



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců Mgr. Petry Weissové a Mgr. Tomáše Kocourka v právní věci žalobce: **OK Stavby s.r.o.**, IČO 267 63 982, se sídlem Mělnická 73, Libiš, zast. JUDr. Petrem Vaňkem, advokátem, se sídlem Na Poříčí 1041/12, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25.7.2019, č. j. 29878/19/5300-22441-708656, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 17. 2. 2022, č. j. 55 Af 35/2019-48,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Žalovaný shora označeným rozhodnutím změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 10. 8. 2018, č. j. 3970764/18/2117-50524-204043 (dále též „dodatečný platební výměr“), kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „ZDPH“), za zdaňovací období únor 2013 ve výši 748.293 Kč a penále ve výši 149.658 Kč. Změna dodatečného platebního výměru spočívala v tom, 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.

[2] Krajský soud v Praze shora označeným rozsudkem zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného. Uplatněné žalobní námitky, jimiž by měl žalobce konkrétně reagovat na odůvodnění napadeného rozhodnutí, jsou do značné míry opakováním námitek vznesených v odvolacím řízení, které žalovaný pečlivě vypořádal. Soud tak odkázal na

odůvodnění napadeného rozhodnutí, s nímž se ztotožnil. Odkazoval-li žalobce na rozsudek Soudního dvora ve věci *PPUH Stehcomp*, 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 odpírá nárok na odpočet DPH 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. S ohledem na zákonnou úpravu a judikaturu bylo na žalobci, aby nejprve prokázal, že mu byla služba poskytnuta, tedy že skutečně došlo k realizaci uvedených služeb deklarovaným způsobem, tedy zejména v uvedeném rozsahu, čase a ceně. Faktické uskutečnění předmětné služby však nebylo potvrzeno svědeckými výpověďmi, jak namítá žalobce.

[3] Žalovaný se podrobně zabýval výpovědí svědkyně F., hodnotil ji v kontextu dalších provedených výslechů a vysvětlil, proč z ní neplynou konkrétní okolnosti, které by potvrdzovaly realizaci odvozu a uložení zeminy žalobcem deklarovaným způsobem. Namísto toho, aby žalobce na toto podrobné zdůvodnění žalovaného reagoval, v žalobě zopakoval tutéž obecně formulovanou námitku. Žalobce ani neuvádí žádnou konkrétní pasáž výpovědi svědkyně, která by měla potvrzovat jeho tvrzení ohledně realizace služeb dle předmětných faktur. Skutečnost, že společnost Bromass, za niž jednal P., za svědkyní nepřilíš vyjasněných okolností spolupracovala se společností Wataridori, nijak nepotvrzuje faktickou realizaci plnění dle předložených faktur. Svědek P. K. sice potvrdil spolupráci mezi společnostmi TEZZAV a Wataridori, nijak to ovšem neprokazuje faktickou realizaci služeb dle konkrétních přijatých faktur od dodavatele OK Odpady. I tímto výslechem se žalovaný podrobně zabýval, přičemž na hodnocení tohoto důkazu žalovaným není v žalobě nijak konkrétně reagováno. 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 žalobce žádné takové doklady v průběhu daňové kontroly ani v odvolacím řízení nepředložil. Soud tak souhlasil s žalovaným, že ani výpověď svědka K. nepotvrdila faktické uskutečnění žalobcem deklarovaných služeb. Závěr žalovaného, že žalobce neprokázal faktickou realizaci odvozu a uložení zeminy z akcí BD Malešice a BD Velešlavin, tak jak byly deklarovány v příslušných fakturách, je logicky a přesvědčivě odůvodněný a v soudním přezkumu ob stojí. Žalobce v tomto ohledu nepředložil žádné relevantní listiny, které by jeho tvrzení prokázaly, a stejně tak svědci slyšení v odvolacím řízení realizaci těchto dvou konkrétních služeb nepotvrdili.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl výše uvedený rozsudek krajského soudu kasační stížností, ve které namítl jeho nepřezkoumatelnost. Krajský soud některé žalobní body vůbec nehodnotil. Stěžovatel dále nesouhlasil s posouzením otázky, zda žalobce splňuje podmínky na přiznání nároku na odpočet DPH a s neprovedením důkazů navržených stěžovatelem. Soud ani žalovaný nezpochybnili, že stěžovatel přijal zdanitelné plnění od společnosti OK Odpady. Správní orgány se zaměřily na přijetí zdanitelného plnění společností OK Odpady jako dodavatele stěžovatele. To však již překračuje důkazní povinnost stěžovatele. Dalšího důkazu o přijetí zdanitelného plnění ze strany stěžovatele

pokračování

v daňovém řízení není zapotřebí, neboť správní orgány nikdy nezpochybily přijetí zdanitelného plnění stěžovatele od společnosti OK Odpady. Soud výslovně nestaví napadený rozsudek na daňovém podvodu ani na nesplnění povinnosti stěžovatele prověřit si své dodavatele. Tedy jediným důvodem napadeného rozhodnutí je nedoložení konkrétních plnění stěžovatelem.

[5] Soud při hodnocení svědeckých výpovědí nesprávně poukázal na závěry správního orgánu. Ačkoli správní orgány v daňovém řízení jako jediné státní orgány při protokolaci zapisují nejen odpovědi na otázky svědků, ale dokonce i otázky, necitují správní orgány tyto otázky a odpovědi ve svých rozhodnutích, ale tendenčně shrnují a hodnotí jen to, co se hodí pro jejich předem učiněné závěry. Ze svědeckých výpovědí je zřejmé, že svědci potvrdili nejen přijetí zdanitelných plnění stěžovatelem od OK Odpady a u ní od společnosti Wataridori, ale též použití přijatých zdanitelných plnění stěžovatelem pro jeho ekonomickou činnost. Žalovaný účelově necitoval pasáže svědeckých výpovědí, soud je nevzal v potaz a odkázal na napadené rozhodnutí.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že pokud stěžovatel tvrdí, že přijetí zdanitelných plnění nebylo sporováno, tak napadené rozhodnutí i spisový materiál svědčí o opaku. Prokázání faktického uskutečnění zdanitelných plnění představuje povinnost daňového subjektu ve smyslu § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále též DŘ), kterou musí splnit pro to, aby mu dle § 72 a 73 ZDPH byl přiznán nárok na odpočet daně. Krajský soud správně na věc nehleděl optikou daňového podvodu. Zásadní v daném případě bylo posouzení přenosu důkazního břemene ohledně faktické realizace zdanitelného plnění, nikoli prokazování podvodu na DPH. Správní orgány při hodnocení svědeckých výpovědí postupovaly v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Pokud v napadeném rozhodnutí a v rozsudku krajského soudu nebyly svědecké výpovědi citovány, neznamená to, že k nim nebylo přihlíženo jednotlivě i ve vzájemné souvislosti. Stěžovatel uváděl pouze obecná tvrzení o tom, že výpovědi svědků prokázaly, že stěžovatel přijal zdanitelné plnění od společnosti OK Odpady. Namítá-li stěžovatel, že krajský soud neprovedl navržené důkazy, není zřejmé, jaké důkazy měl stěžovatel na mysli, neboť žádné důkazy v průběhu řízení před krajským soudem nenavrhoval.

III. Posouzení kasační stížnosti

[7] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Soud se v souladu se svou relevantní judikaturou (například rozsudky NSS ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007-58, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, či ze dne 5. 11. 2014, č. j. 3 As 60/2014-85) nejprve zabýval zcela obecnou námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Dospěl

přitom k závěru, že krajský soud úvahy týkající se sporné otázky prokázání přijetí zdanitelného plnění ve smyslu § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH řádně odůvodnil, ostatně stěžovatel s tímto odůvodněním věcně polemizuje a Nejvyšší správní soud se otázkou důvodnosti meritorních námitek bude zabývat níže. Rovněž zbylou žalobní argumentaci podrobil krajský soud svému přezkumu a dostatečně se s ní vypořádal. Odůvodnění rozsudku je vystavěno na jasném, srozumitelném a uceleném argumentačním systému, z něhož rozumně plynou právní závěry.

[10] Nejvyšší správní soud ke zbylé kasační argumentaci předesílá, že kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.). Soudní ochrana veřejných subjektivních práv stěžovatele mu byla poskytnuta již individuálním projednáním jeho věci krajským soudem. Důvody kasační stížnosti se proto musí odvíjet zejména od tvrzeného pochybení krajského soudu, který se měl vadným, resp. nezákonným způsobem vypořádat s žalobními námitkami směřujícími proti rozhodnutí správních orgánů. Uvedení konkrétních důvodů kasační stížnosti není možné bez dalšího nahradit zopakováním odvolacích nebo žalobních námitek a argumentace předešlené v řízení u krajského soudu (jakkoliv spojené s obecným tvrzením, že právní názor krajského soudu je nesprávný, k tomu srov. např. rozsudky NSS ze dne 12. 3. 2018, č. j. 5 As 35/2017-52, či ze dne 3. 12. 2020, č. j. 7 As 235/2020 - 30). Kasační stížnost stěžovatele přitom z převážné části spočívá právě v takovém opakování. Spíše než o tvrzení konkrétních pochybení krajského soudu se jedná o výtky proti závěrům správních orgánů, kterými se již podrobně zabýval krajský soud v napadeném rozsudku, přičemž Nejvyšší správní soud se s jeho závěry ztotožňuje, což dále blíže zdůvodňuje.

[11] Stěžovatel namítal nesprávné posouzení otázky nároku na odpočet DPH krajským soudem a správními orgány. Sporné je v posuzované věci konkrétně prokázání přijetí uplatňovaného zdanitelného plnění (odvoz a uložení zeminy).

[12] Ze správního spisu vyplývá, že správce daně zahájil u stěžovatele dne 30. 9. 2015 daňovou kontrolu mimo jiné na DPH za zdaňovací období únor 2013. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 23. 2. 2016, č. j. 665209/16/2117-60563-204425, správce daně vyzval stěžovatele k prokázání, že došlo k reálnému uskutečnění služeb fakturovaných na zde vyjmenovaných fakturách včetně faktur vystavených dodavatelem OK Odpady. 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 Veleslavin*“. Dne 8. 8. 2018 projednal správce daně se stěžovatelem zprávu o daňové kontrole, na základě níž vydal dodatečný platební výměr. Na základě podaného odvolání pověřil žalovaný správce daně doplněním dokazování o výsledky svědků. Ve správním spisu jsou tak dále zařazeny Protokoly o výslechu svědka: M. S. ze dne 27. 2. 2019, č. j. 853188/19/2117-60562-204798, L. Š. ze dne 27. 2. 2019, č. j. 846573/19/2117-60562-204798, J. F. ze dne 11. 3. 2019, č. j. 1026950/19/2117-60562-204798, a P. K. ze dne 29. 4. 2019, č. j. 2613249/19/2117-60562-204798 (viz níže).

pokračování

[13] K posuzování podmínek pro přiznání nároku na odpočet lze odkázat na ustálenou judikaturu správních soudů, např. na rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37: „Z judikatury Soudního dvora jasně vyplývá, že nejprve se zkoumá, zda byly splněny podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet daně (bod 31, rozsudku ve věci Bonik EOOD), jde přitom o hmotněprávní a formální podmínky stanovené směrnicí 2006/12, které v sobě zahrnují to, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo uskutečněno tak, jak vyplývá z příslušné faktury, a dále že tato faktura obsahuje veškeré údaje požadované směrnicí 206/12 (bod 44 rozsudku ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, Mahagében a David). Soudní dvůr nechává na soudech členských států posouzení skutkových okolností případu, aby v souladu s pravidly vnitrostátního dokazování zhodnotily, zda došlo ke splnění hmotněprávních a procesních podmínek vzniku nároku na odpočet daně (bod 32 rozsudku ve věci Bonik EOOD).“ V rozsudku ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016 - 32, potom Nejvyšší správní soud uvedl: „Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že závěry o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění daňovým subjektem a o účasti daňového subjektu na podvodu nejsou kompatibilní. Než začne správce daně jakkoliv zkoumat a prokazovat případnou účast na daňovém podvodu, musí mít postaveno najisto, zda k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění došlo (srov. např. rozsudek č. j. 6 Afs 170/2016 - 30). Je totiž nutné pečlivě rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet DPH plátcí vůbec nevznikne, neboť plátce neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec, či v deklarovaném rozsahu došlo, od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat (což bude – jak správně podotýká stěžovatel - v souladu s judikaturou Soudního dvora EU především v případě nárokování odpočtu zneužívajícím způsobem či v důsledku daňových podvodů).“ Ve zde řešeném případě bylo správními orgány konstatováno, že stěžovatel nesplnil hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH [neboť neprokázal přijetí zdanitelného plnění ve smyslu § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH], tudíž nebylo možné mu nárok na odpočet přiznat, když tento ani nevznikl. Nebylo tedy na místě zabývat se otázkou podvodného jednání, kdy navíc tuto námitku stěžovatel uplatnil opožděně, jak správně upozornil krajský soud v bodu 34. napadeného rozsudku.

[14] Podmínky přiznání nároku na odpočet DPH uplatněného osobou povinnou k dani (hmotněprávní podmínky) jsou definovány v čl. 168 směrnice 2006/112/ES, jakož i v předchozí Šesté směrnici Rady ze dne 17. 5. 1977. Podle tohoto ustanovení platí: *jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky: a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani; b) DPH, která je splatná při plněních považovaných za dodání zboží nebo poskytnutí služby podle čl. 18 písm. a) a článku 27; c) DPH, která je splatná při pořízení zboží uvnitř Společenství podle čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu i); d) DPH, která je splatná při plněních považovaných za pořízení zboží uvnitř Společenství podle článků 21 a 22; e) DPH, která je splatná nebo byla odvedena při dovozu zboží do tohoto členského státu.* V českém právním řádu jsou tyto podmínky implementovány v § 72 a § 73 ZDPH. Hmotněprávní podmínky Soudní dvůr vyložil např. v rozhodnutích ze dne 29. 4. 2004, *Faxworld*, C-137/02, EU:C:2004:267, bod 24; ze dne 15. 12. 2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, bod 52; ze dne 6. 9. 2012, *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 26; ze dne 6. 12. 2012, *Bonik*, bod 29; ze dne 6. 2. 2014, *Jagiello*, C-33/13, EU:C:2014:184, bod 27; ze dne

13. 2. 2014, *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, bod 25; a ze dne 16. 11. 2016, *Signum Alfa Sped*, C-446/15, EU:C:2016:869, bod 33. Z citované judikatury vyplývá, že pro uplatnění nároku musí být příjemce zdanitelného plnění osobou povinnou k dani, která dodané zboží nebo služby použila pro účely zdanitelných plnění na výstupu, a že zboží nebo služby jsou dodány jinou osobou povinnou k dani (viz např. shrnutí v rozsudku ze dne 16. 9. 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, bod 28). V případě, že jsou tyto podmínky splněny, nelze v zásadě odmítnout přiznání uplatněného nároku na odpočet. Nelze tak činit na základě ukládání dalších podmínek daňovým subjektům nebo přísném trvání na splnění formálních předpokladů pro uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu (viz rozsudky ze dne 22. 12. 2010, *Dankowski*, C-438/09, EU:C:210:818, bod 36, *Maks Pen*, bod 25, a *PPUH Stehcemp*, bod 40).

[15] V projednávané věci nevyžadoval po stěžovateli správce daně nic nad rámec výše uvedené úpravy. Hmotněprávní podmínky stanovil český zákonodárce v § 72, resp. 73 ZDPH. Důkazní břemeno ohledně prokázání splnění hmotněprávních podmínek, tedy i skutečné dodání zboží či služby jiným plátcem daně v ČR, nese dle § 92 odst. 3 DŘ daňový subjekt, který nárok na odpočet daně uplatňuje, tedy stěžovatel.

[16] Svá tvrzení *daňový subjekt* prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-65, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, *správce daně* může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) DŘ, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu ke skutečnostem, z nichž dovozuje své pochyby. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „*vážné a důvodné pochyby*“ (srov. cit. rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007-119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS č. j. 1 Afs 39/2010-124, či č. j. 2 Afs 24/2007-119). V projednávané věci se však stěžovateli navzdory jeho názoru ani v rámci dalšího dokazování v průběhu odvolacího řízení nepodařilo prostřednictvím navrhaných a správcem daně provedených důkazních prostředků prokázat, že k plnění, v souvislosti s nímž stěžovatel nárok na odpočet uplatnil, skutečně došlo.

[17] Nelze přisvědčit tvrzení stěžovatele, že žalovaný ani krajský soud nezpochybnili přijetí zdanitelného plnění stěžovatelem od společnosti OK Odpady, neboť z odůvodnění správních rozhodnutí, jakož i napadeného rozsudku plyne pravý opak. Stěžovatel sice předložil daňové doklady, na základě kterých nárok na odpočet dle § 73 odst. 1 písm. a)

pokračování

ZDPH uplatnil; tím však ještě bez dalšího nesplnil povinnost dle § 92 odst. 3 DŘ, jinými slovy, neunesl ještě důkazní břemeno stran prokázání „skutečného obsahu“ předloženého dokladu, tedy faktického stavu. Správce daně na základě relevantních zjištění, která učinil, totiž tvrzení stěžovatele o přijetí sporného zdanitelného plnění dostatečně zpochybnil. Především značně znevěrohodnil a zpochybnil tvrzení stěžovatele, že jím označený dodavatel provedl služby spočívající v odvozu zeminy, v souvislosti s nimiž nárok na odpočet DPH stěžovatel uplatnil. Opřel se přitom především o obsah svědeckých výpovědí, jejichž provedení navrhoval sám stěžovatel. Nejvyšší správní soud přitom za situace, kdy stěžovatel pouze obecně namítal, že žalovaný ani krajský soud nezpochybnili přijetí zdanitelného plnění od společnosti OK Odpady, aniž by tuto argumentaci (oproti žalobě) argumentačně rozhojnil a patřičně konkretizoval, mohl na taková kasační tvrzení reagovat pouze v obdobně obecném duchu (srov. přiměřeně rozsudky NSS ze dne 26. 5. 2016, č. j. 2 Azs 113/2016-26, a ze dne 3. 7. 2018, č. j. 7 As 102/2018-25).

[18] Pochybám správních orgánů, aprobovaným krajským soudem, ohledně faktické existence stěžovatelem deklarovaného zdanitelného plnění v podobě poskytnutí služeb odvozu a uložení zeminy společností OK Odpady osvědčily zejména rozpory v provedených svědeckých výpovědích, jakož i absence relevantních podkladů prokazujících uskutečnění předmětných plnění (viz níže). V této souvislosti lze shodně s krajským soudem odkázat na odst. 57 napadeného rozhodnutí, ve kterém žalovaný uvedl: *„Svědék [p. F., pozn. soudu] 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 výsledků 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 výsledku 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 přepraviců mimo šatního lístku nebyl přebírán žádný dokument, je v rozporu s výpovědí pana Mgr. K., neboť v případě uložení zeminy jsou od přepraviců 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.“*

[19] Svědek Š. pak popřel, že podepsal faktury vystavené pro společnost Wataridori. V rozhodné době ve skutečnosti ani nevykonával funkci jednatele u společnosti KMK-TRANS; byl zaměstnán u jiné korporace. 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. Z této výpovědi dále 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 stěžovatel žádné takové doklady v průběhu daňové kontroly ani v odvolacím řízení nepředložil.

[20] K hodnocení výpovědi svědka S. lze dále odkázat na odst. 61 napadeného rozhodnutí, ve kterém žalovaný shrnul: „*Svědék potvrdil spolupráci s daňovým subjektem, avšak jeho výpověď je nekonkrétní, plná rozporů nejen v kontextu předložených důkazních prostředků, ale i všech provedených výpovědí. Předložené potvrzení o uložení odpadu, které bylo předloženo daňovým subjektem svědkovi, neobsahuje údaje, které jsou dle Mgr. K. standardně na nákladovém lístku uvedeny (...). Mgr. K. si nebyl jist, zda toto potvrzení vůbec společnost TEZZAV vystavila. Dále se svědek údajně nezajímal, kdo odvoz a uložení zeminy provedl. Je však nelogické, aby svědek jako osoba odpovídající za subdodavatele nevěděla, kdo a s jakou technikou se dostane do uzavřeného areálu jednotlivých staveb. Svědek byl (...) povinen vést jako původce odpadu evidenci s konkrétními údaji o stavbě, produkci odpadu, druhu a množství a údaji o vozidlech. Pro fakturaci tak musely existovat i jiné podklady než jen šatní lístky. Výpověď svědka je i v rozporu s vyjádřením daňového subjektu (...), dle kterého byly daňovým subjektem a panem S. (...) předány předávací protokoly. Dle vyjádření svědka však žádné předávací protokoly vyhotoveny nebyly. Rovněž z výpovědi pana Š. (...) vyplynulo, že podkladem pro fakturaci byly vážní či úložní lístky obdržené řidičem přepravujícím odpad na skládku od provozovatele skládky. Odvolatel přitom ve svém účetnictví evidoval vážní i úložní lístky k odvozu a uložení zeminy jako podkladů pro fakturaci v rámci jiných akcí než „BD Velešlavín“ a „BD Malešice“. Také bylo v rozporu s výpovědí paní F. (...) sdělení svědka, že nevěděl, kam byla zemina odvážena, protože paní F. vypověděla, že právě pan S. určoval řidičům místo odvozu zeminy z jednotlivých staveb.*

[21] Za této situace nelze než uzavřít, že v daňovém řízení byly správcem daně bezpečně prokázány skutečnosti, na základě kterých zpochybnil věrohodnost údajů v daňových tvrzeních. Důkazní břemeno tudíž ve smyslu výše citované judikatury přešlo zpět na stěžovatele a bylo na něm, aby pochybnosti správce daně rozptýlil. Správce daně přitom stěžovateli poskytl dostatečný časový prostor, aby mohl doložit další důkazy, které potvrdí oprávněnost nároku na odpočet, a to jak v řízení před správním orgánem I. stupně (viz výše), tak v řízení odvolacím (viz Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 20. 6. 2019, č. j. 25293/19/5300-22441-708656). Stěžovatel dále navrhoval výslech svědka M. K. a RNDr. P. K., kterýmžto návrhům žalovaný nevyhověl, přičemž důvody tohoto postupu jsou řádně vysvětleny v odůvodnění napadeného rozhodnutí (viz odst. 44 a 52 napadeného rozhodnutí). Soud se tedy ztotožňuje se závěrem správních orgánů a probouvaným krajským soudem, že ačkoli stěžovatel předložil k uplatňovanému nároku na odpočet daně příslušné daňové doklady, nedoložil žádné další důkazní prostředky (např. smlouvy, vážní lístky, doklady k provedené přepravě atp.), kterými by prokázal, že předmětná zdanitelná plnění přijal tak, jak deklaroval na daňových dokladech, a kterými by současně rozptýlil pochybnosti správce daně.

pokračování

[22] Pokud jde o námitku neprovedení stěžovatelem navrhaných důkazů krajským soudem, této Nejvyšší správní soud nemohl přisvědčit. Jak totiž přílehavě konstatoval krajský soud v bodu 36. napadeného rozsudku, v průběhu ústního jednání konaného dne 17. 2. 2022 stěžovatel výslovně uvedl, že nemá žádných důkazních návrhů. Krajský soud nepochybil ani v tom, pokud v odůvodnění napadeného rozsudku citoval závěry žalovaného, neboť pro tento postup byly splněny potřebné podmínky. Jak totiž uvedl zdejší soud například v rozsudku ze dne 13. 2. 2019, č. j. 5 Afs 126/2017-43: „*bez dalšího nelze považovat za nepřezkoumatelné rozhodnutí soudu jen z toho důvodu, že odkazuje na rozhodnutí správního orgánu. Touto problematikou se zabýval NSS např. v usnesení ze dne 19. 5. 2015, č. j. 5 Azs 220/2015-35, v němž konstatoval: 'Rozsudek městského soudu není bez dalšího nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů ani tehdy, odkazuje-li městský soud na odůvodnění rozhodnutí žalovaného, pokud se s ním ztotožňuje. Podstatou soudního přezkumu není jinými slovy opakovat již jednou vyřčené, logické argumenty podložené zjištěným skutkovým stavem, o němž nejsou důvodné pochybnosti. Naopak, pokud je rozhodnutí žalovaného řádně odůvodněno a je z něho zřejmé, proč a na jakém základě žalovaný dospěl ke svým závěrům, je přípustné, aby si městský soud tyto závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.'* Jestliže se tedy krajský soud ztotožní se závěry učiněnými správním orgánem a toto rozhodnutí je důkladné a je z něj zřejmé, jakými úvahami se správní orgán při rozhodování řídil, nebylo by praktické ani časově úsporné, aby bylo řečeno v rozhodnutí krajského soudu stejnými slovy v podstatě to samé, v takovém případě je vhodnější si takové závěry osvojit právě se souhlasnou poznámkou (srov. také rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 119/2005-118).“ Z odůvodnění napadeného rozsudku je současně patrné, že krajský soud vzal v potaz obsah svědeckých výpovědí (viz zejm. body 63. až 67. napadeného rozsudku). Žalovaný pak obsah svědeckých výpovědí nikterak nezkrášloval, jak tvrdí stěžovatel, ale podrobil je komplexnímu hodnocení v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů (viz zejm. odst. 47 až 62 napadeného rozhodnutí).

V. Závěr a náklady řízení

[23] Uplatněné důvody kasační stížnosti tak nebyly zjištěny, a Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[24] Současně v souladu s § 120 a § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatel v něm neměl úspěch a žalovanému v něm žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. ledna 2023

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu