnění, aniž by o nezákonných praktikách jiného plátce či plátců věděl či mohl vědět.“* Poukázala také na nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, a ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07. První citovaný náleží se věnuje povinnosti umožnit daňovému subjektu, jehož tvrzení se ukážou jako nesprávná, prokázání skutečných výdajů jinými prostředky. Ústavní soud uvedl, že *„[j]akkoliv je smyslem a účelem daňového řízení vybrání daně, je třeba vzít v úvahu, že zákon o daních z příjmů dovoluje zdanit pouze tu část finančního zisku, která*

výdaj na zajištění příjmu bere na zřetel. Nelze tedy vycházet pouze ze zájmu státu na vybrání daně, ale cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Při realizaci práva státu na vybírání daní je nutno respektovat práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu.“ Podle druhého nálezu, „pokud nebyl v souvislosti se stanovením daňové povinnosti stěžovatele dodržen ze strany správních orgánů zákonný postup, jehož nedostatky nebyly soudy, které se ztotožnily s právními závěry finančních orgánů, napraveny, přičemž se jednalo o závažné porušení zásad daňového řízení, došlo k porušení principu spravedlivého procesu.“ Žalobkyně namítá, že nelze k její tíži požadovat ověření skutečností, které ověřit nemůže buď vůbec, nebo jen s velkými obtížemi.

21. Žalobkyně uzavřela, že unesla své primární důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“), a pokud chtěly daňové orgány tvrzený stav vyvracet, musely prokazovat skutečnosti podle § 92 odst. 5 písm. c) a d) daňového řádu, tedy skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, a skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání. Tyto povinnosti nelze zhojit poukazem na to, že žalobkyní navržené důkazní prostředky nebyly důkaz.

Vyjádření žalovaného k žalobě

22. Žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhl žalobu zamítnout. Uvedl, že žalobní námitka, dle které žalobkyně prokázala realizaci transakcí, je dle jeho názoru tak obecná, že nepředstavuje konkrétní žalobní bod. Přesto však podrobně ve vztahu k jednotlivým svědkům zopakoval důvody (uvedené již v napadeném rozhodnutí v bodech 40-42, 48-51, 55-58 a 60) proč považuje jejich výpovědi za nevěrohodné, rozporné či nedostatečně konkrétní. K námitce žalobkyniny údajné obezřetnosti žalovaný odkázal na bod 21 svého rozhodnutí, ve kterém popsal nutnost zachování dostatečné auditní stopy, aby bylo možné realizaci transakce prokázat. Žalobkyně dle žalovaného sice unesla břemeno tvrzení, neunesla však primární břemeno důkazní. Finanční orgány nemají povinnost dokazovat, jak se ve skutečnosti odehrál účetní případ.

Replika žalobkyně

23. Žalobkyně v replice poukázala na judikaturu týkající se přednášení důkazního břemene. Nepostačí vyslovit pochybnosti o správnosti účetnictví. Názor finančních orgánů, že pouhá faktura společně s prokázáním existence uskutečněného plnění (prokázání, že přijaté plnění bylo použito pro ekonomickou činnost) nestačí k prokázání přijatého plnění, je v rozporu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“), přičemž odkázala na rozsudek ze dne 22. 10. 2015 ve věci *PPUH Stehcamp*, C-277/14. Bezvadná faktura je sama o sobě důkazním prostředkem prokazujícím přijetí plnění na faktuře od uvedeného dodavatele.
24. K výsledku svědkyně F. žalobkyně uvedla, že společně s výpověďmi svědků Š. a K. prokázala spolupráci žalobkyně a jejího dodavatele společnost Wataridori i odvoz zeminy na skládku. Její výpověď je podle žalobkyně konkrétní a pro účely prokázání zdanitelného plnění dostačující.

25. K výsledku svědka P. žalobkyně uvedla, že sice zemřel, ale výslech svědkyně F. prokázal, že jednal jménem společnosti Bromass. Žalovaný nedostal své povinnosti hodnotit důkazy podle § 8 odst. 1 daňového řádu ve vzájemných souvislostech.
26. K výsledku svědka Š. žalobkyně uvedla, že k němu žalovaný nepřihlížel, protože jeho výpověď byla v rozporu s jinou jeho výpovědí, jež tento svědek učinil v jiném daňovém řízení. Jelikož však žalobkyně nemohla být při první výpovědi svědka Š. přítomna, tak k ní žalovaný vůbec neměl přihlížet.
27. K neuskutečnění výsledku svědka K. žalobkyně namítala, že celní a policejní orgány po jeho pobytu pátraly nedostatečně a při pokusu o předvedení měl policejní orgán pečlivě pátrat v daném domě a nespolehnout se pouze na skutečnost, že v domě neměl domovní schránku a označený zvonek. Daňové orgány dále mohly pátrat též v registru obyvatel, rejstříku exekucí, insolvenčním rejstříku a živnostenském rejstříku. Navíc správce daně vrátil žalovanému spis před tím, než pokus o předvedení dokončil.
28. Svědek P. K. podle žalobkyně prokázal činnost společnosti TEZZAV i součinnost žalobkyně a společnosti Wataridori. Podle žalobkyně je logické, že svědek neznal jiné společnosti, jež se podílely na stavbě. Žalovaný ani zde nedostal povinnosti hodnotit důkazy ve vzájemných souvislostech.
29. Výpověď svědka M. S. pak podle žalobkyně prokázala, že měl celou zakázku jako investor na starosti a že spolupracoval s žalobkyní jako s dodavatelem. Jeho výpověď jasně prokázala, že žalobkyně použila předmětná přijatá plnění na dosažení, zajištění a udržení svých příjmů.
30. Správce daně dospěl k zjednodušujícímu závěru, že žalobkyně měla být součástí řetězce při neoprávněném čerpání odpočtů, ale již neodůvodnil, kde se daň ztratila a kdo byl člen řetězce, který z toho měl prospěch. Podle žalobkyně mělo dojít k identifikaci jednotlivých článků řetězce s přisouzením jejich postavení v řetězci (například *buffer* či *missing trader*). Správce daně se tedy pouze pokoušel ulehčit si práci, protože se nezmiňoval o podvodném jednání, které by musel v souladu se svými povinnostmi prokázat. Správce daně tak nepřipustně vycházel z toho, že žalobkyně neprokázala uskutečnění dodání služeb a důkazní prostředky hodnotil ve prospěch svého předem učiněného závěru.
31. Podle žalobkyně je naprosto obvyklé, že při práci na stavbě jsou najímány i další společnosti. Často se tak děje z důvodu časového tlaku. V případě, kdy jsou na stavbě zaměstnanci více společností, je obvyklé, že vše není řádně zdokumentováno. Není ovšem podle žalobkyně namístě klást jí za vinu, že dostatečně neprověřovala odběratele, neboť to vždy byly společnosti, jež měly provádění stavebních prací v hlavním předmětu podnikání a akceptovaly její nabídku. Stavební práce byly navíc reálně uskutečněny. V době provádění stavby žalobkyně nijak nemohla ověřit to, zda a jak její odběratelé plní své daňové povinnosti a zda jsou spolehliví plátcí. Žalobkyně projevila více než náležitou obchodní opatrnost, protože s prvním dodavatelem byla personálně i ekonomicky spojena a jeho dodavatelem byla bezpečně prokázaná a známá společnost Wataridori. Z judikatury přitom plyne, že nelze po daňovém subjektu požadovat ověření skutečností, které si nemůže ověřit vůbec nebo jen s velkými obtížemi a které nejsou jeho obchodní neopatrností.
32. Žalobkyně shrnula, že přijala zdanitelné plnění od společnosti OK Odpady. Výsledkem svědkyně F. bylo prokázáno, že dodavatel OK Odpady přijal zdanitelné plnění od

Wataridori. Svědek Š. pak prokázal, že jeho společnost vozila odpad právě pro Wataridori. Výslech svědka K. prokázal, že celý provoz skládky měla na starosti právě Wataridori. Výslech svědka S. pak prokázal spolupráci se žalobkyní. Není pochyb o tom, že stavba byla skutečně realizována. Žalobkyně tak zcela splnila podmínky dle § 92 odst. 3 daňového řádu, přičemž daňové orgány nesplnily povinnosti podle § 92 odst. 5 písm. c) a d) daňového řádu.

Splnění procesních náležitostí

33. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas (napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 29. 7. 2019 a žaloba byla podána 13. 9. 2019), osobou k tomu oprávněnou a splňuje i všechny ostatní formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadených rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích včas uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
34. Soud konstatuje, že nové žalobní body obsažené v replice ze dne 17. 4. 2020 byly uplatněny po uplynutí lhůty k podání žaloby, tedy opožděně (§ 71 odst. 2 věta druhá ve spojení s § 72 odst. 1 a 4 s. ř. s.). Soud se tedy nezabýval námitkami, že finanční orgány neměly přihlížet k předchozímu výsledku svědka Š. a že měly obstarat výslech svědka K. a že správce daně vrátil žalovanému před dokončením pokusů o jeho předvedení. Jakkoliv je uvedená argumentace mimoběžná vůči odůvodnění napadeného rozhodnutí, pro opožděnost se podrobněji nezabýval ani námitkou, že se finanční orgány měly zabývat aspekty podvodu na DPH a závěrem o neprokázání realizace transakcí si jen ulehčovaly práci.

Ústní jednání

35. Účastníci na ústním jednání dne 17. 2. 2022 setrvali na svých procesních stanoviscích a argumentaci výše uvedené. Žalobkyně zopakovala, že žalovaný své závěry postavil na existenci řetězce, v němž však neidentifikoval chybějící daň. Byla porušena neutralita DPH. Svědecké výpovědi prokázaly poskytnutí plnění. Žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí a setrval na závěru, že žalobkyně neprokázala přijetí plnění v deklarovaném rozsahu.
36. Žalobkyně výslovně uvedla, že nemá důkazních návrhů, a to ani návrh na výslech svědka K., u nějž se v replice poněkud nejasně vyjádřila v tom smyslu, že na jeho výslechu trvá. Dokazování soud tedy neprováděl.

Posouzení věci krajským soudem

37. Soud předesílá, že stejnými skutkovými okolnostmi se v rámci přezkumu rozhodnutí žalovaného ve věci daně z příjmů z právnických osob zabýval ve věci vedené pod sp. zn. 43 Af 14/2020. Ačkoliv se právní úprava DPH odlišuje, neměl soud důvod hodnotit prokázaný skutkový stav jinak než v odkazované věci.

Obecný právní základ případu

38. Soud úvodem připomíná, že podle ustálené rozhodovací praxe NSS i Soudního dvora týkající se vzniku a uplatňování nároku na odpočet DPH je nutné nejprve ověřit, zda vůbec tento nárok vznikl (viz např. rozsudky NSS ze dne 1. 2. 2021,

č. j. 5 Afs 388/2019-31, bod 21, nebo ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, bod 52 a judikaturu Soudního dvora tam citovanou).

39. Soudní dvůr v řadě svých rozhodnutí vymezuje podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, které dělí na podmínky formální a podmínky hmotněprávní (věcné). Tyto podmínky v sobě zahrnují to, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo uskutečněno tak, jak vyplývá z příslušné faktury, a dále to, že příslušná faktura obsahuje veškeré údaje požadované směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“; viz např. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében a Dávid*, spojené věci C-80/11 a C-142/11, a další judikaturu citovanou v usnesení NSS ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017-35, bod 30 a násl.).
40. Hmotněprávní podmínky jsou stanoveny v čl. 168 písm. a) směrnice o DPH následovně: a) daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet musí být osobou povinnou k dani; b) použil zboží nebo služby, s jejichž pořízením je spojován nárok na odpočet, pro účely zdanitelných plnění na výstupu; c) daň je splatná nebo je odvedena za služby nebo zboží, které byly nebo budou dodány; d) plnění bylo na vstupu poskytnuto jinou osobou povinnou k dani. Pro uplatnění nároku na odpočet je třeba podle čl. 178 písm. a) směrnice o DPH předložit fakturu, jejíž obsah je definován v čl. 226 téže směrnice (formální podmínka).
41. V českém právu pak uvedeným podmínkám odpovídají § 72 a § 73 zákona DPH. Z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH plyne, že plátce daně má nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 zákona o DPH plyne, že pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad. Náležitosti daňového dokladu pak stanoví § 29 zákona o DPH.
42. Uvedené formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet je nutno vykládat v souladu s judikaturou tak, že *„prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno“* (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103; shodně též rozsudek NSS č. j. 7 Afs 224/2020-31, bod 13).
43. Nesplní-li daňový subjekt zákonné podmínky pro přiznání odpočtu podle § 72 a § 73 zákona o DPH, nárok na odpočet daně mu vůbec nevznikne (viz např. rozsudek č. j. 5 Afs 388/2019-31, bod 20).
44. Soudní dvůr připustil, že zásada daňové neutrality vyžaduje, aby byl odpočet DPH přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky, i když nejsou splněny určité podmínky formální (viz např. rozsudky SDEU ze dne 8. 5. 2008, *Ecotrade*, spojené věci C-95/07 a C-96/07, bod 63, ze dne 30. 9. 2010, *Uszodaépítő*, C-392/09, bod 39, nebo ze dne 9. 7. 2015, *Salomie a Oltean*, C-183/14, body 58 a 59).
45. Žalobkyně namítá, že finanční orgány nezjistily skutkový stav dostatečně a správně. V této souvislosti soud proto stručně připomíná základní principy rozložení důkazního břemene v daňovém řízení.
46. Obecně platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). 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 (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Naopak správce daně v daňovém řízení prokazuje mimo jiné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].

47. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se soudy již opakovaně zabývaly (viz např. rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2021, č. j. 1 Afs 73/2019-71, body 47 až 51, ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52, bod 13, nebo ze dne 15. 5. 2014, č. j. 8 Afs 67/2013-49, bod 49, viz také např. nález Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08, bod 15). Z § 92 daňového řádu i citované judikatury plyne, že je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením. Jinými slovy, daňový subjekt nese prvotní důkazní břemeno, přičemž tuto svou povinnost splní předložením takových podkladů, které mohou dostatečným způsobem prokázat jeho tvrzení (zpravidla se bude jednat o účetnictví a jiné povinné záznamy).
48. Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci skutečností zakládajících vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností [viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností.
49. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt. Je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy, popř. svá tvrzení korigoval.
50. Daňové řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz např. rozsudek ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Je na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je povinen vycházet daňovému subjektu vstříc a dát mu prostor k uplatnění důkazních návrhů. Navrženými důkazy se pak správce daně musí zabývat a vyhodnotit je v rámci svého rozhodování v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu.
51. Pokud pak jde o prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH, konkrétní obsah důkazního břemene vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, tedy z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH, podle něhož má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 zákona o DPH, podle kterého pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad (viz např. výše citovaný rozsudek NSS č. j. 7 Afs 224/2020-31, bod 13).

Aplikace na posuzovaný případ

52. V této věci jde o to, zda žalobkyně vůbec prokázala samotnou realizaci deklarovaných transakcí. Argumentace žalobkyně, že věc se měla posuzovat prizmatem podvodu na

DPH, měly být identifikovány jednotlivé články řetězce a mělo se prokazovat podvodné jednání, je s odůvodněním napadeného rozhodnutí mimoběžná. Aby vůbec mohlo být řeči o podvodu na DPH, musí být vůbec nějaká transakce prokázána a finanční orgány dospěly k závěru, že prokázána nebyla. Stejně tak není napadené rozhodnutí argumentačně postaveno na tom, že by žalobkyně nedostatečně prověřovala své odběratele.

53. Prokazuje-li daňový subjekt přijaté plnění jinak než účetními doklady, musí je prokázat jednoznačným a transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se dotčené transakce, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Nebylo-li zjištěno, že daňový subjekt výdaj vynaložil za skutečně provedené práce, nelze mít za to, že byl vytvořen přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci.
54. Soud dále připomíná, že v případě řádně odůvodněného napadeného rozhodnutí, z něhož je zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si správné závěry žalovaného osvojil a s jeho odůvodněním se ztotožnil. Jak totiž konstatoval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 - 47: „*V souladu se zásadou hospodárnosti a ekonomie řízení není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, ale přezkoumat dříve učiněné závěry správních orgánů; panuje-li mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí shoda, není důvodu, proč by na něj nemohlo být v rozsudku v podrobnostech odkázáno.*“
55. V nyní posuzované věci jde o obdobnou situaci. Na jedné straně stojí napadené rozhodnutí, které žalovaný podrobně odůvodnil, vysvětlil, jak a proč hodnotil jednotlivé důkazy doplněné v odvolání (svědecké výpovědi) a proč i dle jeho názoru žalobkyně nesplnila podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH. Naproti tomu žalobní námitky, jimiž by měla žalobkyně konkrétně reagovat na toto odůvodnění napadeného rozhodnutí, jsou do značné míry toliko opakováním již námitek vznesených v odvolacím řízení, které žalovaný pečlivě vypořádal. Soud tak v první řadě odkazuje na řádné odůvodnění napadeného rozhodnutí, s nímž se ztotožňuje.
56. Pokud jde o jednotlivé žalobní body, žalobkyně nejprve v žalobě bez bližší argumentace uvádí, že správce daně *fabuloval* pochybnosti o faktické realizaci služeb.
57. Soud uvedenou námitku chápe tak, že dle žalobkyně nebyly dány pochybnosti o ohledně věrohodnosti, průkaznosti správnosti či úplnosti účetnictví. Ostatně žalobkyně dále na jiném místě žaloby (nicméně obdobně nekonkrétně) tvrdí, že nebyly splněny podmínky v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu [a též písm. d), což je ale pro věc zcela irelevantní ustanovení].
58. Soud k této námitce nejprve připomíná, že „*míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod [...] 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.*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78).

59. V tomto případě je žalobní námitka formulována velmi vágně. Soud proto jen obdobně obecně konstatuje, že důvody, které založily pochybnosti správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, jsou přesvědčivě shrnuty v bodu 73 napadeného rozhodnutí: „*V daném případě v rámci jiných daňových řízení (OK Odpady, M. S.) měl prvostupňový správce daně informace, že odvoz a uložení zeminy dodavatel OK Odpady neprovedl, ale objednal si tyto práce u společnosti Wataridori. Avšak ani ta odvoz a uložení zeminy neprovedla, ale práce si objednala u další korporací (Bromass, KMK-Trans). Jak bylo v průběhu daňového a následně i odvolacího řízení zjištěno, tyto korporace předmětné práce neprovedly, tedy nebylo prokázáno, že se plnění uskutečnila tak, jak deklaruje odvolatel. V průběhu fakturovaného řetězce firem (viz bod [30]) tak jen došlo k navyšování ceny za údajné fakturované práce. Správce daně dále v odst. 74 uvedl, že: „Odvolatel byl v průběhu daňového řízení vyzván k prokázání jím tvrzených skutečností, o kterých měl prvostupňový správce daně důvodně pochybnosti (viz bod [33]). Důkazní břemeno tak přešlo zpět na odvolatele, který byl povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat (viz např. rozsudek NSS ze dne 26. 07. 2018 č. j. 7 Afs 165/2017-25). Tyto skutečnosti měl odvolatel prokázat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím. (dále viz také bod 33 napadeného rozhodnutí, kde je odkazováno na výzvu uvedenou rovněž v bodu 6 tohoto rozsudku).* Proti tomuto logickému zdůvodnění vzniku pochybností žalobkyně v žalobě nepředkládá žádnou konkrétní věcnou oponenturu (nepřípadně uvádí pouze to, že postačí předložit bezvadnou fakturu a prokázat skutečnou realizaci plnění, k čemuž však v projednávaném případě právě nedošlo), a proto soud v tomto ohledu toliko odkazuje na napadené rozhodnutí, s nímž se ztotožňuje.
60. Odkazuje-li žalobkyně na rozsudek Soudního dvora ve věci *PPUH Stehcemp*, vyplývá z něj toliko, že ustanovení směrnice o DPH musí být vykládána v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní úpravě, která osobě povinné k dani odepírá nárok na odpočet DPH splatné nebo zaplacené za zboží, **které jí bylo dodáno**, z důvodu, že faktura byla vystavena subjektem, jenž musí být s ohledem na kritéria stanovená touto právní úpravou považován za neexistující subjekt a je nemožné určit skutečnou totožnost dodavatele zboží, s výjimkou případu, kdy osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že uvedené plnění bylo součástí podvodu ohledně DPH.
61. S ohledem na výše citovanou zákonnou úpravu a judikaturu bylo tedy na žalobkyni, aby nejprve prokázala, **že jí byla služba poskytnuta**, tedy že skutečně došlo k realizaci uvedených služeb deklarovaným způsobem, tedy zejména v uvedeném rozsahu, čase a ceně.
62. Žalobkyně namítá, že faktické uskutečnění této služby bylo svědeckými výpověďmi potvrzeno. V tomto ohledu soud sdílí závěr žalovaného (viz zejména body 41-42, 48-51, 55-62 napadeného rozhodnutí), že provedeným dokazováním toto prokázáno nebylo. Žalobkyně předložila pouze formální doklady, které správce daně zpochybnil (viz výše). Na výzvy správce daně pak nepředložila žádné relevantní důkazní prostředky jako smlouvy, vážní lístky, doklady k přepravě, doklady o uložení zeminy apod. Ani v odvolacím řízení doplněné svědecké výpovědi pak skutečnou realizaci předmětných plnění nepotvrdily.
63. Žalobkyně se v žalobě a replice vyjadřuje k výsledku svědkyně F. Podle ní její výslech propojil pravdivé výpovědi svědků Š. a K. a vnesl do věci světlo, neboť svědkyně potvrdila jak spolupráci a přijetí plnění od Wataridori, tak „držení“ zakázky stran odvozu zeminy na

skládku. Zde soud konstatuje, že se žalovaný výpovědí svědkyně F. v napadeném rozhodnutí podrobně zabýval, hodnotil ji v kontextu dalších provedených výslechů a vysvětlil, proč z ní neplynou konkrétní okolnosti, které by potvrzovaly realizaci odvozu a uložení zeminy v žalobkyní deklarovaným způsobem (viz odst. 55-58 a odst. 91 napadeného rozhodnutí). Namísto toho, aby žalobkyně na toto podrobné zdůvodnění žalovaného reagovala, v žalobě opakuje tutéž obecně formulovanou námitku. Žalobkyně ani neuvádí žádnou konkrétní pasáž výpovědi svědkyně, která by měla potvrzovat tvrzení žalobkyně ohledně realizace služeb dle výše uvedených faktur. Soud za této situace odkazuje na logické hodnocení učiněné v odkazovaných částech napadeného rozhodnutí, s nímž se zcela ztotožňuje. Totéž platí o tvrzení, že svědkyně F. potvrdila, že zemřelý P. jednal jménem společnosti Bromass. K tomu soud uvádí, že to je sice pravda, ale skutečnost, že společnost Bromass, za níž jednal P., za svědkyní nepřilíš vyjasněných okolností spolupracovala se společností Wataridori, nijak nepotvrzuje faktickou realizaci plnění dle předložených faktur. Přílehavě to bylo již vyjádřeno v odst. 57 napadeného rozhodnutí: *„Svědka sice potvrdil obchodní spolupráci s obchodními korporacemi OK Odpady, Bromass a KMK-TRANS na akcích „BD Veleslavín“ a „BD Malešice“, avšak z odpovědí nejsou zřejmé konkrétní okolnosti fakturovaných plnění, tedy zda se plnění uskutečnila tak, jak je deklarováno na předmětných daňových dokladech. Ve výpovědi svědka je řada neobjasněných skutečností a odlišností, které vyšly najevo v kontextu všech provedených výslechů svědků. Jednalo se o vyjádření svědka, že společnost Wataridori byla oprávněna k převzetí odpadu. Tato skutečnost je však v rozporu s výpovědí Mgr. K., který v protokolu o výslechu svědka (viz bod [41]) vypověděl, že nikdo jiný mimo korporace TEZZAV nebyl oprávněn k převzetí odpadu. Se společností Wataridori byla uzavřena smlouva o spolupráci, která spočívala v technickém provedení ukládky a modelaci terénu. Dále samotné tvrzení svědka paní F., že nebyly vystavovány mimo daňových dokladů žádné jiné dokumenty, neodpovídá skutečnosti, neboť po předložení svědkovi k nahlédnutí předávacích protokolů sepsaných dne 31. 03. 2013 společnostmi Wataridori a OK Odpady z akcí „BD Veleslavín“ a „BD Malešice“, potvrdila na nich uvedený podpis pana F. I tvrzení svědka, že od přepravců mimo šatního lístku nebyl přebírán žádný dokument, je v rozporu s výpovědí pana Mgr. K., neboť v případě uložení zeminy jsou od přepravců vyžadovány doklady o původu výkopové zeminy s údaji o názvu stavby, původce odpadu, druhu odpadu, názvu přepravce a RZ vozidla. Bez těchto listin by odpad nebyl na skládku převzat. Ani tvrzení svědka, že pan S. určoval řidičům jaká auta naložit a kam zeminu odvést, se dle výpovědi pana S. (protokol o výpovědi svědka č. j. 853188/19/2117-60562-204798 ze dne 27. 02. 2019) nezakládá na pravdě. Neb ten nevěděl, kam byla vytěžená zemina odvezena.“*

64. K výslechu svědka Š. žalobkyně uvádí, že bylo prokázáno, že vozil odpad pro společnost Wataridori. Soud připomíná, že sám svědek zpochybnil pravdivost své výpovědi z roku 2015, neboť dne 27. 2. 2019 vypověděl, že tehdy uváděl přesně to, co mu řekl předchozí jednatel KMK-TRANS K., který na něj společnost přepsal, aniž by svědek chápal, o co šlo. Žalovaný pak zcela logicky hodnotil výpověď svědka provedenou v tomto řízení tak, že z hlediska objasnění skutečného průběhu realizace služeb nic relevantního nepřinesla, neboť svědek fakticky v daném období jako jednatel společnosti KMK-TRANS nepůsobil (viz body 51 a 89 napadeného rozhodnutí). Naopak svědek popřel, že podepsal faktury vystavené pro společnost Wataridori. Uvedl jen značně neurčitě, že společnost KMK-TRANS se zabývala autodopravou a vozila materiál na skládku, kde obdržel vážný lístek, který spolu se *stazkami* předával K. (na dokumentech byla jména řidičů, SPZ vozidel,

množství nákladu a čas provozu vozidla). Z uvedeného ani dle soudu nevyplývají žádné konkrétní okolnosti o posuzovaných transakcích.

65. Soud nad rámec nutného odůvodnění dodává, že žalovaný v této věci napadené rozhodnutí nepostavil na výpovědi svědka Š. z jiného řízení (byť je možno dodat, že za splnění určitých podmínek lze též protokoly z jiných řízení použít jako podklad pro rozhodnutí – viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2018, č. j. 6 Afs 379/2017 - 54, odst. 20). V tomto případě nicméně výpověď svědka Š. z roku 2015 pouze založila pochyby daňových orgánů (viz výše). Žalovaný se v tomto řízení zcela správně nespokojil toliko s protokolem o výpovědi svědka Š. z roku 2015, ale i v tomto řízení byl svědek Š. předvolán a dne 27. 2. 2019 byl vyslechnut za účasti právního zástupce žalobkyně, který svědkovi taktéž kladl otázky. Žalobkyně tímto postupem nebyla nijak krácena na svých procesních právech a hodnocení výpovědi tohoto svědka žalovaným je zcela logické.
66. K výsledku svědka P. K. žalobkyně nejprve tvrdila, že prokázal, že celý provoz měla na starosti právě společnost Wataridori. Následné toto tvrzení modifikovala tak, že potvrdil jak činnost společnosti TEZZAV v daném řetězci transakcí, tak součinnost společnosti Wataridori. Soud podotýká, že skutečnost, že svědek potvrdil spolupráci mezi společnostmi TEZZAV a Wataridori, samozřejmě nijak neprokazuje to, o co jde v tomto řízení – tedy faktickou realizaci služeb dle konkrétních přijatých faktur od dodavatele OK Odpady. Nadto i tímto výsledkem se žalovaný podrobně zabýval, přičemž na hodnocení tohoto důkazu žalovaným není v žalobě nijak konkrétně reagováno. Žalovaný v napadeném rozhodnutí (bod 41) například zdůraznil, že svědek K. vypověděl, že společnost Wataridori nebyla oprávněna k přijetí odpadu (což vyvrací tvrzení svědkyně F., že společnost Wataridori byla oprávněna k převzetí a uložení odpadu na skládce) a že se společností Wataridori byla uzavřena pouze smlouva o spolupráci, která spočívala v technickém provedení ukládky a modelaci terénu. Žalovaný také zdůraznil, že z výpovědi svědka K. vyplynulo, že řidičům přepravujícím odpad je provozovatelem skládky předáván nákladový lístek, který obsahuje údaje o původci odpadu, RZ vozidla, času uložení odpadu, jeho množství a druhu, přičemž žalobkyně žádné takové doklady v průběhu daňové kontroly ani v odvolacím řízení nepředložila. Soud tak souhlasí s žalovaným, že ani výpověď svědka K. nepotvrdila faktické uskutečnění jí deklarovaných služeb.
67. Konečně pokud jde o svědka S., dle žalobkyně jeho výslech potvrdil, že měl celou zakázku coby investor na starosti, že spolupracoval se žalobkyní jakožto dodavatelem a že žalobkyně použila plnění k ekonomické činnosti. Soud zde musí opět podotknout, že žalovaný v napadeném rozhodnutí výpověď svědka S. podrobně hodnotil (viz odst. 60-62, 92 napadeného rozhodnutí), přičemž žalobkyně na toto hodnocení v žalobě reaguje v zásadě jen obecně formulovaným nesouhlasem. Soud tak opět jen odkazuje na výše zmíněné pasáže napadeného rozhodnutí, v nichž žalovaný přesvědčivě vysvětlil, proč výslech tohoto svědka nepotvrdil faktickou realizaci služeb, jak byly deklarovány v obou fakturách.
68. Soud tak uzavírá, že závěr žalovaného, že žalobkyně neprokázala faktickou realizaci odvozu a uložení zeminy z akcí BD Malešice a BD Veleslavín, tak jak byly deklarovány ve výše konkretizovaných fakturách, je logicky a přesvědčivě odůvodněn a v soudním přezkumu ob stojí. Žalobkyně v tomto ohledu nepředložila žádné relevantní listiny (např.

smlouvy, vážní lístky, doklady o přepravě, o uložení zeminy), které by její tvrzení prokázaly, a stejně tak svědci slyšení v odvolacím řízení realizaci těchto dvou konkrétních služeb nepotvrdili.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

69. Vzhledem k tomu, že žalobní body nejsou důvodné a soud nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez námítky, žalobu jako nedůvodnou zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
70. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému soud náhradu nákladů nepřiznal, neboť mu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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 17. února 2022

Mgr. Jan Čížek, v. r.
předseda senátu