



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **PROMITEK, družstvo**
sídlem Jarní 898/50, Brno
zastoupeného společností TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář, s. r. o.
sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 3. 2021, čj. 11924/21/5300-22442-712851

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladu řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Ústecký kraj, územní pracoviště v Chomutově zahájil u žalobce daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za měsíc prosinec 2017. Předmětem kontroly bylo přijaté plnění od společnosti Kation spočívající

v poskytnutí pracovníků žalobci za účelem třídění odpadu na různých místech (Antonínův Důl - Jihlava, Kšírova - Brno a CKB - Brno). Finanční úřad uzavřel, že nebyla prokázána existence tohoto plnění, proto neuznal nárok na odpočet DPH. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, územní pracoviště Brno III, jako místně příslušný správce daně, vydal dodatečný platební výměr ze dne 4. 11. 2019, čj. 4639775/19/3003-52521-707951, kterým žalobci doměřil DPH ve výši 99 277 Kč.

2. Odvolání žalobce proti citovanému rozhodnutí zamítl žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví (dále též „odvolací rozhodnutí“ nebo „napadené rozhodnutí“). Proti němu brojí žalobce u Krajského soudu v Brně žalobou podanou dne 7. 6. 2021.

II. Shrnutí žaloby

3. Žalobce navrhuje napadené rozhodnutí zrušit. Namítá nesprávně zjištěný skutkový stav. Finanční úřad se prakticky nezabýval důkazními návrhy žalobce, neproověřil deklarované plnění u společnosti Kation a prakticky se nesnažil o zjištění skutkového stavu. Žalovaný pak musel prvostupňové řízení značně doplňovat a dodatečně provádět důkazy. I ten však k řadě důkazů přistoupil ryze formálně a navrhované důkazy neprovedl. V průběhu celého daňového řízení přenesly daňové orgány důkazní břemeno na žalobce jen jednou v seznámení ze dne 5. 2. 2021, čj. 4423/21/3500-22442-712851, tedy řízení a dokazování žalovaný koncentroval na konec odvolacího řízení. Žalobcem předložené důkazy v roce 2018 hodnotily daňové orgány po dvou a půl letech.
4. Podle žalobce neunesl finanční úřad své důkazní břemeno, jelikož neoznačil takové pochybnosti, kterými by zpochybnil žalobcovo tvrzení a jeho důkazy. To do jisté míry napravil žalovaný, který v seznámení ze dne 5. 2. 2021 uvedl (i) nekontaktnost dodavatele Kation, (ii) nemožnost ověřit u něj plnění, (iii) M. H., jednatel společnosti Kation, neměl v řešeném zdaňovacím období nahlášen pobyt v České republice, a (iv) nepodařilo se zjistit pobyt osob identifikovaných na zjišťovacím a předávacím protokolu č. 3/17, které měly vykonávat třídící práce. Na tyto výtky žalobce reagoval tak, že společnost Kation se jevila jako standardní obchodní společnost, měla stále stejné sídlo a stejného jednatele, jako při vzniku. Pokud jde o její nekontaktnost, chtěl žalobce od finančního úřadu získat přehled písemností z daňové schránky společnosti Kation, aby bylo zřejmé, kdy přestala reagovat. Za plnění platil žalobce převodem na účet, k pracem doložil objednávky a předávací protokoly, na kterých byly razítka s podpisy.
5. Pokud jde o samotné pracovníky, negativní zjištění od cizinecké policie není dostatečné. Žalovaný měl kontaktovat především Úřad práce nebo Českou správu sociálního zabezpečení. Žalovaný se na označené orgány obrátil pouze s dotazem na společnost Kation, nikoliv s dotazem na konkrétní zaměstnance. U cizinecké policie ani nemuseli být pracovníci evidovaní, jelikož mohli využít tříměsíční vízum. Navíc se žalovaný s touto námitkou vypořádal pozdě a žalobce na ni mohl reagovat až v žalobě. Faktický pobyt pracovníků chtěl žalobce prokázat výsledkem paní P. O. a paní I. K. Obě svědkyně řídily a kontrolovaly pracovníky na místě. Žalovaný však tyto návrhy považoval za účelové, ač není zřejmé, kdy dříve je mohl žalobce uplatnit - reagoval na procesní vývoj. Žalobce předložil ucelený řetězec důkazů. Žalovaný věrohodně neprokázal, že se případ nemohl stát tak, jak tvrdí žalobce
6. Navíc je řízení stíženo procesní vadou. Úřední záznam ze dne 18. 11. 2020, čj. 2209719/20/2504-60561-500304 je nezákonný, jelikož se materiálně jedná o skrytý

výslech svědka. Nejsou v něm dostatečně identifikovány osoby účastníci se místního šetření, což žalobci znemožňuje jejich případnou kontrolu. Místní šetření se mělo konat 8. 10. 2020, ačkoliv k vyhotovení úředního záznamu došlo 27. 10. 2020 a k podpisu až 18. 11. 2020. Pan Ž., který pracuje v provozu Jihlava a byl na místním šetření, žalobci sdělil, že údaje v úředním záznamu nejsou správné, jelikož se domníval, že se jej správný orgán dotazuje na rok 2020 a ne 2017. Materiálně tak šlo o svědeckou výpověď a bylo třeba, aby se úkonu zúčastnil i žalobce (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2009, čj. 9 Afs 27/2009 - 170).

7. I spis vedl finanční úřad špatně. V prvostupňovém řízení neučinil prakticky žádné úkony a spis doplňoval až k výzvě žalovaného. Ve spisu chyběly přílohy k místnímu šetření, které byly až následně postupně doplňovány. Žalovaný zaslal žalobci sdělením ze dne 23. 3. 2021 celkem 17 souborů (cca 60 stran), z nichž nebylo patrné k čemu se vztahují. A žalobce na ně nemohl s ohledem na § 115 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, reagovat.
8. Svým postupem narušil žalovaný i neutralitu daně. Finanční úřad totiž nezpochybnil uskutečnění plnění v platebním výměru společnosti Kation a daň na výstupu ponechal stejnou. Zpochybnil jen žalobcovu stranu. Vzniká tak logický rozpor v posuzování celé transakce, přičemž shodný případ nelze posuzovat zcela odlišnou optikou (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2019, čj. 3 Afs 308/2017 - 52 nebo ze dne 21. 3. 2019, čj. 1 Afs 360/2018 - 24). Žalobce ještě zmínil, že mu žalovaný obdobné plnění uznal za zdaňovací období únor až červenec 2018 rozhodnutím ze dne 4. 8. 2022. A to s jediným rozdílem, že společnost Kation spolupráci se žalobcem potvrdila.

III. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný navrhuje podanou žalobu zamítnout. Na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před soudem. Důkazní břemeno přešlo na žalobce výzvou k prokázání skutečností ze dne 15. 5. 2018, kde finanční úřad vyzval žalobce k prokázání přijatého plnění od deklarovaného dodavatele. Finanční úřad tam dostatečně vymezil, že plnění se mělo uskutečňovat v místech, kde nemá provozovnu žalobce či dodavatel Kation. Další pochybnosti vyjádřil finanční úřad v seznámení s výsledkem kontrolních zjištění a žalobce měl dostatečnou možnost se vyjádřit a navrhnout důkazy. Žalovaný sice řízení doplňoval o další důkazy, ovšem v žádném případě nedošlo ke koncentraci dokazování do odvolacího řízení.
10. Žalobce unesl své primární důkazní břemeno, jelikož předložil formálně bezvadné doklady. Ovšem daňové orgány přenesly důkazní břemeno zpět na žalobce, který již neprokázal faktické uskutečnění zdanitelných plnění deklarovaným dodavatelem Kation. Žalobce fakticky spoléhal na to, že finanční úřad za něj důkazní prostředky zajistí. Jak vyplývá z odpovědí společností SUEZ a Hortim, důkazní prostředky o osobách provádějících třídění měl mít sám žalobce. Ten je ovšem nepředložil.
11. Žalobce se soustředí na zpochybňování jednotlivých úkonů, ačkoliv zapomíná na to hlavní, že jej tížilo důkazní břemeno a to nesplnil. K neprovedeným důkazním prostředkům žalovaný zdůraznil, že bankovní výpisy od společnosti Kation nevyžadoval, jelikož to není relevantní důkaz - pouze to prokáže určitý tok peněz, což neprokazuje faktické uskutečnění plnění. Navíc tyto skutečnosti by vyplynuly i z účtů žalobce, které

by prokázaly totéž a žalobce je nepředložil. Výslech svědkyň P. O. a I. K. navrhl žalobce až v závěru odvolacího řízení, ačkoliv mohl takový návrh učinit mnohem dříve. Navíc se o uvedených osobách žalobce po celé řízení nezmínil, ačkoliv od počátku věděl, o čem má prvostupňový orgán pochybnosti. Zmíněné svědkyně nejsou uvedeny ani na žádné z předložených listin. Žalovaný uzavírá, že důvodem neprovedení svědeckých výpovědí bylo to, že svědkyně nebyly s to prokázat faktické uskutečnění plnění. Odůvodněné odmítnutí provedení navržených důkazů nemá za následek nezákonnost dokazování (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2008, čj. 8 Afs 81/2007 - 42 a ze dne 25. 6. 2014, čj. 10 Afs 53/2014 - 72).

12. Co se úředního záznamu ze dne 18. 11. 2020 týče, jedná se o záznam z místního šetření v provozovně společnosti SUEZ, nikoliv o výslech svědka. Svědecká výpověď je důkazním prostředkem tam, kde má fyzická osoba vypovídat v nezastupitelném postavení o skutečnostech, které vnímala svými smysly. Otázky položené panu Ž. a Z. nebyly otázkami pro svědky, nýbrž směřovaly k předložení podkladů či listin. Pozdní sepsání úředního záznamu (resp. cca 20 dnů po konání místního šetření) nezakládá nezákonnost tohoto záznamu. Čestné prohlášení pana Ž. je ze dne 3. 6. 2021, tj. 8 měsíců po konání místního šetření. Navíc hlavním výstupem z tohoto šetření je, že průchody zaměstnanců si eviduje žalobce, nikoliv společnosti Hortim a SUEZ. Na toto zjištění nemá vliv čestné prohlášení pana Ž., který otázku průchodu ani nezmínil.
13. Žalovaný ani nepostupoval v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu. V průběhu odvolacího řízení žalovaný zjistil, že ve spise postoupeném finančním úřadem jsou úřední záznamy, které odkazují na další přílohy a ty ve spise absentovaly. Aby byl spisový materiál kompletní, požádal žalovaný finanční úřad o dodání těchto chybějících listin, následně je zaslal žalobci a založil do spisu. Ve spise však od počátku byly úřední záznamy, které hodnotily obsah místních šetření a skutečnosti, které vyplývaly z absentujících podkladů, byly shrnuty v úředních záznamech. I námitka o neúplném spise není důvodná. Žalobce ostatně nejmenuje žádné konkrétní dokumenty, které mu ve spisovém materiálu chyběly.
14. Skutečnost, že daňová správa ponechala daň na výstupu společnosti Kation beze změny, nemá vliv na faktické uskutečnění plnění a ani na naplnění podmínek nároku na odpočet.

IV. Řízení před krajským soudem

15. Ve věci proběhlo dne 22. 2. 2023 na žádost žalobce ústní jednání podle § 49 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Obě strany při něm setrvaly na svých stanoviscích. Žalobce navrhoval provedení dvou důkazů – odpověď obchodní společnosti Kation a čestné prohlášení pana Ž. ze dne 3. 6. 2021.
16. Odpovědí společnosti Kation (na č. l. 27-30 soudního spisu) chtěl žalobce prokázat, že tato společnost ještě v roce 2018 reagovala a v jiném daňovém řízení byla kontaktní, přičemž pokud by byl finanční úřad v nynější věci aktivnější a kontaktoval ji dříve, odpověď by dostal. Takový důkaz však krajský soud považuje za nadbytečný, neboť pro hodnocení věci není tato skutečnost podstatná. Je jistě možné, že pokud by finanční úřad kontaktoval dodavatele Kation ihned po zahájení daňové kontroly, nějakou reakci by obdržel. Ale nekontaktnost žalobcova dodavatele zdaleka nepředstavovala jedinou, ba ani klíčovou okolnost, která vyvolala na straně orgánů daňové správy pochybnosti o existenci deklarovaného plnění. Nadto svůj nárok musí být žalobce schopen prokázat sám, a ne spoléhat výhradně jen na budoucí spolupráci svých dodavatelů. Žalobce si zjevně potřebné

důkazy o uskutečnění třídících prací ze strany Kation neopatřil předem, a především v důsledku toho se dostal do důkazní nouze. Důkazní návrh proto krajský soud zamítl.

17. Čestné prohlášení pana Ž. (na č. l. 10 soudního spisu) krajský soud jako důkaz provedl, ačkoliv žalobce jej předložil až v soudním řízení, kde už je v daňových věcech na unesení důkazního břemene zpravidla pozdě. Podle krajského soudu měl žalobce dostatečný prostor si tento důkaz opatřit a předložit jej už žalovanému. Místní šetření, jehož se čestné prohlášení týká, se totiž konalo dne 8. 10. 2020 a žalobce se o něm dozvěděl nejpozději dne 5. 2. 2021 ze seznámení žalovaného se zjištěnými skutečnostmi. Krajský soud však nakonec ve prospěch žalobce hodnotil to, že seznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení a napadené rozhodnutí dělily necelé dva měsíce a žalobce musel reagovat na celou řadu nových zjištění ve věci. Navíc, čestné prohlášení má za úkol pouze zpochybnit dříve provedený důkaz (místní šetření finančního úřadu a jeho průběh). Vyhodnocení čestného prohlášení provede soud níže v odůvodnění tohoto rozsudku.
18. Krajský soud seznámil strany s tím, že bude vycházet též z rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 8. 2022, čj. 26689/22/5300-22442-706033 (na č. l. 93-101 soudního spisu), které se týká zdaňovacích období únor 2018 až červenec 2018. Z něj především řešil otázku nerovného přístupu k žalobci v průběhu daňových kontrol za různá zdaňovací období (viz níže pod nadpisem *Legitimní očekávání*). Strany souhlasily s tím, že obsah tohoto rozhodnutí je jim znám a není mezi nimi sporný, proto jej není třeba dokazovat.

V. Posouzení věci krajským soudem

19. Žaloba **není důvodná**.

Skutková zjištění a průběh řízení

20. Soud nejprve nastíní skutkový stav, jak vyplynul z napadeného rozhodnutí a ze správního spisu (v němž soud ověřoval skutečnosti, které byly podle žalobce sporné), a to jen v rozsahu potřebném pro následné právní posouzení věci.
21. Na úvod je vhodné zdůraznit, že místně příslušným správcem daně je Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, ačkoliv prakticky všechny úkony prvostupňového správce daně provedl Finanční úřad pro Ústecký kraj. Rozlišovat v textu mezi oběma finančními úřady je nadbytečné a pro posouzení věci to není důležité. Proto bude v textu užívat zobecnující zkratku „finanční úřad“ pro oba.
22. Finanční úřad zahájil 25. 4. 2018 daňovou kontrolu (protokol čj. 1223106/18/2504-60561-501289) na daň z přidané hodnoty za období prosinec 2017 a zaměřil se na plnění přijatá od dodavatele KATION GROUP, s. r. o. (dále též „Kation“). Žalobce předložil tři faktury od společnosti Kation. Dle dokladu č. 17046003 měl přijmout službu spočívající v provedení prací s datem plnění 29. 12. 2017 za cenu 96 975 Kč. Podle druhého dokladu č. 17046004 měl žalobce přijmout obdobnou službu a stejným datem uskutečnění za cenu 93 812,50 Kč. Na základě třetího dokladu č. 17046005 opět žalobce přijal stejnou službu opět 29. 12. 2017 za cenu 281 960 Kč. Tyto tři doklady neobsahovaly ani popis prací, ani místo jejich provedení. To je čitelné až z objednávek a předávacích protokolů k jednotlivým dokladům. Podle předávacího protokolu k dokladu č. 17046003 měl dodavatel Kation realizovat třídění odpadu o hmotnosti 43,10 t v místě Brno-Kšírova. Podle předávacího protokolu k dokladu č. 17046004 měl dodavatel Kation realizovat třídění odpadů kategorie „O“ o hmotnosti 39,50 t v místě CKB. A podle předávacího protokolu k dokladu č. 17046005 měl dodavatel Kation realizovat třídění papíru

o hmotnosti 45,70 t a třídění odpadů kategorie „O“ 91,30 t v místě Jihlava, Antonínův Důl.

23. Dne 15. 5. 2018 adresoval finanční úřad žalobci výzvu k prokázání skutečností čj. 1473966/18/2504-60561-501289, ve které vyjádřil pochybnost o fyzické existenci prací uváděných na daňových dokladech. Finanční úřad konkrétně uvedl, že podle daňových dokladů se měly práce konat na třech adresách, na kterých nemá ani žalobce ani Kation svá sídla či provozovny. Na tuto výzvu žalobce žádné další podklady nepředložil a v odpovědi ze dne 30. 5. 2018 (potažmo ze dne 29. 8. 2018) zpochybnil kvalitu výše uvedené výzvy a již doložené listiny považoval za postačující.
24. Finanční úřad pak seznámil žalobce s výsledkem kontrolních zjištění dne 27. 11. 2018, čj. 2453824/18/2504-60561-500304. Uvedl, že třídící práce měly probíhat na místech, kde nemá sídlo ani provozovnu žalobce nebo dodavatel Kation. Navíc dodavatel Kation neměl v předmětném období žádné zaměstnance a není veden jako zaměstnavatel, což finanční úřad zjistil u České správy sociálního zabezpečení. Společnost Kation se finančnímu úřadu nepodařilo dohledat místním šetřením na adrese sídla Kabešova 943/2, Praha a ani na adrese skutečného sídla Tyršova 1838/7, Praha. Tím finanční úřad odůvodnil pochybnosti o faktické existenci plnění. Dále finanční úřad tamtéž uvedl, že ani žalobce nemá žádnou provozovnu a v místě sídla bylo místní šetření neúspěšné. Fakturované práce tak neměl kdo a kde provést.
25. V reakci na to žalobce ve vyjádření ze dne 17. 12. 2018 navrhl výslech svědka V. B., který má být zástupcem jednatele Kation, a poskytl k němu telefonní číslo a e-mailovou adresu. Ve spise je založen úřední záznam ze dne 6. 2. 2019, čj. 189523/19/2504-60561-500304, podle něž se finanční úřad pokoušel svědka B. na poskytnutém telefonním čísle a e-mailu několikrát neúspěšně kontaktovat. Dne 25. 3. 2019 to finanční úřad oznámil žalobci.
26. Nato žalobce zaslal finančnímu úřadu dne 1. 5. 2019 několik dalších důkazních prostředků, a to zejména následující. Zaprvé šlo o rámcovou smlouvu mezi žalobcem a společností Hortim - International, spol., s. r. o., podle které se žalobce zavázal pro Hortim provádět třídění odpadů (a další uklízecí práce) v jeho provozovně na adrese Kšírova 242, Brno. Zadruhé předložil zajišťovací a předávací protokol č. 3/17, vystavený společností Kation. V záhlaví obsahuje jako místo provedení prací „Jihlava, Antonínův Důl“, dále v textu jsou jména jednotlivých pracovníků a počet vytríděného odpadu. Konkrétně jmenuje tyto osoby (včetně míst, kde měly třídít odpad) – M. A. (Antonínův Důl), A. B. (Brno-Kšírova), D. V. (CKB), O. D. (Antonínův Důl) a D. R. (Antonínův Důl). Zatřetí žalobce doložil smlouvu o spolupráci a nájemní smlouvu mezi žalobcem a společností SITA CZ, a. s. (která změnila název na SUEZ CZ, proto bude v textu rozsudku označena jako „SUEZ“), ve které se žalobce zavázal provádět třídící práce s odpady v místě Antonínův Důl. Začtvrté žalobce doložil smlouvu o spolupráci a nájemní smlouvu ze dne 17. 8. 2015, uzavřenou mezi ním a společností Centrální kompostárna Brno, a. s., podle které žalobce pro jmenovaný subjekt vykonával třídící a manipulační práce s odpadem na adrese Vinohradská, Brno-Černovice (dále též „CKB“).
27. Finanční úřad informoval žalobce sdělením ze dne 25. 7. 2019, čj. 1879737/19/2504-60561-500304, že i přes výše označené důkazy má stále pochybnosti o tom, že deklarované plnění realizoval dodavatel Kation. A to například proto, že ve smlouvě se společností SUEZ se žalobce zavázal k provedení třídících prací vlastními zaměstnanci a spolupracujícími osobami, navíc je povinen mít všechna povolení

pro zaměstnávání cizinců. Pokud jde o zaměstnance jmenované v protokole č. 3/17, vyzval finanční úřad žalobce k poskytnutí údajů nutných k jejich předvolání, neboť protokol obsahoval jen jejich jména. V reakci na to žalobce informoval finanční úřad, že své důkazní břemeno splnil a navrhl provedení důkazů podklady finanční správy o společnosti Kation (kontrolní hlášení a daňová přiznání). Následně 23. 10. 2019 doručil finanční úřad zástupci žalobce zprávu o daňové kontrole.

28. V odvolacím řízení žalovaný uložil finančnímu úřadu doplnit spisový materiál sdělením ze dne 31. 8. 2020, čj. 33377/20/5300-22442-712851 o tyto skutečnosti a listiny: (i) kontrolní hlášení a daňové přiznání dodavatele Kation k ověření vykázání plnění, (ii) výzva adresovaná dodavateli Kation k ověření plnění, (iii) žádost adresovanou cizinecké policii k ověření pracovníků jmenovaných v protokole č. 3/17, a (iv) místní šetření na adresách výkonu třídicích prací. Následně zaslal žalovaný žalobci seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 5. 2. 2021, kde výše uvedené důkazní prostředky vyhodnotil, a vyzval žalobce k vyjádření.
29. Na seznámení reagoval žalobce vyjádřením ze dne 26. 2. 2021, kde mimo jiné navrhl výslech svědkyně P. O., která měla vykonávat v provozovně Antonínův Důl řízení a kontrolu zaměstnanců žalobce a Kation, a svědkyně I. K., která vykonávala kontrolu pracovníků Kation, jejich přítomnost na pracovišti a bezpečnost práce. Tyto důkazní návrhy žalovaný odmítl jako účelové.
30. V závěru odvolacího řízení dne 19. 3. 2021 žalovaný žalobci sdělením zaslal celkem 7 písemností včetně příloh. Zaprvé šlo o úřední záznam čj. 2209719/20 ze dne 8. 10. 2020, který sice byl součástí správního spisu, ale jeho přílohy nikoliv. Takže žalovaný je zaslal žalobci v rámci sdělení. Zadruhé zaslal žalovaný reakci společnosti SUEZ na výzvu finančního úřadu. Zatřetí šlo o dalších pět písemností včetně příloh, které vůbec nebyly součástí spisu finančního úřadu (zejména místní šetření v sídle společnosti Kation a žalobce včetně fotodokumentace). A 31. 3. 2021 vydal žalovaný napadené rozhodnutí.

Právní úprava

31. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „zákon o DPH“) je *plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku*. Ustanovení § 73 zákona o DPH blíže specifikuje podmínky, za kterých může daňový subjekt tento odpočet daně uplatnit s tím, že jednou z podmínek dle § 73 odst. 1 písm. a) téhož zákona je mít daňový doklad.
32. Je notorií, že ačkoliv daňový subjekt prokazuje svůj nárok primárně daňovými doklady (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, čj. 9 Afs 57/2013 - 37, bod 27 nebo ze dne 25. 5. 2016, čj. 1 Afs 96/2016 - 28, bod 14), má nárok na odpočet základ v existenci zdanitelného plnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, čj. 2 Afs 7/2006 - 107) a daňový doklad existenci zdanitelného plnění ani nevymezuje ani nepodmiňuje (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, čj. 9 Afs 93/2007 - 84).
33. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *„daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném tvrzení a dalších podáních.“*

34. Podle § 92 odst. 5 písm. c) téhož zákona „*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.*“
35. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu může v rámci odvolacího řízení „*odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.*“ Dle druhého odstavce téhož ustanovení pak „*provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků.*“

Důkazní břemeno

36. V procesní rovině je klíčovou otázkou, zda na žalobce přešlo důkazní břemeno a zda finanční úřad vyvrátil věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předložených podkladů ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Pokud by totiž nepřešlo, bylo by nadbytečné hodnotit žalobcův nárok a již to by odůvodnilo zrušení napadeného rozhodnutí.
37. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že aby správce daně přenesl důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, na kterém primárně leží, musí prokázat vážné a důvodné pochybnosti ve vztahu k deklarovanému plnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012 - 61). Žalobce se mylně domnívá, že finanční úřad musí prokázat, že se obchodní případ nemohl stát tak, jak tvrdí. Takové dokazování by pro finanční úřad bylo prakticky nemožné a tuto úlohu nemá ani podle zákona, ani podle judikatury správních soudů (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 14. 6. 2017, čj. 1 Afs 362/2016 - 36, bod 96, nebo ze dne 16. 12. 2022, čj. 8 Afs 143/2021 - 46, bod 27). Finančnímu úřadu stačí věrohodně zpochybnit deklarované plnění, a tím důkazní břemeno přeneše na žalobce. Pochybnosti finančního úřadu nevylučují, že se žalobci podaří obchodní případ nakonec prokázat, ani se tím neříká, že se obchodní případ zcela jistě nestal.
38. Nutno dát žalobci za pravdu, že prvotní výzva finančního úřadu ze dne 15. 5. 2018 k prokázání skutečností je poněkud obecná a finanční úřad mohl své pochybnosti lépe vyjádřit. Finanční úřad uvádí, že „*...provedené práce dle dokladů měly být provedeny v Brně, ul. Kšírova a v Jihlavě, Antonínův Důl, kde nemá provozovnu ani daňový subjekt*“ a dodává, že na daných adresách nemá sídlo či provozovnu ani jeho dodavatel Kation. Vyzval proto žalobce k prokázání výše uvedených skutečností, neboť - jak výslovně ve výzvě uvedl na straně 2 - měl pochybnosti o existenci provedených prací. Uvedená výzva je na hraně přezkoumatelnosti v tom smyslu, že z ní bylo špatně seznatelné, co chtěl vlastně „autor říci“. S vynaložením drobné intelektuální námahy však lze dovodit, že finančnímu úřadu nebylo jasné, proč byly provedené práce realizovány na žalobcem tvrzených místech, když s uvedenými adresami není spojeno podnikání žalobce či jeho dodavatele ani se k nim nenachází v žalobcově daňové evidenci žádný doklad. Tyto okolnosti zcela jistě zakládají důvodné podezření, že se plnění nemuselo uskutečnit podle přiložených dokladů. Společnost Kation měla poskytnout službu spočívající v třídění odpadu, tedy jde o fyzickou práci, a ne o virtuální služby, u kterých je místo výkonu v podstatě

lhostejné. A pokud žalobce tvrdil, že společnost Kation pro něj třídila odpad na určitých místech, aniž je vůbec zřejmý vztah k nim, byly pochybnosti finančního úřadu zcela na místě. Přestože jejich důvody jsou ve výzvě formulovány poněkud zkratkovitě, podle krajského soudu postačovaly k přenosu důkazního břemene zpět na žalobce. Žalobci muselo být z výzvy zřejmé, kam má svou důkazní aktivitu napřít. Přesto odmítl jakékoliv další doklady předložit, což pochopitelně podezření finančního úřadu jen prohloubilo. Proč práce probíhaly na daných místech, to žalobce nakonec věrohodně vysvětlil a doložil teprve ve svém vyjádření ze dne 1. 5. 2019 po seznámení s kontrolními zjištěními.

39. Zdroje svých pochybností finanční úřad dále rozvedl v seznámení s výsledkem kontrolních zjištění ze dne 27. 11. 2018. Tam doplnil kromě již řečeného problému s adresami také to, že dodavatel Kation neměl v předmětném období žádné zaměstnance a nemá žádnou provozovnu (zejména strana 4 seznámení). Nutno dodat, že tyto skutečnosti finanční úřad zjistil svou vlastní aktivitou až po vydání výzvy, jelikož žalobce sám žádné důkazy nenavrhl (v odpovědi na výzvu ze dne 30. 5. 2018 žalobce jen zpochybňuje její kvality, stejně tak v další odpovědi na výzvu ze dne 29. 8. 2018 jen doplnil své výtky vůči výzvě samotné). Postup, kdy finanční úřad své pochybnosti doplní či vysvětlí až v seznámení s výsledkem kontrolních zjištění, a ne již ve výzvě k prokázání skutečností, jistě není příliš žádoucí, ale je přípustný. Nejvyšší správní soud rozhodoval o obdobném problému v rozsudku ze dne 18. 5. 2020, čj. 5 Afs 191/2019 - 32, kde finanční úřad zaslal ještě obecnější výzvu k prokázání skutečností a konkrétní pochybnosti vymezil teprve v seznámení s výsledkem kontrolních zjištění (zejména bod 37 citovaného rozsudku). Ačkoliv nástrojem určeným k vyjádření pochybností je právě výzva k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 daňového řádu, v citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud uzavírá, že *„podstata vyjádření konkrétních pochybností ohledně předložených daňových dokladů však není v bezpodmínečném trvání na formálně bezvadné výzvě (byť lze jistě tento postup označit za vhodný), ale ve faktickém seznámení daňového subjektu se vzniklými nejasnostmi tak, aby se daňový subjekt mohl náležitě hájit a svá tvrzení prokázat jiným způsobem.“*
40. Krajský soud nesouhlasí se žalobcem, že pochybnosti vyjádřil kvalifikovaně až žalovaný v závěru odvolacího řízení. Není tomu tak. Už finanční úřad většinu pochybností popsal ve výzvě a v seznámení s výsledkem kontrolních zjištění v řízení na prvním stupni. Žalovaný už jen vysvětlil, proč žalobce zatím své důkazní břemeno neunesl a v reakci na vývoj důkazní situace doplnil některé další pochybnosti (zejména nekontaktnost osoby M. H. a údajných pracovníků dle protokolu č. 3/17). Krajský soud proto nepřisvědčil argumentaci žalobce o tom, že k přenosu důkazního břemene na něj došlo až v samém závěru daňového řízení, kdy už neměl možnost jej unést.
- Další procesní námitky*
41. Z výše popsaného průběhu daňového řízení je zřejmé, že žalovaný uložil finančnímu úřadu poměrně rozsáhle doplnit skutková zjištění a sám shromážděný spisový materiál doplňoval o chybějící podklady. Může to svědčit o nedůsledné práci finančního úřadu, ale samo o sobě to žádnou nezákonnost nepředstavuje, neboť žalovaný podle § 115 odst. 1 daňového řádu může v odvolacím řízení provádět důkazy nejen k doplnění podkladů pro rozhodnutí, ale též k odstranění vad řízení. Toto doplnění může žalovaný podle téhož ustanovení uložit prvostupňovému finančnímu úřadu. Pokud k tomu dojde, musí žalovaný postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu a seznámit daňový subjekt se zjištěnými novými skutečnostmi. Pokud tedy finanční úřad opomene zjistit nějaké

skutečnosti nebo se dopustí procesních vad, stále je může žalovaný následně zhojit, k čemuž jej výslovně opravňuje § 115 odst. 1 daňového řádu. Ačkoliv se tak značná část dokazování přenesla do odvolacího řízení, jde o přípustný postup, se kterým daňový řád počítá. Jak k tomu doplňuje odborná literatura, „v této souvislosti je nutno zmínit, že daňové řízení je řízením sice dvoustupňovým, avšak provázanějším mnohem více, než jak bývá zvykem v jiných procesních předpisech. To vyplývá zejména z § 116, dle kterého se prvostupňové řízení ruší a řízení se zcela zastavuje. Vrácení věci prvostupňovému orgánu je velmi omezené. Z tohoto důvodu tak musí mít odvolací orgán pravomoc napravovat jakákoliv pochybení učiněná v prvním stupni.“ (Lichnovský, O., Ondrýsek, R., Nováková, P., Kostolanská, E., Rozehnal, T. Daňový řád. Komentář. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, 1082 s.).

42. Žalobce nemá pravdu v tom, že finanční úřad žádné úkony sám nečinil a vše ponechal na žalovaném. Například se finanční úřad snažil kontaktovat žalobcem navrhovaného svědka V. B. (úřední záznam čj. 189523/19/2504-60561-500304) nebo ověřoval adresy sídla žalobce a jeho dodavatele Kation (úřední záznamy ze dne 21. 10. 2019, čj. 2266825/19 a čj. 2266868/19). Navíc, jak soud uvedl v předchozím bodě, doplnění skutkového stavu a další úkony nařídil finančnímu úřadu žalovaný, což je postup v souladu se zákonem.
43. Stejně tak se soud nemůže ztotožnit se související námitkou, že bylo dokazování koncentrováno do jediného okamžiku a žalobce neměl dostatečný prostor pro navrhování důkazů. To je zjevně v rozporu s průběhem řízení, jak je zadokumentován ve spise. Žalobce mohl důkazy navrhopvat poprvé již v reakci na výzvu finančního úřadu, dále po seznámení s výsledkem kontrolních zjištění, v odvolání, a konečně i v reakci na seznámení se zjištěnými skutečnostmi žalovaným. Žalobce v prvostupňovém řízení předložil důkazy ve dvou vlnách. Na počátku řízení doklady o plnění (daňové doklady, objednávky, faktury, předávací protokoly) a na samém konci prvostupňového řízení smlouvy se subjekty, pro které měl třídit odpad. Některé jeho důkazy se též nepodařilo z objektivních důvodů provést. Například výslech svědka V. B., ke kterému žalobce poskytl pouze telefonní číslo a e-mail, nebyl úspěšný kvůli nekontaktnosti svědka. Stejně tak zaměstnance, kteří byli uvedeni na protokolu č. 3/17, nebylo možné předvolat, neboť se podle zjištění cizinecké policie nezdržovali na území České republiky. Krajský soud proto uzavírá, že žalobce měl dostatečnou možnost v řízení uplatňovat důkazní návrhy a prokazovat jimi svůj nárok. A i když navrhoval důkazy v různých podáních, daňové orgány se s nimi vždy vypořádaly.
44. Námitka o neúplném spisovém materiálu vychází ze skutečnosti, že žalovaný zaslal žalobci 23. 3. 2021 (tedy několik dní před koncem odvolacího řízení) celkem 17 souborů, přičemž nepostupoval dle § 115 odst. 4 daňového řádu a neumožnil žalobci reagovat na tyto důkazy. Pouze mu je sdělením dal na vědomí. Mezi tyto soubory patřily přílohy úředního záznamu čj. 2209719/20 ze dne 8. 10. 2020 (místní šetření u SUEZ), potvrzení spolupráce se žalobcem od společnosti SUEZ, a několik dalších písemností, které nebyly součástí prvostupňového spisu (úřední záznamy z místních šetření u žalobce a Kation, odpověď České správy sociálního zabezpečení a odpověď místně příslušného správce daně ke společnosti Kation).
45. Krajský soud považuje za vhodné připomenout, že pravidla vedení spisu upravuje zejména § 64 a § 65 daňového řádu. Podle § 64 odst. 1 daňového řádu se do spisu zařazují (i) písemnosti obsahující podání, (ii) písemná vyhotovení rozhodnutí, (iii) protokoly, a (iv) úřední záznamy. Stejně tak se do spisu zařazují obrazové i zvukové záznamy (§ 64 odst. 3

daňového řádu). Daňový subjekt pak má právo do spisu nahlížet podle § 66 daňového řádu, a to jen vyjma vyhledávací části, kam se podle § 65 odst. 1 daňového řádu zařazují tam vyjmenované listiny. Finanční úřad proto jistě pochybil, pokud výše označené písemnosti nezařadil do spisu. Žalobce se s nimi v rámci nahlížení nemohl seznámit, což je procesní vada.

46. Jak soud zmínil o pár odstavců výše, daňové řízení je specifické a zřídka kdy dochází k rušení platebního výměru. Žalovaný má podle § 115 odst. 1 daňového řádu široké možnosti, jak napravit mezery ve skutkovém stavu a odstranit vady řízení vedeného před finančním úřadem. Doplňuje-li žalovaný řízení o nové důkazy, tíží jej povinnost podle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámit s novými důkazy daňový subjekt a dát mu příležitost, aby se vyjádřil a navrhl důkazy své. Žalovaný proto měl nyní řešené dokumenty žalobci zaslat spolu s výzvou podle § 115 odst. 2 daňového řádu a poskytnout mu prostor pro vyjádření. Žalovaný neměl žádnou jistotu o tom, že se žalobce mohl s danými listinami dříve seznámit, když nebyly založeny v prvostupňovém spise. Procesního pochybení se proto dopustil i žalovaný, když žalobcovy námitky úsečně odbyl tím, že o žádné nové důkazy nejde.
47. Ne každá procesní vada však odůvodňuje zrušení rozhodnutí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2011, čj. 7 As 23/2011 - 82). Jak k tomu trefně poznamenal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 4. 2018, čj. 10 As 211/2017 - 47 (bod 14), „*úkolem správních soudů není zajišťovat účastníkům vždy a po všech stránkách bezvadná správní rozhodnutí, nýbrž ochránit je před hmotněprávními pochybeními správních orgánů a před takovými vadami správního řízení, které ve svém důsledku mohly mít vliv na hmotněprávní postavení účastníků*“. Nyní proto krajský soud zhodnotí jednotlivé dokumenty, popř. skupiny dokumentů, a možný vliv popsaneho pochybení na zákonnost napadeného rozhodnutí, resp. možný zásah do hmotněprávního postavení žalobce.
48. Za prvé, jde o přílohy k úřednímu záznamu o místním šetření finančního úřadu u společnosti SUEZ čj. 2209719/20 ze dne 8. 10. 2020. Dle § 80 odst. 3 daňového řádu se o místním šetření sepíše protokol nebo úřední záznam, což je důkaz prokazující průběh místního šetření. Jeho přílohy, jako v nynějším případě, nejsou samostatným důkazem, ale jde o podklady, ze kterých protokol nebo úřední záznam vychází. Pokud má daňový subjekt pochybnosti o zjištěních, ke kterým správce daně v protokolu nebo úředním záznamu z místního šetření dochází, jistě musí mít právo nahlédnout do jeho příloh, které mají být součástí správního spisu spolu s úředním záznamem či protokolem. Zejména, pokud jde o fotodokumentaci, jelikož součástí spisu jsou i obrazové záznamy (§ 64 odst. 3 daňového řádu). Nejde však o vadu, která by v nynější kauze způsobila nezákonnost napadeného rozhodnutí. Jediným závěrem místního šetření bylo, že společnost SUEZ neeviduje docházku zaměstnanců, což vyplývá již ze samotného úředního záznamu, jenž ve spise založen byl. Přílohami byla především fotodokumentace z místa šetření, která však v nynějším případě nehrála z hlediska zjišťování skutkového stavu žádnou roli. Skutečně šlo jen o to, zda společnost SUEZ jakkoliv eviduje docházku zaměstnanců. Fotografie pracovních prostor je z pohledu takového závěru irelevantní. Pro ochranu žalobcových práv zcela postačovalo, že žalovaný mu přílohy úředního záznamu zaslal a ten měl možnost se s nimi seznámit. Pokud by z nich vyplývalo cokoli pro něj příznivého, mohl to namítnout buď ještě v dovolacím řízení, nebo nejpozději v žalobě. To neučinil. Zjevně tedy z pozdě zaslanych příloh nic podstatného pro věc dovodit nelze.

Pozdní zaslání příloh úředního záznamu proto nemohlo nijak ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí.

49. Za druhé, šlo o reakci společnosti SUEZ na výzvu finančního úřadu, která v této výzvě potvrdila spolupráci se žalobcem. Tato listina skutečně vůbec nebyla součástí prvostupňového spisu. Krajský soud se však musí tázat, jak nezaložení této listiny žalobcovu situaci ovlivnilo. Tento důkaz potvrzuje, že žalobce v jednom ze tří deklarováných míst (Antonínův Důl, Jihlava) třídil pro svého odběratele odpad (byť tato listina neprokazuje, zda tak činil sám, nebo prostřednictvím subdodavatele Kation, jak po celou dobu řízení tvrdil). Poskytnutí této služby odběratelům už ovšem žalobce prokázal dříve, a to předložením smlouvy se společností SUEZ. Nebyl důvod domnívat se, že by šlo o smlouvy fiktivní, proto ve zprávě o daňové kontrole ze dne 17. 10. 2019 finanční úřad pochybnost o místě provedení prací a jejich odběratelích ani nezmiňuje. Ostatně ve sdělení ze dne 25. 7. 2019, čj. 1879737/19/2504-60561-500304, finanční úřad v reakci na předloženou smlouvu uvádí, že „uzavřené smlouvy o spolupráci a o poskytování služeb s vašimi odběrateli SITO CZ a.s. (SUEZ - poznámka krajského soudu) Praha, DIČ:CZ25638955 a HORTIM - International, spol. s r. o. Brno, DIČ:CZ699002069, dokazují, že třídění odpadu bylo zřejmě v jejich prostorách prováděno, ...“ Rovněž absence tohoto důkazu v prvostupňovém spise tedy nijak neovlivnila zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť prokazoval pouze skutečnosti již prokázané jinak.
50. Za třetí, jde o záznamy o dvou místních šetřeních u společnosti Kation (17. 5. 2018 a 7. 8. 2018) a o jednom v sídle žalobce (1. 7. 2018), o kterých pořídil finanční úřad úřední záznamy včetně fotodokumentace. Ty však do prvostupňového spisu nezaložil. Namísto toho vytvořil jakési agregované a zkrácené úřední záznamy ze dne 21. 10. 2019 (čj. 2266825/19 a 2266868/19), které neobsahovaly žádné přílohy a stručně popisovaly proběhlá místní šetření. Takový postup není správný, neboť podle § 80 odst. 3 daňového řádu musí správce daně sepsat o místním šetření úřední záznam nebo protokol a včetně příloh jej vložit do spisu, aby se s ním mohl daňový subjekt seznámit. Ačkoliv by v některých případech taková vada byla velmi závažnou, nyní tomu tak nebylo. Úřední záznamy založené v prvostupňovém spise a záznam z místního šetření zaslány žalovaným se v textové části prakticky neliší. Jde o jednoduché úřední záznamy vypovídající o tom, že na adresách sídla se společnost Kation a žalobce nenachází, včetně krátkého popisu budovy na příslušné adrese. Žalobce tak díky zkráceným záznamům založeným do spisu v průběhu celého řízení bylo známo, k jakému závěru na základě místních šetření finanční úřad dospěl (viz strana 4 seznámení s výsledkem kontrolních zjištění, strany 3, 5 a 6 zprávy o daňové kontrole). Žalobce zkrátka věděl o tom, že podle finančního úřadu má jeho dodavatel Kation fiktivní sídlo a nemá žádnou reálnou provozovnu. Toto zjištění nijak nevyvracel. Žalobce sice neměl „v ruce“ úřední záznam z místního šetření a fotografie budov, ale finanční úřad mu několikrát vyčetl fiktivnost sídla a provozovny jeho dodavatele. Závěr vyplývající z místních šetření pro něj nebyl ničím novým, proto ani tato vada neovlivnila zákonnost napadeného rozhodnutí.
51. Za čtvrté, byly žalobci dodatečně zaslány dva soubory, konkrétně listiny čj. 3468450/18 (informace, že společnost Kation nemá registraci k dani ze závislé činnosti fyzických osob) a čj. 3349387/18 (evidence České správy sociálního zabezpečení o společnosti Kation). Ani tyto listiny nebyly součástí spisu prvostupňového orgánu. Krajský soud na ně nicméně nahlížel optikou toho, co z nich žalovaný vyvodil a zda o tom žalobce věděl. Z obou listin dovozovaly orgány daňové správy v podstatě jediný závěr - Kation nemá zaměstnance,

tedy neměl jak provést sporné práce. Nejde o žádné nové zjištění. Finanční úřad shodný závěr zopakoval v seznámení se zjištěnými skutečnostmi na straně 4, a ve zprávě o daňové kontrole na straně 6, kde přímo uvádí „*jak je výše uvedeno, dodavatel KATION Group, s.r.o., DIČ:CZ05327342, nejen že nesídlí na žádné z výše uvedených adres, ale dle zjištění správce daně nemá nahlášenu ani žádnou provozovnu a neměl v předmětném období žádné zaměstnance, což bylo ověřeno v součinnosti s Českou správou sociálního zabezpečení, dle které tato obchodní korporace není vedena jakožto zaměstnavatel a dále potvrzeno i územně a věcně příslušným správcem daně, dle kterého obchodní korporace Kation Group s.r.o. není vůbec registrována k dani z příjmů ze závislé činnosti, ani srážkové dani.*“ (zvýraznění doplnil krajský soud). Platí zde stejný závěr, jako v předchozích bodech. Žalobce zkrátka o těchto závěrech věděl, dokonce navrhoval další důkazy a snažil se tuto pochybnost vyvrátit. Na právu na obhajobu tedy nijak zkrácen nebyl. Ani v soudním řízení (kdy již měl k dispozici dané listiny) netvrdil, že by snad orgány daňové správy tyto důkazní prostředky špatně interpretovaly. Krajský soud tak uzavírá, že i zde daňové orgány procesně pochybily, ale neodrazilo se v to zákonnosti napadeného rozhodnutí.

52. K řešenému úřednímu záznamu čj. 2209719/20 (místní šetření u SUEZ) formuloval žalobce další tři námitky nezákonnosti - materiálně šlo o výslech svědka, úřední záznam byl vyhotoven 21 dnů po provedeném šetření a není ve správně formě, neboť mělo jít o protokol.
53. Žalobce se mylně domnívá, že klade-li správní orgán při místním šetření otázku, jde vždy o výslech. Tak tomu ale není, neboť správní orgán od osob přítomných při místním šetření často zjišťuje různé informace. Jak uvádí Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 4. 2006, čj. 1 Afs 60/2005 - 130, cílem místního šetření je získávání předběžných informací o daňových subjektech, jež by bylo možné využít v daňovém řízení. Finanční úřad se zástupců SUEZu dotazoval, zda mají nějaké důkazní prostředky o docházce (evidenci) osob v prosinci 2017 v areálu třídění odpadu. Šlo tedy jen o získání informací. Otázky na existenci listin nepřekračují rámec místního šetření a nebylo nutné tyto osoby jako svědky předvolávat.
54. K pozdnímu vyhotovení úředního záznamu sice došlo, ale to samo o sobě nezpůsobuje jeho nezákonnost. Prodleva jen zakládá nárok domáhat se jeho vydání (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27. 3. 2019, čj. 11 A 174/2017 - 38, bod 16). Obdobně lze odkázat na bod 21 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 11. 2015, čj. 2 As 198/2015 - 20, který též řešil prodlevu v procesním postupu (pozdní postoupení spisu odvolacímu orgánu) a uvedl, že „z § 88 odst. 1 správního řádu sice vyplývá, že prvostupňový správní orgán má do 30 dnů ode dne doručení odvolání, pokud neshledá důvody pro autoremeduru (§ 87 správního řádu), předat spis se svým stanoviskem odvolacímu správnímu orgánu. Z uvedené úpravy však neplyne žádné veřejné subjektivní právo účastníka řízení, do něž by mu mohlo být zasaženo, nýbrž se jedná o úpravu pouhého procesního postupu tak, aby byl technicky zajištěn průběh řízení po podání odvolání.“ Pozdní vyhotovení úředního záznamu tedy není žádoucí a neodpovídá zásadám správního řízení (§ 6 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád), ale nezasahuje do subjektivních práv žalobce a neovlivňuje samotnou zákonnost aktu.
55. Finanční úřad ani nemusel vypracovat protokol z místního šetření, který požadoval žalobce. Jak sám žalobce správně cituje, povinnost sepsat protokol vyplývá z § 60 odst. 1 daňového řádu, podle kterého o ústních podáních a jednáních při správě daní sepíše správce daně protokol, tedy protokol slouží k „*zachycení obsahu osobního jednání správce*

daně, resp. úřední osoby s osobou zúčastněnou na správě daní při správě daní“ [srov. BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK a Marie ŽIŠKOVÁ. Daňový řád: Komentář [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-1-24]. ASPI_ID KO280_2009CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X]. Osobami zúčastněnými na správě daní jsou přitom kromě daňového subjektu i třetí osoby (§ 5 odst. 3 daňového řádu). Typicky jde o znalce, svědky, tlumočníky apod. Pokud tedy finanční úřad vyhodnotil, že zástupci SUEZ nemají postavení svědků, nevypovídají o tom, co vnímali svými smysly, ale jen mají předložit dokumenty, nebylo nutné vyhotovovat protokol, ale postačil záznam. Klíčovým zjištěním celého místního šetření je právě to, že společnost SUEZ neevidovala docházku pracovníků, což plyne již z toho, že žádné doklady na žádost finančního úřadu při místním šetření nepředložila

56. Věrohodnost úředního záznamu čj. 2209719/20 pak žalobce zpochybňuje ještě tím, že soudu předkládá čestné prohlášení pana Ž. (jednoho ze dvou dotazovaných finančním úřadem při místním šetření) ze dne 3. 6. 2021. Pan Ž. tam tvrdí, že finančnímu úřadu vysvětloval vztah se žalobcem v době kontroly (2020) a až v průběhu se dozvěděl, že finanční úřad se zajímá o rok 2017. Čestné prohlášení působí účelově. Pan Ž. v něm přiznává, že již v průběhu kontroly zjistil, že má jít o období 2017, a to v souvislosti s dotazy finančního úřadu. Zjevně si tak před skončením kontroly ujasnil, jakého období se dotazy finančního úřadu týkají, a měl tak možnost předané informace doplnit či upřesnit. Na uvedenou nejasnost si pan Ž. podle všeho finančnímu úřadu nestěžoval. Nelze také přehlédnout, že podle úředního záznamu a sdělení obou zástupců společnosti SUEZ tato nikdy neevidovala průchody zaměstnanců. S ohledem na to se zdá být irelevantní, zda pan Ž. mluvil o roce 2020, nebo o roce 2017. Tomu odpovídá i fakt, že podle smluv se svými odběrateli (Hortim, SUEZ) z příslušného období měl tyto doklady vytvářet žalobce. Zároveň, pokud snad chce žalobce říci, že společnost SUEZ průchody zaměstnanců přece jen evidovala, mohl si od této společnosti takovou evidenci opatřit a finančnímu úřadu ji předložit. Jde o jeho obchodního partnera, součinnost finanční správy by k tomu tedy jistě nepotřeboval. Žalobce ovšem ve skutečnosti žádné konkrétní skutkové tvrzení v souvislosti s čestným prohlášením pana Ž. nevznáší. I tato námitka tak působí jen jako prázdňá snaha žalobce zpochybnit libovolný podklad v naději, že tím dosáhne zrušení rozhodnutí z procesních důvodů.

Nárok na odpočet

57. Při uplatnění nároku na odpočet DPH musí daňový subjekt prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení. Tedy zejména, že přijal zdanitelné plnění a následně jej použil pro svou ekonomickou činnost. Daňový subjekt prokazuje nárok daňovým dokladem dle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH a ten musí obsahovat náležitosti v § 29 téhož zákona, a to zejména označení osoby uskutečňující plnění, daňové identifikační číslo této osoby a rozsah a předmět plnění.
58. Žalobce na začátku řízení předložil doklady, které po formální stránce jeho nárok prokazují – objednávky, daňové doklady a předávací protokoly. Z nich se jeví, že společnost Kation poskytla žalobci službu spočívající v provedení třídících prací. Daňové orgány v průběhu řízení formulovaly několik pochybností, kterými se snažili věrohodnost žalobcových tvrzení a důkazů zpochybnit. Pro přehlednost je krajský soud zrekapituluje bez ohledu na to, zda je vyjádřil finanční úřad nebo až žalovaný: (i) k plněním mělo dojít na třech místech, kde neměl provozovnu a ani sídlo žalobce či dodavatel Kation, (ii) pochybnosti o dodavateli Kation, který měl virtuální sídlo, neměl

provozovnu a na výzvy finančního úřadu nereagoval, nebyl registrován k dani z příjmů ze závislé činnosti ani ke srážkové dani, (iii) dodavatel Kation plnění nepotvrdil, a (iv) nejasnosti ohledně faktického provedení prací spojených s osobami třídící odpad - Kation žádné zaměstnance dle evidence neměl, zaměstnanci na protokolu č. 3/17 neměli dle cizinecké policie povolen pobyť na území České republiky.

59. První pochybnost vyjádřil finanční úřad ve výzvě k prokázání skutečností a týkala se míst, kde mělo k plněním dojít. Žalobcem předložené tři doklady uváděly, že společnost Kation měla žalobci poskytnout třídící práce na třech místech - Antonínův Důl v Jihlavě, ul. Kšírova v Brně a Brno Černovice. Tuto pochybnost žalobce v průběhu řízení rozptýlil. Doložil smlouvy se společnostmi Hortim, SUEZ a Centrální kompostárnou, podle kterých pro ně vykonával třídění odpadu (resp. od nich měl v nájmu prostory). A to je právě ono chybějící „pojítka“ mezi deklarovanými adresami a uplatněným plněním.
60. Za druhé, šlo o pochybnost ohledně dodavatele Kation, neboť finančnímu úřadu se nepodařilo k této společnosti zjistit žádné další informace. Společnost na své adrese nesídlí, finančnímu úřadu na jeho výzvy nereaguje. Žalobce poskytl jméno V. B., jeho telefonní číslo a e-mail, a podle něj jde o zástupce jednatele společnosti Kation. Finanční úřad se jej pokoušel kontaktovat, leč neúspěšně. V obchodním rejstříku společnosti Kation tato osoba nefiguruje. Dále se finanční úřad pokusil kontaktovat pana M. H., který byl podle obchodního rejstříku v předmětném období (konkrétně od 22. 8. 2016 do 13. 3. 2019) jednatelem Kation. Podle vyjádření cizinecké policie (odpověď čj. 20818821/20) tato osoba neměla na území České republiky povolený pobyť a o současném pobytu nejsou žádné informace. Finanční úřad proto neměl dostatek kontaktních údajů, aby jednatele předvolal, a ani žalobce mu je neposkytl. Tato pochybnost tedy přetrvávala, ale sama o sobě by k odepření nároku na odpočet DPH nestačila.
61. S tím úzce souvisí třetí pochybnost vyplývající z toho, že společnost Kation provedení třídících prací pro žalobce nepotvrdila. Jak soud výše zdůraznil, dodavatel Kation nebyl kontaktní a na výzvy finančního úřadu nereagoval. Žádnou osobu spojenou s touto společností, ať už jednatele či jeho zástupce, se daňovými orgány nepodařilo kontaktovat a předvolat. Provedení prací tak dodavatel Kation nepotvrdil, ale ani je nepopřel. Daňové orgány dále prověřily kontrolní hlášení a daňové přiznání společnosti Kation. Podle daňového přiznání tato společnost přiznala daň na výstupu (byť daň neuhradila a orgány daňové správy ji musely dodatečně vyměřit) a v kontrolním hlášení poskytnutí služeb žalobci vykazala. Ani tato pochybnost sama o sobě neobstojí, protože společnost Kation finančnímu úřadu sice neodpověděla, plnění ale vykazala v daňovém přiznání a kontrolním hlášení. Zřejmě tak mezi žalobcem a touto společností existoval obchodní vztah (minimálně formální). Za této situace proto daňové orgány musely zejména prokázat, že ačkoliv dodavatel Kation plnění formálně přiznal, ve skutečnosti jej vykonat nemohl nebo že o skutečném vykonání panují značné pochybnosti. K tomu též směřuje judikatura Nejvyššího správního soudu týkající se prokazování nároků na odpočet DPH, když uvádí, že nárok na odpočet daně nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, čj. 2 Afs 7/2006 - 107, a ze dne 19. 4. 2018, čj. 7 Afs 125/2017 - 27).
62. Čtvrtá a poslední pochybnost se týká faktického provedení prací, u nichž není zřejmé, kdo je ve skutečnosti vykonal. Dodavatel Kation žádné zaměstnance neměl a nebyl u České správy sociálního zabezpečení veden jako zaměstnavatel. Žalobcovy prvotní doklady neobsahují žádná jména zaměstnanců. Až protokol č. 3/17 jich několik nabízí.

Ačkoliv v záhlaví protokol uvádí jako místo provedení prací Jihlavu, dle textu protokolu se měl vztahovat ke všem třem místům třídění - zaměstnanci mají za jmény uvedeny adresy pracovišť. Zaměstnance z protokolu se finanční úřad pokusil prověřit až k pokynu žalovaného v odvolacím řízení, neboť protokol neobsahoval žádné kontaktní údaje na ně. Z odpovědi cizinecké policie ze dne 10. 9. 2020, čj. KRPU-150470-1/ČJ-2020-040022--CV je zřejmé, že někteří zaměstnanci vůbec nejsou vedeni v záznamech cizinecké policie, někteří v předmětné době (již) neměli povolen pobyt na území České republiky. Práci těchto zaměstnanců se nepodařilo ověřit ani místním šetřením, jelikož společnosti SUEZ a Hortim shodně odpověděly, že docházku, evidenci a bezpečnost práce zaměstnanců třídících odpady měl na starosti žalobce. Příslušné dokumenty (evidenci docházky, záznamy o provedených školeních BOZP) žalobce v průběhu celého daňového řízení nepředložil ani nevysvětlil, co mu v tom brání. Tato čtvrtá pochybnost je stěžejní a pokud by se žalobci nepodařilo ji vyvrátit, pak v kombinaci s předchozími dvěma už by podle krajského soudu postačovala k odepření nároku na odpočet DPH.

Výslech svědkyň a další důkazy

63. Žalobce chtěl pochybnost o tom, že plnění mu poskytla společnost Kation prostřednictvím svých zaměstnanců, rozptýlit výsledkem svědkyň P. O. a I. K. Navrhl to v odvolacím řízení v reakci na seznámení se zjištěnými skutečnostmi dne 26. 2. 2021. Ke svědkyni O. uvedl její jméno a datum narození s tím, že vykonávala v provozovně Antonínův Důl kontrolu zaměstnanců (její kontaktní adresu žalobce následně doplnil). Svědkyně K. měla obdobnou činnost vykonávat na základě plné moci a kontrolovala přítomnost pracovníků na pracovišti, řešila otázky BOZP apod. K této svědkyni žalobce uvedl i její adresu. Žalovaný jmenované svědkyně nevyslechl s tím, že jde o účelový důkazní návrh vedený toliko snahou oddálit konec řízení. Krajský soud má na věc stejný názor.
64. V obecné rovině platí, že žalobce jistě má právo navrhopvat důkazy kdykoliv v průběhu řízení. Ale to, v jaké fázi řízení a za jakých okolností tak učiní, může mít vliv na hodnocení jeho návrhu. Obdobně to vidí Nejvyšší správní soud. Ten sice v rozsudku ze dne 27. 7. 2022, čj. 2 Afs 136/2020 - 70 uvedl, že „*je právem daňového subjektu navrhopvat důkazní prostředky k prokázání svého nároku na odpočet DPH v průběhu celého daňového řízení, tím spíše tehdy, pokud došlo v odvolacím řízení k doplnění dokazování ze samostatné iniciativy správce daně.*“ Tímto rozsudkem však není dotčena možnost správních orgánů odmítnout účelový důkaz, jehož cílem je jen oddálit konec řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119). To, zda je nějaký důkaz účelový nebo ne, závisí na několika faktorech, které je nutné zohlednit. Mezi tyto faktory patří vše, co důkazní prostředek nějak charakterizuje – povaha důkazu, čas jeho návrhu optikou procesního vývoje, vztah k dosud zjištěnému skutkovému stavu, věrohodnost apod. Jinými slovy, zpravidla nelze vycházet jen ze skutečnosti, že daňový subjekt s nějakým důkazem otálel. Vždy je důležité se podívat na řízení jako celek. Tímto způsobem přistoupil krajský soud k posouzení navržených důkazů svědeckými výpověďmi a dospěl k následujícím závěrům.
65. Žalovaným nejčastěji skloňovaný argument je, že žalobce důkaz navrhl pozdě. Pro žalobce nicméně svědčí to, že žalovaný nechal v odvolacím řízení vcelku obsáhle doplnit dokazování. Nelze také přehlížet, že v odvolacím řízení došlo ke značné prodlevě. Zhruba tři čtvrtě roku trvalo, než vůbec žalovaný po podání odvolání zaukoloval finanční úřad v tom směru, jaké kroky má ještě provést k prověření žalobcových tvrzení. I vlastním

zaviněním se tak žalovaný dostal do časové tísně, neboť v době, kdy seznamoval žalobce se zjištěnými skutečnostmi, se již blížil konec doby stanovené pro vyměření daně a hrozila prekluze. Seznámení doručil žalovaný žalobci dne 5. 2. 2021, zatímco tříletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně by uplynula tři roky od zahájení daňové kontroly, tedy 25. 4. 2021 (§ 148 odst. 1 ve spojení s § 148 odst. 3 daňového řádu). Žalobce tedy proti tomuto argumentu staví svůj, že důkazní návrh vznesl po seznámení se skutečnostmi zjištěnými až v odvolacím řízení, tedy adekvátně reagoval na procesní vývoj.

66. Proti žalobci však hovoří celý předchozí průběh řízení na prvním stupni. Žalovaný má pravdu, když poukazuje na to, žalobce jednal účelově, nepředkládal ke svým skutkovým tvrzením doklady, ačkoliv je měl k dispozici, a naopak se snažil přimět orgány daňové správy, aby mu v maximální možné míře pomáhaly jeho vlastní důkazní břemeno unést, přičemž touto taktikou významně přispěl k oddálení konečného rozhodnutí. Žalobce byl od počátku v daňovém řízení zastoupen profesionálem v daném oboru. Od první výzvy mu muselo být zřejmé, že pochybnosti daňové správy směřují k tomu, proč přijímal plnění ze strany Kation na místech, k nimž nemá žádný vztah, a zda se plnění ze strany Kation vůbec uskutečnilo (jak krajský soud odůvodnil výše). Namísto toho, aby finančnímu úřadu předložil veškeré doklady, které měl k dispozici a jimiž mohl prokázat, že nešlo o plnění fiktivní, tak nejprve odmítl předložit cokoliv. Později pak své důkazní návrhy postupně „dávkoval“. Nejprve navrhl nekontaktního svědka (zástupce jednatele Kation) a teprve v samém závěru prvostupňového řízení, téměř rok od výzvy k prokázání skutečností, předložil finančnímu úřadu doklady, jejichž velkou část přitom musel mít od počátku k dispozici. Tyto doklady sice konečně prokázaly vztah žalobce k místům, kde docházelo k třídění odpadu, ale pochybnosti o tom, kdo (a zda vůbec někdo) třídění prováděl, neodstranily. Procesní taktika žalobce samotného tak velkou měrou přispěla k tomu, že až v samém v závěru odvolacího řízení zjistil, že se ocitl v důkazní nouzi.
67. Další skutečnost, která mluví proti žalobci, je překvapivost důkazu, který přináší. O osobách, které navrhl jako svědkyně, není v žádném z předložených dokladů ani v žalobcových dosavadních vyjádřeních ani stopa. Žalobce nikdy dříve netvrdil, že by snad zaměstnance od Kation na místě výkonu práce kontroloval. Neuvádí ani, jaký vztah k němu svědkyně mají - má jít o jeho zaměstnankyně? Jediné, co lze vyčíst, že svědkyně K. má shodné příjmení jako žalobcův jednatel. Při návrhu těchto svědkyň žalobce zmiňuje, že svědkyně K. měla kontrolní práce vykonávat na základě plné moci. Tu ale nepřipojil ani k návrhu na její výslech, ani k žalobě, ačkoliv to už mu muselo být zřejmé, že jedním z důvodů pro zamítnutí důkazního návrhu bylo i to, že svědkyně nefigurují v žádném písemném podkladu.
68. Za této situace pak skutečně působí návrh žalobce načasovaný na konec řízení účelově, v tom směru krajský soud se žalovaným zcela souhlasí. Vedle toho lze poukázat i na dvě další skutečnosti vyplývající z dosavadního průběhu řízení, které podporují podezření o účelovosti žalobcova návrhu a snižují jeho věrohodnost.
69. Za prvé, žalobce v průběhu řízení nepředložil řadu dokladů, které by měl mít k dispozici, aniž by to jakkoliv věrohodně vysvětlil. Šlo o doklady o legálním pobytu zaměstnanců Kation v České republice a o provedení školení BOZP - těmi by měl disponovat s ohledem na smluvní závazky vůči svým odběratelům. Dále se jednalo o seznamy zaměstnanců a evidenci jejich docházky - pokud je žalobce nemá, nabízí se otázka, podle čeho jiného by pro něj svědkyně mohly kontrolovat přítomnost zaměstnanců na pracovišti a jak jinak by výsledky své kontroly zaznamenávaly. Žalobce nedoložil

ani své výpisy z účtu – namísto toho se dožadoval, aby si finanční úřad ověřil provedené platby prostřednictvím výpisů z účtu společnosti Kation. Konečně žalobce nenabídl žalovanému ani soudu plnou moc pro paní K., o které se zmiňoval jak v reakci na seznámení s výsledkem kontrolních zjištění, tak i v žalobě.

70. Za druhé, celá řada žalobcových tvrzení se v řízení ukázala jako nepodložená nebo je nebylo možno ověřit. V reakci na výsledek kontrolních zjištění žalobce požadoval (vyjádření ze dne 17. 12. 2018), aby si finanční úřad sám ověřil, kde má provozovny. To se ukázalo jako zcela nesmyslný (až obstrukční) návrh, protože v roce 2017 žalobce skutečně na žádném ze sporných míst provozovnu neměl, jak se zjistilo. Prvního navrženého svědka (B.) nebylo možno podle žalobcem udávaných údajů kontaktovat. Stejně tak nebylo možné předvolat jednatele Kation. Pracovníci uvedení na protokolu č. 3/17 nebyli evidováni na cizinecké policii, jak se ukázalo. Stojí přitom za pozornost, že jejich výslech sám žalobce nikdy během řízení nenavrhoval a žádné údaje kromě seznamu jmen k nim neposkytl. Ve své reakci ze dne 1. 5. 2019 žalobce pouze okrajově zmínil, že „*v případě pochybností tak může správce daně provést svědeckou výpověď osob uvedených na zjišťovacím a předávacím protokolu č. 3/17^a*“, čímž v podstatě ponechal zjištění identifikačních údajů svědků plně na finančním úřadu. Žalobce tedy o výslech údajných zaměstnanců Kation příliš neusiloval a k jejich kontaktování nemohl (nebo nechtěl) poskytnout orgánům daňové správy žádné údaje. Muselo mu být zřejmé, že za těchto okolností se jejich výslech možná vůbec nezdaří provést. Přesto za celou dobu řízení nepovažoval za nutné zmínit existenci dalších dvou svědkyň, jež by prý mohly jeho tvrzení prokázat a jejichž kontaktní údaje měl k dispozici nebo je byl přinejmenším schopen rychle opatřit? To skutečně nezní příliš uvěřitelně.
71. Zbývá odpovědět na poslední žalobcovu otázku, tedy zda jím předložené důkazy prokazují poskytnutí třídících prací subdodavatelem a zda tvoří „ucelený řetězec“. Neprokazují a netvoří. Z předchozích bodů rozsudku je patrné, že žalobce v řízení navrhoval a předkládal převážně nepoužitelné či zpochybněné důkazy (výslech zástupce společnosti Kation, předávací protokol č. 3/17). Poslední důkaz pak navrhl účelově (výslech svědkyně O. a K.). Že by mu Kation fakticky poskytl deklarované plnění, to neprokázal ničím. K třídění odpadu nejspíše docházelo, ale kdo tyto třídící práce reálně žalobcovým odběratelům poskytl, to zůstává zahaleno tajemstvím. Žalobce po celou dobu tvrdí, že on celou věc v podstatě jen zprostředkoval a zaměstnance dodal jeho subdodavatel, společnost Kation. Tomu však odporuje řada skutečností, které orgány daňové správy v průběhu daňové kontroly zjistily – Kation sídlil na virtuální adrese, neměl žádné vlastní zaměstnance neměl, nebyl u České správy sociálního zabezpečení veden jako zaměstnavatel a cizí státní příslušníky, kteří měli údajně provádět za Kation třídění odpadu, nenašla cizinecká policie ve svých záznamech, příp. již neměly v dané době povolen pobyt na území České republiky, přičemž ani žalobce k nim a jejich docházce neuchoval žádnou dokumentaci.
72. Ačkoliv se žalobce vzpírá tvrzení, že v průběhu daňového řízení v podstatě úkoloval finanční úřad, skutečně tomu tak bylo. Finanční úřad prověřil jména zaměstnanců na protokolu č. 3/17 u cizinecké policie, ani to ale podle žalobce nepostačuje. I přes svou vlastní důkazní laxnost se v žalobě dožaduje, aby žalovaný po zaměstnancích společnosti Kation pátral v databázích České správy sociálního zabezpečení a Úřadu práce. Žalobce má přitom podle § 92 odst. 6 daňového řádu povinnost identifikovat osoby, jejichž výslechem chce něco prokázat. Navíc, pokud nejsou cizí státní příslušníci vedeni

u cizinecké policie, proč se žalobce domnívá, že budou evidováni na Úřadu práce? Žalobcem předložené důkazy tak vůbec subdodavatelské provedení třídících prací neprokazují a ty, které v hodnocení obstály, lze hodnotit jako prvotní formální doklady, které se běžně předkládají při uplatnění nároku na odpočet (smlouvy, faktury).

73. Žalobce si zřejmě neuvědomuje, že pokud finanční úřad u České správy sociálního zabezpečení zjistil, že Kation není veden jako zaměstnavatel a dle příslušného správce daně není registrován ke srážkové dani, tak zkrátka žádné zaměstnance nemá. Žalobce zároveň nikdy nepřišel s novou skutkovou verzí, podle níž by snad tyto osoby mohly pracovat pro jiného dodavatele než pro Kation (a ten by je tedy evidoval na Úřadu práce a České správě sociálního zabezpečení), natož aby k takové verzi předkládal nějaké důkazy. Finanční úřad se na jednotlivé zaměstnance u Úřadu práce a České správy sociálního zabezpečení dotazovat nemusel, protože tvrzení zaměstnanci byli dle dokladů jednoznačně spjati jen se společností Kation.

Legitimní očekávání

74. Podle žalobce jej daňové orgány v nynějším řízení poškodily i nerovným přístupem. Poukazuje na to, že uznaly jeho nárok (obdobné plnění od stejného dodavatele) za období následující po nyní kontrolovaném (únor 2018 až červenec 2018). Krajský soud na jednání provedl jako důkaz příslušné rozhodnutí ze dne 4. 8. 2022, čj. 26689/22/5300-22442-706033. Z tohoto rozhodnutí jsou zřejmé dva základní rozdíly oproti nynější kauze. Za prvé, společnost Kation reagovala a finančnímu úřadu potvrdila spolupráci se žalobcem. Za druhé, finanční úřad tam neunesl své důkazní břemeno a dostatečně nezpochybnil žalobcem předložené doklady. Z rozhodnutí totiž vyplývá, že finanční úřad měl stejný názor ve všech zdaňovacích obdobích. Plnění od společnosti Kation zpochybnil. Ale žalovaný už zaujal odlišný postoj. Nyní projednávané odmítnutí nároku na odpočet se v mnohém opírá o jména zaměstnanců, kteří měli třídící práce vykonat dle protokolu č. 3/17, ale podle všeho se na území České republiky ani nenacházeli. Tím samozřejmě vznikly zcela legitimní pochybnosti o tom, kdo tedy práce vykonal. A tady se žalobce dostal do důkazní nouze, ze které se nedokázal vymanit. V pozdějším zdaňovacím období už k této situaci zjevně nedošlo.
75. Snad jen nad rámec nutného lze poukázat na to, že novější rozhodnutí u žalobce ani nemohlo založit legitimní očekávání ve stejný závěr u dřívějšího rozhodnutí. Již z logiky věci to není možné. Legitimní očekávání se vytváří *pro futuro* a směřuje na budoucí praxi správního orgánu – nepůsobí zpětně. Zda se jedná o obdobnou otázku a měla by se řešit stejně, má proto smysl zkoumat až v následných řízeních (z hlediska legitimního očekávání by mohlo být relevantní, pokud by žalovaný naopak nejprve žalobci podobný nárok uznal a za následující zdaňovací období nikoliv). Žalovaný v později vydaném rozhodnutí, kde byl vůči žalobci při hodnocení (poněkud odlišné) důkazní situace méně kritický, popsal rozdíly oproti nynější věci. Své povinnosti vysvětlit odlišný výsledek tak dostal.

Neutralita daně

76. Žalobce přichází s tvrzením, že nárok na odpočet mu přísluší, protože jinak by byla narušena neutralita DPH. Vychází z toho, že jeho dodavatel (Kation) DPH přiznal, tudíž žalobce musí mít „zrcadlově“ nárok na její odpočet a nelze mu jej upírat.

77. Soudní dvůr Evropské unie v rozhodnutí ze dne 15. 9. 2016, *Barlis 06*, C-516/14 uvedl, že „základní zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočet DPH na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny věcné hmotněprávní podmínky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním podmínkám.“ (zvýraznění doplnil krajský soud). Podmínky nároku na odpočet na DPH upravuje výše citovaný § 72 zákona o DPH, na evropské úrovni pak čl. 168 a násl. Směrnice Rady 2006/112 /ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Mezi hmotněprávní podmínky vyžadované pro vznik nároku na odpočet daně patří, aby daňový subjekt byl osobou povinnou k dani a zboží nebo služby uplatňované k odůvodnění nároku byly na výstupu použity osobou povinnou k dani pro účely jejich zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 22. 10. 2015, *PPUH Stebcemp sp.*, C-277/14). Faktické poskytnutí služeb je tedy základní hmotněprávní podmínkou nároku. V nedávném rozsudku ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20 Soudní dvůr shrnuje: „Je třeba připomenout, že k uplatnění nároku na odpočet DPH je nutno dodržet podmínky hmotněprávní i formální povahy. Pokud jde o hmotněprávní podmínky, z čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112 vyplývá, že k tomu, aby dotyčné osobě uvedený nárok mohl vzniknout, je třeba, aby byla ‚osobou povinnou k dani‘ ve smyslu této směrnice. Dále je třeba, aby na vstupu byly zboží nebo služby uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet dodány nebo poskytnuty jinou osobou povinnou k dani a aby toto zboží nebo tyto služby byly na výstupu použity osobou povinnou k dani pro účely jejich zdaněných plnění.“ (zvýraznění doplnil krajský soud).
78. Aby tedy mohl být žalobcův nárok na odpočet DPH úspěšný, musí prokázat především hmotněprávní podmínky takového nároku, mezi které patří především faktické uskutečnění plnění, tedy v nynější věci přijetí třídicích prací od dodavatele. Pokud v tom žalobce selhal, nemůže se ohánět neutralitou daně. Ta by přicházela v úvahu až po splnění hmotněprávních a formálních podmínek odpočtu (typicky u daňových podvodů, kde se zkoumá „chybějící daň“), nebo když se zjistí, že plnění poskytl odlišný subjekt, než který byl deklarován na daňovém dokladu (k tomu viz níže).
79. Žalobce dále odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2019, čj. 3 Afs 308/2017 - 52 nebo ze dne 21. 3. 2019, čj. 1 Afs 360/2018 - 24 a dovozuje nerovný přístup žalovaného, který nezpochybnil uskutečnění plnění na straně Kation. I tato námitka je lichá. Z toho, že finanční úřad v rámci daňové kontroly nezpochybnil u společnosti Kation daň na výstupu, kterou sama vykázala, nelze ve prospěch žalobce dovozovat vůbec nic. Podle § 108 odst. 1 písm. j) zákona o DPH (ve znění účinném do 31. 3. 2019) je osoba, která vystavila formální daňový doklad (zde Kation), bez dalšího povinna daň přiznat. Nejvyšší správní soud k tomu v rozsudku ze dne 12. 2. 2021, čj. 5 Afs 50/2020 - 43 uvádí, že „pro účely § 108 odst. 1 písm. j) zákona o DPH proto není rozhodné, zda k uskutečnění plnění (dodání zboží) skutečně došlo.“ Toto ustanovení umožňuje vyměřit vystaviteli dokladu daň dle jím tvrzených skutečností, aniž by bylo třeba je dále zkoumat. Povinná osoba ve smyslu výše citovaného ustanovení totiž vystavením dokladu umožňuje jinému daňovému subjektu (příjemci faktury - zde žalobce) nárokovat odpočet daně. Kdyby platila by žalobcova úvaha, pak po vystavení dokladu a přiznání daně z něj vyplývající (a dokonce bez ohledu na její uhrazení) by již daňová správa nesměla u příjemce zboží nebo služby zpochybňovat faktické dodání zboží nebo poskytnutí služeb. Pro tuto úvahu ovšem žalobce nenabízí žádné racionální právní argumenty.

80. S tím do jisté míry souvisí žalobcova námitka z tripliky, ve které argumentuje již citovaným rozsudkem Soudního dvora Evropské unie ve věci *Kemwater ProChemie* a na něj navazujícím rozhodnutím rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017 - 208, č. 4336/2022 Sb.). Žalobce opomíjí, že v nynější kauze nešlo primárně o zpochybnění deklarovaného dodavatele a jeho postavení plátce daně. Pochybnosti finančního úřadu se týkaly samotného přijetí deklarovaných prací od subdodavatele, což je odlišná hmotněprávní podmínka pro nárok na odpočet. Rozsudek *Kemwater ProChemie* se váže k situaci, kdy daňový subjekt prokáže uskutečnění plnění, které přijal v pozici odběratele, ale přetrvávají pochybnosti o tom, kdo mu jej dodal. To je možno vyčíst z bodu 40 rozsudku *Kemwater ProChemie*, kde Soudní dvůr Evropské unie uvádí: „Odepření nároku na odpočet DPH osobě povinné k dani z důvodu, že skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a že tato osoba povinná k dani neprokázala postavení tohoto dodavatele coby osoby povinné k dani, ačkoli ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že tento dodavatel toto postavení nutně měl, by totiž bylo v rozporu se zásadou daňové neutrality ...“
81. První podmínkou pro „nepřípustné“ odepření nároku je tudíž fakt, že k dodání zboží a služeb daňovému subjektu nepochybně došlo (daňový subjekt jakožto odběratel onoho zboží či služeb to prokázal), což ovšem není žalobcův případ. Nadto žalobce si po celou dobu řízení stál za tím, že jeho dodavatelem byl Kation. Žádnou jinou skutkovou verzi orgánům daňové správy nenabídl, a to ani v reakci na vývoj důkazní situace. Taktéž ze spisu samotného nevyplývají žádné indicie svědčící o tom, že snad mohl žalobce deklarované plnění přijmout od jiného subjektu, který by nadto měl ještě prokazatelně postavení plátce DPH. Vůbec tak nemá smysl uvažovat o tom, že by se na danou věc mohly uplatnit závěry Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu ve věci *Kemwater ProChemie*.

VI. Náklady řízení

82. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu těch nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který úspěch ve věci neměl. Žalobce před soudem neuspěl (soud žalobu zamítl jako nedůvodnou), proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu by jinak - jakožto úspěšnému účastníkovi řízení - právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu mu je však nelze přiznat, neboť nepřesahují rámec jeho běžné úřední činnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 3. 2015, čj. 7 Afs 11/2014 - 47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 22. 2. 2023

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu