



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Gabriely Bašné a soudců Mgr. Ondřeje Hrabce a Mgr. Kateřiny Kozákové ve věci

žalobce **CENTRIVIT, spol. s r.o., IČ 45786721**
sídlem Kačírkova 986/11, Praha 5
zastoupený Tomášem Goláněm, daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

proti **Odvolací finanční ředitelství, IČ 72080043**
žalovanému se sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 1. 2021, č. j. 220/21/5300-21443-702551,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Základ sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 2. 2020, č. j. 1013668/20/2008-52524-109372, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec roku 2016 ve výši 216 129 Kč a současně vznikla žalobci povinnost uhradit penále v částce 43 225 Kč (dále též „dodatečný platební výměr“).

II.

Obsah žaloby, vyjádření žalovaného a ústní jednání

2. Předně žalobce v obecné rovině žalovanému vytýkal, že to byl žalovaný, kdo neunesl důkazní břemeno ve věci, když neprokázal důvodné pochybnosti o žalobcově daňovém tvrzení. Žalobce by totiž přesvědčen, že žalovaný nepochopil principy práce žalobce, a proto zaměnil dvě skutkově odlišné situace. Navíc namítal, že argumentace žalovaného v žalobou napadeném rozhodnutí nemá oporu ve správním spise.
3. Žalobce sice žalobní body konkrétně neroztřídil, nicméně námitky v žalobě lze rozdělit do čtyř tematicky souladných okruhů. V prvním žalobním bodě v obecné rovině zmiňoval zásadu neutrality daně a vysvětloval, že daň z přidané hodnoty, kterou plátce uhradí svému dodavateli, musí být formou nároku na odpočet daně plátcí státem vrácena. Dle žalobce žalovaný zcela ignoroval, že žalobce všechny své závazky svým dodavatelům řádně uhradil, takže mu žádná výhoda v podobě čerpání odpočtu daně z přidané hodnoty vzniknout nemohla, neboť se u něj daň z přidané hodnoty projevila zcela neutrálně.
4. Žalobce dále ve druhém žalobním bodě vytýkal žalovanému nesprávné posouzení skutkových zjištění, jelikož dospěl k závěru, že žalobce nenakoupil nárokované služby od společnosti KERIMA, s.r.o., DIČ: CZ25002520 (dále jen „KERIMA“) tak, jak je uvedeno na dokladech předložených žalovanému, ale že tyto služby měl provést pro svého odběratele Česká voda – Czech Water a.s. (dále jen „ČV-CW“) žalobce sám prostřednictvím svých zaměstnanců. Žalobce vysvětlil, že poskytoval svému odběrateli ČV-CW dva druhy služeb na základě dvou druhů dokladů. První službou bylo provádění verifikace a poskytování preventivní/speciální údržby na vybraných dvou zařízeních (zařízení na zahušťování kalu a zařízení na odvodňování kalu) na čistíčkách společnosti Severočeské vodovody a kanalizace a.s. (dále jen „SEVAK“) pro odběratele ČV-CW na základě smluv o dílo č. SD16V0005 a SD16V0006 ze dne 7. 1. 2016. Tyto činnosti prováděl pro žalobce dodavatel KERIMA. Na tyto činnosti nebyly vystavovány žalobcem ani pro SEVAK a ani pro ČV-CW výkazy práce, ale pouze předávací protokoly. Tyto předávací protokoly byly vždy mailem odeslány společnosti ČV-CW, která si je ponechala. Na základě výše uvedených smluv a předávacích protokolů byly žalobcem vystaveny odběrateli ČV-CW faktury. Naopak výkazy práce, které si žalovaný vyžádal a z nichž dovodil, že žalobce konal práce samostatně, však s činností uvedenou ve výše uvedených smlouvách nesouvisely a týkaly se jiné činnosti, kterou žalobce pro ČV-CW vykonával. Touto jinou/druhou činností byla údržba, opravy a servis odstředivek v SEVAK na

základě objednávek č. OD1600176 a OD 1600177 ze dne 20. 1. 2016. Tyto služby prováděli výhradně zaměstnanci žalobce a byly na ni vystavovány i výkazy práce. Pouze k této službě se vázalo 990 výkazů práce, které si správce daně vyžádal od společnosti SEVAK. Žalobce uvedl, že svá tvrzení správce daně doložil fakturami, předávacími protokoly, smlouvami, mailovou komunikací a rovněž i bankovními výpisy, z nichž je patrné, že byly provedeny platby společnosti KERIMA, uvedené dále potvrdila i svědecká výpověď pana P. Š. Tvrzení žalobce lze rovněž ověřit i v kontrolním hlášení dodavatele KERIMA, který všechna plnění ve prospěch žalobce do kontrolního hlášení uvedl, daň na výstupu z nich přiznal a také zaplatil. Žalobce je tak přesvědčen, že své důkazní břemeno dostatečně unesl a že tvrzení žalovaného jsou zcela v rozporu se zjištěným skutkovým stavem a nemají ani oporu ve spise.

5. V námitkách soustředěných pod třetím žalobním bodem žalobce brojil proti tendenčnímu provádění dokazování v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu, neboť žalovaný se nesnažil zjistit všechny skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji, například neprovedl místní šetření na alespoň dalších dvou či více čističkách odpadních vod (dále jen „ČOV“), kde by zjistil, že jeho tvrzení jsou neopodstatněná. Poukázal i na nízkou odbornou úroveň žalovaného, jenž si zaměňoval jednotlivé činnosti žalobce a taktéž předávací protokoly za výkazy práce. Ke svědeckým výpovědím provedeným v daňovém řízení žalobce uvedl, že byly prováděny pouze za účelem popření tvrzení žalobce, nikoliv za účelem správného zjištění okolností rozhodných pro stanovení daně. Konkrétně upozornil, že svědek P. se vyjadřoval k výkazům, nikoli k předávacím protokolům, a jelikož neznal všechny pracovníky společnosti KERIMA a tito nosili montérky s logem žalobce, nemusel svědek poznat, o pracovníky jaké společnosti se jedná. Ani svědek Š. nevyločil přítomnost zaměstnanců společnosti KERIMA, jenž byl navíc v ČOV zaměstnán až od roku 2017. Žalobce upozornil, že ve výkazech práce jsou obsažena jména osob K. a B., kdy svědek Š. potvrdil, že se jedná o osoby ze společnosti KERIMA a věrohodnost výkazů práce potvrdil i svědek P. Následné rozpory ohledně osob K. a B. ve svědecké výpovědi Š. s jeho předchozí výpovědí a výpovědí jednatele žalobce, žalobce vysvětlil delším časovým odstupem podání druhé výpovědi od řešeného období a jednatel žalobce se jen snažil vše vysvětlit. Nelze přistoupit na snahu žalovaného znevěrohodnit předávací protokoly upozorněním na typ odstředivky, jak to učinil žalovaný; za nepřijatelné označil i zpochybnění mailové komunikace se společností KERIMA s tím, že měla být vytvořena zpětně. Nesouhlasil ani s výkladem výběrů z účtů u společnosti Bramax a její nekontaktnost k tíži žalobce. Závěrem jako podstatné shrnul, že společnost KERIMA pracovala na zakázkách na verifikaci a preventivní/speciální údržbě na zařízeních na čističkách SEVAK, za což jí byly vystavovány jen předávací protokoly, tyto služby pak byly fakturovány odběrateli.
6. Ve čtvrtém žalobním bodě žalobce uvedl, že přesto, že se jednalo pouze o jedno období, správce daně a rovněž i žalovaný vydávali svá rozhodnutí vždy těsně před koncem lhůty pro vyměření daně (§ 148 daňového řádu) tak, aby vždy lhůtu prodloužili o 12 měsíců, přitom počet úkonů provedených správcem daně, potažmo i žalovaným takové průtahy žádným způsobem neodůvodňuje; tudíž je označil za účelové jednání.
7. Žalobce navrhl, aby soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí.
8. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 4. 6. 2021 odmítl veškeré žalobní námitky, co se týče výtky spočívající v porušení zásady neutrality DPH, konstatoval, že prokázání dodavatele plnění (poskytovatele služby) je jednou z hmotněprávních podmínek, při jejímž

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

nedodržení dochází k narušení neutrality DPH. Zdůraznil, že poukazem na porušení principu neutrality daně nelze zhojit fakt, že žalobce nesplnil podmínky pro přiznání jím vznesených daňových nároků.

9. Nesouhlasil ani s námitkami žalobce obsaženými ve druhém žalobním bodě, neboť SEVAK je provozovatel ČOV a odpovídá za jejich chod a provoz. Z tohoto důvodu správce daně provedl místní šetření na jedné z nich, aby zjistil, jakým způsobem se do rizikového prostředí dostávají externí pracovníci různých subdodavatelů služeb. Přitom bylo zjištěno, že společnost SEVAK při opravách, servisních prohlídkách a údržbě jednotlivých linek sepisuje prostřednictvím svých zaměstnanců přímo na místě tzv. výkaz práce (resp. předávající protokol) s externími pracovníky, kteří opravu, servis či údržbu linky právě provedli. Tyto dokumenty pak prokazují, že práce na lince na zahušťování a odvodňování kalu prováděli zaměstnanci žalobce a nikoliv společnost KERIMA. Výkazy práce jsou podepsané zaměstnanci žalobce a zaměstnanci SEVAK a je z nich patrné, že i žalobcem uváděnou verifikaci a poskytování preventivní údržby zařízení si žalobce prováděl sám. Žalobce nepředložil žádné věrohodné důkazní prostředky o tom, jaké práce měla společnost KERIMA pro něj provádět. Žalovaný uvedl, že orgány finanční správy v rámci dokazování dospěly k závěru, že služby deklarované na přijatých daňových dokladech neprovedla společnost KERIMA, ale že tyto práce provedl sám žalobce za pomoci svých zaměstnanců, což potvrdil jak svědek E. P., tak zápisy ve výkazech práce získané od SEVAK. Co se týče žalobcem předložených bankovních výpisů, žalovaný nezpochybnil těmito výpisy provedené platby jako takové, nicméně předložené výpisy ve světle všech zjištěných skutečností neosvědčují podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, protože úhrada plnění uvedeného na daňovém dokladu sama o sobě prokazuje pouze transfer peněz, nikoliv reálnou povahu zdanitelného plnění.
10. Výtku žalobce, že žalovaný neprovedl místní šetření na alespoň dalších dvou či více ČOV, kde by zjistil, že jeho tvrzení jsou neopodstatněná, odmítl žalovaný s tím, že správní orgány disponovaly např. výkazy práce poskytnutými společnostmi SEVAK, jež byla zodpovědným provozovatelem na všech předmětných ČOV. Tyto se tedy týkají nejen ČOV v Liberci, ale jsou pořízeny i v souvislosti s dalšími ČOV. Jsou na nich uváděny veškeré práce prováděné žalobcem v těchto ČOV po celý rok 2016. Na všech těchto výkazech práce figurují pouze zaměstnanci žalobce a společnosti SEVAK. Taktéž e-mailová korespondence, jako jeden z důkazních prostředků předložených žalobcem k prokázání fakticity prací prováděných společnostmi KERIMA, se týkala více ČOV, nikoli pouze ČOV v Liberci. Zodpovědný provozovatel všech předmětných ČOV je společnost SEVAK, je tedy zřejmé, že praktikuje stejné postupy při vpouštění osob do rizikových prostor ČOV, v oznamování závad na jednotlivých zařízeních, ve sjednávání prací prováděných externími poskytovateli, jakož i při servisu, údržbě a opravách na jednotlivých zařízeních.
11. K poslední žalobní námitce žalovaný uvedl, že pokud byl žalobce přesvědčen, že v daňovém řízení byly činěny účelové průtahy, měl možnost podat podnět na ochranu před nečinností, což neučinil.
12. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.
13. V replice ze dne 3. 1. 2022 žalobce zopakoval, že pokud žalovaný provedl místní šetření pouze na ČOV v Liberci, nebyl skutkový stav zjištěn úplně, když dle smlouvy o dílo č. SD16V0005 byly tyto práce prováděny kromě Liberce i na Chanov, Bílina, Litoměřice,

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

Litvínov, Varnsdorf a Neštětice, u smlouvy o dílo č. SD16V006 nebyly práce na ČOV v Liberci sjednány vůbec.

14. Na ústním jednání ve věci konaném dne 28. 8. 2023 zástupce žalobce setrval na svém procesním stanovisku. Krátkou cestou předal jak soudu, tak zástupkyni žalovaného písemné doplnění žaloby a zdůraznil, že uplatňuje novou námitku ve věci, a to námitku uplynutí lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období července roku 2016. Tuto námitku odůvodnil s odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 2. 2023, č. j. 5 Afs 287/2021 – 32, a ze dne 18. 6. 2021, č. j. 5 Afs 21/2020 – 56, tak, že správce daně zahájil daňovou kontrolu fakticky již dne 7. 11. 2016, kdy došlo k doručení výzvy k poskytnutí důkazních prostředků ze dne 4. 11. 2016, č. j. 1366665/16/2604-60562-508134, když ve výzvě požadoval po žalobci předložit veškeré faktury a s nimi spojené objednávky, smlouvy, korespondenci atp. od společnosti KERIMA a uvést způsob úhrady těchto faktur; taktéž požadoval předložit listiny, z nichž vyplývá, kdo a kde dodavateli KERIMA předal (a kdo přebral) hotovost od společnosti KERIMA. Dle zástupce žalobce takovýto rozsah výzvy odpovídá provádění skryté daňové kontrole, neboť si správce daně výzvou vyžádal kompletní podklady, nejen ke společnosti KERIMA, nýbrž i ke společnosti INECO s. r. o. Navíc se jednalo o výzvu dle § 57 a násl. daňového řádu, byť se na tento institut daně neprovádí dokazování. Jelikož k doručení výzvy došlo dne 7. 11. 2016, započala běžet znovu lhůta pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 daňového řádu, k jejímu uplynutí tak došlo dne 7. 11. 2019, tj. před doručením dodatečného platebního výměru dne 12. 2. 2020. Tudíž žalobou napadené rozhodnutí je dle názoru zástupce žalobce pro uplynutí prekluzivní lhůty nezákonné.
15. Dále zástupce žalobce namítal nezákonný postup správních orgánů v případě důkazního řízení. V případě této námitky odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2022, č. j. 4 Afs 89/2021 – 74, když ze strany správních orgánů došlo k nepochopení předmětu plnění poskytovaného žalobci společností KERIMA, tímto předmětem plnění byla verifikace a preventivní údržba. Nicméně správce daně nesprávně vyžadoval po odběrateli žalobce doložení jiného plnění; verifikaci totiž nelze srovnat s údržbou a opravami, které si žalobce činil sám. V ČOV nesmí, s ohledem na neustálý přítok vod určených k čištění, dojít ke stavu, aby byla její činnost pozastavena; došlo by pak k zahlcení ČOV. Tato skutečnost vedla žalobce k tomu, že na ČOV byli přítomni zaměstnanci společnosti KERIMA, kteří kontrolovali splnění určených parametrů nutných pro chod ČOV, žalobce tak díky těmto kontrolním hlášením byl schopen řádně a včas si sám provést opravy, výměny atp. Správní orgány však směšují tyto kontrolní činnosti od společnosti KERIMA s opravami v ČOV provedenými žalobcem. Přitom již Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 16. 5. 2022, č. j. 4 Afs 89/2021 – 74, konstatoval, že pokud je dokazování vedeno k jinému předmětu plnění jedná se o nezákonný postup.
16. Žalobce, resp. jeho jednatel, na ústním jednání vysvětlil, že servisní činnost, která byla v ČOV prováděna lze tematicky rozčlenit do 5 kategorií; přitom z této množiny činností si žalobce od společnosti KERIMA objednal dodání jen činnosti pod označením kategorie 5., ostatní kategorie činností (1. až 4.) si žalobce prováděl sám, což správní orgány nepochopily.
17. Žalovaný rovněž setrval na svém procesním stanovisku a uvedl, že na ústním jednání uplatněné námitky žalobce jsou podány opožděně.

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

18. Soud neprovedl žalobcem navržené důkazy listinami, které jsou součástí spisového materiálu, neboť z něj při přezkumu zákonnosti rozhodnutí žalovaného vychází a správním spisem se dokazování neprovádí (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 8/2008 - 117 ze dne 29. 1. 2009, č. 2383/2011 Sb. NSS) a žalobce nespороval jejich věrohodnost. Žádné další návrhy na doplnění dokazování nebyly ze strany účastníků učiněny.

III. Posouzení žaloby

19. Na základě podané žaloby přezkoumal Městský soud v Praze napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 s. ř. s.].
20. Žaloba není důvodná.
21. Při posouzení věci soud vyšel z následující právní úpravy:
22. Podle § 72 odst. 1 ZDPH *„plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování*
- a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku,*
 - b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku,*
 - c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku,*
 - d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo*
 - e) plnění uvedených v § 13 odst. 9 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5.“*
23. Podle § 73 odst. 1 ZDPH *„pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky:*
- a) při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad,*
 - b) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil při poskytnutí zdanitelného plnění osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku nebo jiným plátcem, anebo kterou plátce uplatnil při pořízení zboží z jiného členského státu, daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem,*
 - c) při odpočtu daně při dovozu zboží, je-li plátce povinen tuto daň přiznat podle § 23 odst. 2 až 4, daň přiznat a mít daňový doklad,*
 - d) při odpočtu daně při dovozu zboží, není-li plátce povinen postupovat podle § 23 odst. 2 až 4, vyměřenou daň zaplatit a mít daňový doklad, nebo*
 - e) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b), daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem.“*

24. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*
25. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*
26. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu *daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*
27. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu *byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*
28. Soud se nejprve vypořádá s námitkou prekluze daňového řízení vznesenou žalobcem na ústním jednání. K prekluzi nároku je totiž soud povinen přihlížet vždy, i bez návrhu, tj. z úřední povinnosti, nejedná se tak o opožděně uplatněnou námitku ve smyslu § 71 odst. 2 ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s. (viz náleží Ústavního soudu ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 2701/08), byť byla uplatněna až na ústním jednání po uplynutí dvouměsíční koncentrační lhůty. Žalobce odvíjel počátek běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně od výzvy k odstranění pochybností správce daně ze dne 4. 11. 2016, č. j. 1366665/16/2604, dle § 148 odst. 1, 3 daňového řádu. Tuto výzvu považoval za natolik konkrétně a obsáhle formulovanou, že ji označil za skrytě zahájenou daňovou kontrolu se žalobcem, tudíž počátek běhu prekluzivní lhůty odvíjel od doručení výzvy žalobci dne 7. 11. 2016. Soud však z dané výzvy zjistil, že se nejedná o výzvu zaslanou žalobci dle § 89 daňového řádu na odstranění pochybností o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení v nyní přezkoumávaném řízení, nýbrž se jedná o výzvu dle § 93 daňového řádu, již byl žalobce vyzván k poskytnutí důkazních prostředků (v obsahu výzvy konkrétně vypočtených), které má žalobce v držení a jsou potřebné pro (jiné) daňové řízení vedené s daňovým subjektem INECO s. r. o.; nejedná se tedy o výzvu, jakkoliv spojenou s nyní přezkoumávaným daňovým řízením vedeným se žalobcem. Soud ze správního spisu naopak zjistil, že daňová kontrola žalobce byla řádně zahájena při ústním jednání ze dne 2. 3. 2017 (viz protokol č. j. 252782/17/2604-60563-507810), kde byl vymezen předmět a rozsah daňové kontroly žalobce, proto od tohoto okamžiku počala běžet tří letá prekluzivní lhůta pro stanovení daně žalobci, která uplynula dne 2. 3. 2020. Platební výměr, jímž byla žalobci doměřena daň za zdaňovací období června 2016, byl vydán dne 11. 2. 2020 a doručen byl dne 12. 2. 2020, tj. před uplynutím zákonem stanovené prekluzivní lhůty. Námitku prekluze daňového řízení tak soud shledal nedůvodnou.
29. Soud na tomto místě shrnuje, že předmětem daného řízení je situace, kdy žalobce se před správcem daně domáhal nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a násl. ZDPH ze služeb, které přijal od společnosti KERIMA. Daňové orgány však dospěly k závěru, že byť žalobce doložil formálně perfektní daňové doklady, podmínky pro přiznání nároku splněny nebyly, neboť žalobce neprokázal faktické přijetí zdanitelného plnění (služeb – údržby ČOV) od jím označeného dodavatele – společnosti KERIMA; společnost KERIMA měla být dle tvrzení žalobce subdodavatelem služeb prováděných žalobcem ve prospěch jeho odběratele, tj. společnosti ČV-CW, a to na ČOV Bílina, Bystřany, Chánov, Jirkov, Liberec, Litomeřice, Litvínov, Neštěmice, Nový Bor, Údice, Varnsdorf, Želénky; kdy služby na

jednotlivých ČOV byly žalobcem deklarovány v obchodním řetězci: Bramax → KERIMA → žalobce → ČV-CW → SEVAK. Přičemž společnost SEVAK byla provozovatelem všech dotčených ČOV a společnost KERIMA (jednající prostřednictvím P. Š.) si k výkonu služeb dle žalobce najímala pracovníky ze společnosti Bramax (konkrétně P. Š. za provizi najímal pracovníky společnosti Bramax pro společnost KERIMA).

30. Jako první žalobní námitku žalobce uplatnil výtku, že správní orgány porušily zásadu neutrality daně, neboť stát musí vrátit DPH uhrazenou plátcem daně svému dodavateli; správní orgány dle žalobce v tomto případě ignorovaly, že žalobce své závazky vůči odběratelům uhradil; tudíž mu žádná výhoda v důsledku čerpání odpočtu DPH nevznikla. Žalobce tuto námitku formuloval v ryze obecné rovině, proto soud považuje za nezbytné poukázat na to, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na principu, že je to žalobce, kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby v zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Není přitom úlohou soudu, aby za žalobce žalobní argumentaci dotvářel. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta jedné ze stran sporu (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2132/2011 Sb. NSS, či rozsudek kasačního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95, nebo ze dne 6. 10. 2015, č. j. 6 Afs 9/2015-31).
31. Soud proto rovněž jen v obecné míře odpovídající obecnosti vznesené námitky přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí a má za to, že námitka narušení neutrality daně ze strany správních orgánů je nedůvodná. Soud odkazuje na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, která konstantně zastává právní názor, že každá účetní transakce v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142). Zásada daňové neutrality tedy brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006 *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další*, C-384/04) srov. mj. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60. Daňové řízení žalobce a daňové řízení společnosti KERIMA jsou tedy dvě na sobě nezávislá daňová řízení, a nezávislé jsou na sobě i výsledky těchto řízení. Dále se k problematice dvojího zdanění vyjádřil v rozsudku ze dne 17. 7. 2014, č. j. 7 Afs 82/2013 – 34, Nejvyšší správní soud tak, že uvedl: „[...] nárok na odpočet daně ve smyslu ust. § 72 zákona o dani z přidané hodnoty se neuznává ani ex officio, ani po prostém splnění obligatorních náležitostí. Správce daně nárok na odpočet daně uzná až po splnění konkrétních podmínek, které musí být plátcem daně prokázány, přičemž případné pochybnosti je nutné odstranit. Neuznání nároku na odpočet daně z důvodu nesplnění podmínek pro jeho uznání pak není možné považovat za zdanění určitého plnění. Úvaha stěžovatele, že neuznání nároku na odpočet daně představuje dvojitě zdanění téhož plnění, ve svém důsledku znamená popření smyslu a účelu institutu nároku na odpočet daně. Každé neuznání nároku na odpočet daně by za takové situace mělo za následek dvojitě zdanění téhož plnění, což by vedlo k nutnosti uznat nárok na odpočet daně vždy, tedy i

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

přesto, že by nedošlo ke splnění zákonných podmínek pro uplatnění tohoto nároku.“ Jelikož žalobce neunesl důkazní břemeno k prokázání skutečnosti, že společnost KERIMA provedla pro žalobce práce na ČOV tak, jak je deklarováno na daňových dokladech, nesplnil podmínku nutnou pro přiznání nároku na odpočet daně a v takovém případě má správce daně právo tento nárok odmítnout; přičemž takovéto jednání rozhodně nelze chápat jako porušení zásady neutrality daně. Soud tak v ryze obecné rovině vznesenou námitku porušení daňové neutrality správními orgány v dané věci posoudil jako nedůvodnou.

32. Soud se dále zabýval taktéž v obecné rovině uplatněnou námitkou žalobce, v níž správci daně vytýkal, že neprokázal důvodné pochybnosti o jeho daňovém tvrzení. V této souvislosti soud odkazuje na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, jež je založena na názoru, že správce daně je povinen prokázat, že o souladu daňových tvrzení daňového subjektu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Správce daně je proto povinen označit skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené listiny jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86). Správce daně ve výzvě ze dne 9. 8. 2017, č. j. 1152779/17/2604-60563-507810, (dále též „Výzva 1“) do detailu vysvětlil, v čem spočívaly jeho prvotní pochybnosti (byť žalobce splnil svou primární povinnost a v řízení doložil formálně perfektní daňové doklady, jakožto smlouvy o dílo k jednotlivým zakázkám uzavřené se společností KERIMA, bankovní výpisy, z nichž vyplývají finanční úhrady plateb žalobcem, objednávky pro společnost KERIMA ohledně ČOV Praha, Žatec, Šuřany a Jirkov, protokoly na verifikaci a preventivní údržbu linky a odvodňování kalů na předmětných ČOV, smlouvu a daňové doklady vystavené pro odběratele ČV-CW) a proč dle jeho názoru žalobce tyto pochybnosti nerozptýlil (správce daně pojal podezření, že se jedná o daňové doklady – tyto byly konkrétně ve Výzvě 1 vypsané a specifikované, jež toliko simulují uskutečnění zdanitelného plnění, jelikož společnost KERIMA nemá v živnostenském rejstříku jako předmět své činnosti zapsanu činnost související s údržbou ČOV; ani z jejich internetových stránek výkon takovéto specializované činnosti nevyplývá; a z daňového řízení vedeného s daňovým subjektem KERIMA vyplynulo, že práce pro žalobce na ČOV měli provádět zaměstnanci společnosti Bramax; nad to společnost KERIMA a taktéž Bramax v průběhu daňové kontroly přestaly být kontaktní, neplnily své daňové povinnosti a byly zjištěny i nestandardní finanční operace v případě přeposílání finančních plateb a vybírání peněz z účtu mezi společnostmi KERIMA, Bramax (a jejich vzájemné personální propojenosti) a žalobcem). Zejména je třeba zdůraznit, že žalobcem předložené předávací protokoly uzavřené mezi ním a společností KERIMA (jenž byly žalobcem k důkazu akcentovány i v žalobě) vzbudily u správce daně pochybnosti již s ohledem na druh vykonaných činností (zdali je lze subsumovat pod verifikaci, preventivní/speciální údržbu zařízení na čističkách); dále tyto protokoly i protokoly o servisní prohlídce odstředivky ani pracovní výkazy nebyly řádně označeny podpisem, otiskem razítka a ani opatřeny datem vydání, nelze z nich tak na jisto určit, zda a kdy k plněním došlo. S ohledem na shora uvedené tak správce daně zcela oprávněně pojal pochybnosti o správnosti žalobcem uplatněného daňového nároku na odpočet daně, tj. zásadně, zdali se společnost KERIMA podílela na uskutečnění přijatého zdanitelného plnění ve prospěch žalobce, a proto v souladu s daňovým řádem vydal Výzvu 1. Soud zároveň ověřil, že veškerá skutková zjištění učiněná správcem daně mají oporu ve

správním spise; soud tak i tuto v obecné rovině uplatněnou žalobní námitku má za nedůvodnou.

33. Dále žalobce ve druhém a stěžejním žalobním bodě sporoval zjištěný skutkový stav současně s následným hodnocením důkazů provedených daňovými orgány v řízení (což se prolíná i do třetího žalobního bodu). Na tomto místě považuje soud za potřebné připomenout pro daňové řízení podstatnou otázku rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. V této souvislosti lze odkázat například na rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, ve kterém Nejvyšší správní soud popsal rozložení důkazního břemene následovně: *„[d]aňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). [...] Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. cit. rozsudek čj. 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 (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, čj. 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 Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 39/2010 - 124, či čj. 2 Afs 24/2007 - 119).“* K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i např. v rozsudcích ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016 - 60, či ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62, ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020 - 31.
34. Co se týče prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH, konkrétní obsah důkazního břemene vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první ZDPH, podle něhož má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 ZDPH, dle kterého pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad. Dle ustanovení § 29 odst. 1 písm. a), f) ZDPH, přitom daňový doklad musí obsahovat též označení osoby, která uskutečňuje plnění, údaj o rozsahu a předmětu zdanitelného plnění (viz i čl. 226 odst. 6 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2016 o společném systému daně z přidané hodnoty). Uvedené formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet je zároveň nutno vykládat v souladu s judikaturou zdejšího soudu tak, že: *„prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění*

zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno“ (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 – 10, ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020 - 31).

35. Daňový subjekt svá tvrzení zpravidla prokazuje předložením účetnictví nebo jiných povinných evidencí a záznamů, avšak daňové a účetní doklady, příp. jiné listiny, mohou být dostatečným důkazem jenom v případě, kdy není pochyb o tom, že plnění bylo poskytnuto tak, jak daňový subjekt deklaroval. Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečností. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt. Je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy. V dané věci správce daně zaslal žalobci dvě výzvy, jimiž dal žalobci šanci rozptýlit jeho pochybnosti.
36. Jak již uvedeno výše v odstavci 32. tohoto rozsudku, soud se plně ztotožnil s daňovými orgány v tom, že ze shora konkrétně vypočtených zjištění správce daně plynou zřejmé pochybnosti o způsobu, jakým bylo žalobcem deklarované plnění uskutečněno. Soud taktéž pro stručnost odkazuje na body [24] až [67] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, kde žalovaný uvedl veškerá skutková zjištění v daňovém řízení a náležitě jednotlivé důkazní prostředky hodnotil jak každý samostatně, tak i ve vzájemné vazbě s ostatními důkazními podklady. Správce daně proto zcela v souladu se zákonem i citovanou judikaturou přistoupil k vydání Výzvy 1 k vyvrácení jím zjištěným pochybností, čímž došlo k přenesení důkazního břemene na žalobce, aby prokázal pravdivost svých tvrzení ve vztahu k uplatněnému zdanitelnému plnění; a posléze i k vydání v pořadí druhé výzvy k prokázání skutečností ze dne 26. 4. 2018..
37. Za zásadní námitku žalobce označil pochybení spočívající v záměně činností/služeb prováděných žalobcem ve prospěch dodavatele ČV-CW. Žalobce tvrdil, že jednak pro ČV-CW vykonával služby formou verifikace a preventivní údržby na čističkách SEVAK dle smlouvy o dílo ze dne 7. 1. 2016, přičemž výkon této konkrétní činnosti prováděla pro žalobce společnost KERIMA, za což jí byly vystavovány předávací protokoly. A co se týče druhé poskytované služby, jednalo dle žalobce se o údržbu, opravu a servis odstředivek v ČOV pro SEVAK dle objednávek ze dne 20. 1. 2016, kdy tyto služby byly provozovány zaměstnanci žalobce, za což jim byly vystavovány výkazy práce.
38. Soud shodně se správními orgány zdůrazňuje, že odpovědným provozovatelem všech dotčených ČOV je společnost SEVAK, jinými slovy tato společnost zabezpečuje jejich chod a provoz (zajišťování a provádění oprav, úprav, kontrol zařízení). Ze správního spisu, a to konkrétně z protokolu o místním šetření správce daně v ČOV v Liberci ze dne 31. 3. 2017, č. j. 45107/17/2604-60563-507810, je zřejmé, jakým způsobem byl zorganizován vstup osob do rizikového prostředí ČOV, a to jak kmenových zaměstnanců, tak externích zaměstnanců různých subdodavatelů služeb, rovněž tak jakým způsobem se řešily opravy/úpravy/kontroly zařízení ČOV. Předně soud k výtce neúplnosti zjištěného skutkového stavu správními orgány vzhledem k tomu, že tyto přistoupily toliko k jednomu místnímu šetření v ČOV v Liberci a neprovedly místní šetření na všech dotčených ČOV, konstatuje, že ji má za ryze účelovou. Jak je již uvedeno shora, společnost SEVAK provozuje všechny dotčené ČOV, tudíž v nich zavedené postupy organizace práce

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

jsou zajisté stejné. Přičemž žalobce v žalobní námitce ani konkrétně neuvedl v jaké ČOV jsou nastaveny pracovní postupy odlišné a v čem by tato odlišnost organizace práce měla spočívat. Za této situace se soudu jeví výběr ČOV v Liberci souladným se zásadou hospodárnosti a rychlosti daňového řízení, když správce daně (Finanční úřad pro Liberecký kraj) provedl místní šetření na nejbližší ČOV od svého sídla, tj. v ČOV v Liberci. Soud tak dospěl k závěru, že nebylo zapotřebí provést místní šetření na dalších „dvou či více“ ČOV, jak namítal žalobce v žalobě, když správní orgány získaly z provedeného místního šetření jasná zjištění, navíc správní orgány ve věci nevycházely toliko z výsledků jednoho provedeného místního šetření, nýbrž nashromáždily množství důkazního materiálu od listin až po svědecké výslechy.

39. Ke skutkovému stavu soud uvádí, že z místního šetření pak bylo zjištěno, že při vstupu externích zaměstnanců do ČOV v Liberci při opravách, servisních prohlídkách, údržbě jednotlivých linek je vždy sepisován prostřednictvím zaměstnanců SEVAK, tzv. výkaz práce, a to s těmi externími pracovníky, kteří (konkrétní) práci provedli. Pokud se objeví závada v ČOV, tato je telefonicky ohlášena žalobci, který sám provádí servis i opravy, žalobce přitom je i generálním dodavatelem strojních zařízení do ČOV. Taktéž v případě servisu odstředivek je jejich servis zajišťován pouze žalobcem. Zaměstnanci žalobce vždy na místě (v ČOV) o provedení jednotlivých oprav sepiší protokol o jejich provedení (s panem P. – mistrem na lince), jelikož jsou tito celoročně proškolení, nezapisují se před vstupy do ČOV; tyto podstatné skutečnosti byly správci daně sděleny zaměstnancem SEVAK v ČOV v Liberci panem E. P., protokol o místním šetření byl podepsán i dalšími přítomnými zaměstnanci SEVAK Ing. B. a M. Š. Výkazy práce, protokoly o předání prací mezi žalobcem a společností SEVAK, které byly zmíněny na místním šetření, byly správci daně poskytnuty společností SEVAK na základě výzvy k poskytnutí důkazních prostředků. Z předávacího protokolu ze dne 13. 10. 2016 vyplynulo, že žalobcem (zhotovitelem) byl dodán, namontován a zprovozněn macerátor pro SEVAK (objednatele), z výkazů práce bylo zjištěno, že tyto byly podepsány zaměstnanci žalobce (za zhotovitele – žalobce), kteří konkrétní práce (např. provedení inspekce, výměna filtru, výměna čerpadla, oprava macerátoru, oprava odstředivky, složení a uskladnění náhradního motoru v průběhu roku 2016 atp., provedli a nikoli zaměstnanci společnosti KERIMA. SEVAK správci daně předal také faktury za dílčí plnění dle smlouvy o dílo, kdy i tyto listiny byly za zhotovitele podepsány a opatřeny razítkem žalobce. Obsah veškerých listin tak plně odpovídá výsledkům místního šetření. Správce daně přitom rovněž správně poukázal i na písemnou odpověď žalobce ze dne 25. 8. 2017 (odpověď na Výzvu 1), v níž žalobce na jedné straně potvrdil, že služby v ČOV vykonávají jeho zaměstnanci, a na straně druhé uvedl, že služby na ČOV provádějí i zaměstnanci společnosti KERIMA, kteří zde vystupují (a služby provádějí) jako zaměstnanci žalobce, jsou i oblečeni do pracovního oděvu s logem společnosti žalobce. Tento stav vysvětlil tím, že nemá být v ČOV způsoben zmatek, příp. vstupem zaměstnanců jiné společnosti (např. KERIMA). Soud shodně se správními orgány uvedené sdělení pokládá za přinejmenším neobvyklé. Žalobce rovněž správci daně k prokázání tvrzení, že společnost KERIMA pro žalobce prováděla předmětné práce v ČOV doložil předávací protokoly – Verifikace a preventivní údržba linky na odvodňování kalu na ČOV nejen v Liberci, ale i v ČOV Bílina, Jirkov, Litoměřice, Litvínov, Údlice, Neštětice, Chanov, Želénky, Bystrany, Nový Bor, Varnsdorf ze dne 29. 7. 2016, kde byly vypsány konkrétní práce (preventivní údržba a verifikace atp.), jež byly v tento (jeden) den předány společností KERIMA přejímajícímu žalobci. Z protokolů přitom nevyplývá, že by v nich uplatněné služby byly fakticky provedeny (kdy + jakými)

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

zaměstnanci společnosti KERIMA, jde jen o pouhý soupis/seznam služeb, jež měly být předány žalobci společností KERIMA.

40. Správce daně tak ve věci správně vycházel z výkazů práce, z nichž jednoznačně vyplývalo, že jednotlivé služby na ČOV provedli konkrétní zaměstnanci žalobce, nikoli společnosti KERIMA, resp. společnosti Bramax. Přitom zde byly vypočteny nejen služby spočívající v údržbě, opravě a servisu odstředivek, což jak žalobce tvrdil v žalobě, byl jediný druh služeb, které byly prováděny toliko jeho zaměstnanci. Naopak žalobce po celé správní řízení nepředložil žádný konkrétní důkaz, z něhož by vyplývalo, že by nějaké služby byly v ČOV fakticky provedeny zaměstnanci dotčených společností. Žalobce ani řádně nerozklíčoval své tvrzení o dělbě práce mezi svými zaměstnanci a zaměstnanci dotčených společností, když jasným a srozumitelným způsobem neuvedl, jaké konkrétní servisní služby provádějí či mohli provádět toliko jeho zaměstnanci a jaké služby byly prováděny výhradně zaměstnanci společnosti KERIMA, resp. Bramax. Sám žalobce v písemné odpovědi na výzvu servisní služby, které jsou prováděny jak jeho společností, tak společností KERIMA vyložil stejným způsobem, tj. jako servisní prohlídky, kontrola, specializovaná kontrola, preventivní údržba a verifikace, opravy zařízení. Jedná se tedy o široce pojaté rozpětí poskytovaných služeb spojených s údržbou ČOV, jenž lze podřadit pod činnosti uvedené jak ve výkazech práce, tak v předávacích protokolech. Žalobce na ústním jednání sice uvedl, že servisní činnost, která byla v ČOV prováděna lze tematicky rozčlenit do 5 kategorií; přitom z této množiny činností si žalobce od společnosti KERIMA objednal dodání jen činnosti pod označením kategorie 5, ostatní kategorie činností (1. až 4.) si žalobce prováděl sám, což správní orgány nepochopily. Avšak sám žalobce ani v soudním řízení přesně od sebe neoddelil a jednoznačně nevyspecifikoval, jaké konkrétní práce podřazené jím pod kategorie 1. až 4., mohl a činil jen on, resp. jeho zaměstnanci a jaké (práce kategorie 5.) činili zaměstnanci společnosti KERIMA. V žalobě se žalobce pokusil o rozdělení předmětných služeb tak, že jeho zaměstnanci činili toliko práce spojené s odstředivkami v ČOV a ostatní práce vykonávali pracovníci KERIMY, nicméně toto tvrzení má soud za vyvrácené jak výkazy práce, tak svědeckými výpověďmi svědků E. P., pana M. Š. a Ing. K. B.
41. Ohledně důkazů, které předložil žalobce na podporu svého tvrzení, že v daňovém tvrzení uplatněné služby přebíral od společnosti KERIMA, pak soud zdůrazňuje, že dané tvrzení z doložených listinných důkazů nevyplývá. Žalobce sice doložil smlouvu o dílo, faktury za úhradu plnění, předávací protokoly mezi KERIMA a žalobcem (viz body [42], [43] žalobou napadeného rozhodnutí), přičemž z nich nelze učinit závěr, že by k faktickému výkonu služeb skutečně došlo. A v této souvislosti je nutno vzít rovněž v úvahu to, že smlouva o dílo byla za společnost KERIMA podepsána osobou, která v době podpisu neměla oprávnění vystupovat jménem společnosti KERIMA (blíže viz body [30], [31], [39], [40] žalobou napadeného rozhodnutí), jak společnost KERIMA, tak Bramax v průběhu jejich daňové kontroly přestaly být kontaktní, taktéž převody financí mezi dotčenými společnostmi vykazovaly jisté nestandardnosti (více viz bod [27] žalobou napadeného rozhodnutí). Soud proto shodně s daňovými orgány dospěl k názoru, že z popisu provedených prací ve výkazech práce podepsaných zaměstnanci žalobce v rozporu s jeho obranou vyplývá, že se netýkaly výlučně údržby a opravy odstředivek v ČOV, když je v nich mimo jiné uvedena jako provedená činnost pravidelné čištění macerátu, inspekční prohlídka, vypuštění starého oleje, čištění nádrže atp. Naopak žalobce správním orgánům nepředložil žádný důkaz, ze kterého by bylo lze zjistit, že určitý zaměstnanec společnosti

KERIMA, resp. Bramax, provedl určitou servisní/verifikační činnost v ČOV pro žalobce v rozhodném období.

42. Co se týče výtky žalobce, že správce daně nesprávně vyhodnotil e-mailovou komunikaci mezi ním a společností KERIMA za nevěrohodnou, soud k ní předně odkazuje na její podrobné vypořádání v bodech [46] a [47] žalobou napadeného rozhodnutí, s nímž se ztotožňuje. Soud taktéž pokládá za nelogické, aby e-mailová komunikace, jejímž obsahem je dohoda žalobce se společností KERIMA o způsobu (budoucího) provedení nezbytných prací v ČOV časově následovala již po provedení příslušných prací.
43. Soud tedy s ohledem na shora uvedené má za to, že žalobce v daňovém řízení neprokázal, že by společnost KERIMA pro něj činila služby v ČOV, jež byly obsahem předávacích protokolů ze dne 29. 7. 2016, ani že by v daňovém řízení došlo ze strany správních orgánů k mylnému nerozlišení mezi dvěma typy prací a z toho odvozených listin – předávacích protokolů a výkazů práce. Soud tedy nevešel ani na tuto námitku žalobce.
44. Rovněž tak soud nesouhlasí s námitkou žalobce, že svědeckými výsledky provedenými v rámci daňového řízení bylo prokázáno jím uplatněné daňové tvrzení ani, že by se správní orgány při jejich hodnocení dopustily tendenčního posouzení. Zástupce společnosti KERIMA – P. Š. vypovídal jako svědek jak v daňovém řízení vedeném s daňovým subjektem společností KERIMA, tak i v daňovém řízení vedeném s daňovým subjektem žalobce. Výpovědi svědka Š. přitom vykazují podstatné rozpory. Při své výpovědi v daňovém řízení vedeném s daňovým subjektem žalobce svědek dne 21. 9. 2018 uvedl, že společnost KERIMA nemá žádné zaměstnance, práce za ni v daném období vykonávali pracovníci společnosti Bramax, konkrétně R. K. a L. B. Sám žalobce přitom ve své písemné odpovědi na Výzvu 1 uvedl, že práce vykonávali pracovníci Bramax – S. N., J. Z. a T. H. Dle svědka Š. pracovníci předem zavolali na ČOV, zda mohou přijet a specifikují, jaké práce budou dělat. Při vstupu do ČOV se návštěvy zapisují, do něčeho jako je návštěvní kniha a po provedení práce vyplní pracovní výkaz. Naproti tomu v daňovém řízení se společností KERIMA svědek Š. uvedl, že pracovníci přijedou, zazvoní na bráně, mají modráky s označením žalobce, jsou vpuštěni dovnitř, udělají svou práci a odjedou; podpisy dokumentů při jednotlivých vstupech do ČOV a předávací protokoly o provedených pracích se realizují až od roku 2017. Přestože svědek vypověděl, že se byl osobně podívat ve všech ČOV, kdy tam vjížděl autem, uvedl zároveň, že nikoho z obsluhy ČOV nezná, s nikým se neseznamoval a nikdo mu nebyl představen. Svědek nedisponoval žádnými konkrétnějšími znalostmi o osobách, se kterými by se musel na ČOV setkávat, pokud by tam skutečně jezdil, neměl bližší povědomí o druhu činností, které zaměstnanci společnosti KERIMA na ČOV konkrétně vykonali, a pracovníky, kteří práce vykonávali, jmenoval odlišně od žalobce. Výpověď svědka je natolik nekonzistentní a nekonkrétní, že svou nevěrohodností rozhodně nemůže přispět k unesení důkazního břemene žalobcem, a spíše naopak prohlubuje pochybnosti o zapojení společnosti KERIMA do prací na ČOV. Dále soud nesouhlasí s žalobcem, který hodnotí rozpory ve výpovědi svědka Š. (ohledně figurování osob K. a B.) s poukazem na časový odstup konaných výslechů, soud s tímto zjednodušujícím vysvětlením nesouhlasí, jelikož pokud dojde ve svědeckých výpovědích ke konkrétnímu popření určitých a pro věc důležitých údajů, nelze tuto nesrovnalost obhájit delší časovou prodlevou. Běh času se určitě podepíše na paměti svědka, avšak v tom smyslu, že si již některé konkréty není schopen vybavit, vzpomenout si na to, jak určitá událost proběhla atp. Nad to nelze skutečnost, že svědek nedokázal adekvátně reagovat na dotazy správce daně hodnotit k tíži daňových orgánů.

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

45. Byť svědek E. P., mistr provozu na ČOV Liberec, ani žádní jiní svědci výslovně nevyloučili možnou přítomnost osob ze společnosti KERIMA na ČOV, jak namítá žalobce, bez dalšího z toho nevyplývá, že pracovníci společnosti KERIMA práce skutečně prováděli. S ohledem na uvedené soud vyhodnotil jako zcela nedůvodnou výtku žalobce, že svědek P. nemohl vědět, zdali pracovníci s montérkami opatřenými logem žalobce nejsou třeba pracovníci společnosti KERIMA. Naopak jeho svědecká výpověď plně koresponduje se svědeckými výsledky dalších zaměstnanců SEVAK, a to pana M. Š. a Ing. K. B., kteří potvrdili, že žalobce činil pro ČOV služby, s příslušnými pracovníky žalobce, kteří (fakticky) provedli konkrétní služby v ČOV jsou sepisovány dokumenty a společnost KERIMA jim byla neznámá; taktéž jsou uvedené skutečnosti shodné s obsahy výkazů práce. Soud pro stručnost odkazuje na body [52], [53],[54] žalobou napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný podrobně věnoval rozboru svědeckých výpovědí, s nímž se soud ztotožňuje a dodává, že i tato zjištění mají oporu ve správním spise (viz protokoly ze dne 28. 8. 2018, č. j. 1235028/18/2604-60563-507696, ze dne 28. 8. 2018, č. j. 1235022/18/2604-60563-50696, ze dne 17. 9. 2018, č. j. 1277321/18/2604-60563-507696).
46. V dané věci soud shrnuje, že se žalobci nepodařilo předložit žádný důkazní návrh, jenž by byl s to rozptýlit pochybnosti daňových orgánů o tom, zdali jím označený dodavatel provedl pro žalobce zdanitelné plnění. Naopak soud zdůrazňuje, že v důkazním řízení došlo k závažnému zpochybnění a vyvrácení všech žalobcem doložených písemných dokladů. Žalobce byl ze strany daňových orgánů po celou dobu řízení veden k odstranění zjištěných pochybností, což neučinil. Neustálé opakování, že pracovníci KERIMA nevyplňovali výkazy práce, nýbrž pouze předávací protokoly mezi KERIMA a žalobcem, k vyvrácení pochybností nepostačuje. Za této situace nelze než přitakat žalovanému, že nedošlo k prokázání oprávněnosti uplatnění předmětného nároku na odpočet daně žalobcem.
47. V obecné rovině uplatněné žalobní výtky žalobce, že žalovaný vedl dokazování tendenčně a nesnažil se zjistit všechny skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji, přičemž se ukázala i zcela nízká odborná úroveň žalovaného, kdy si zaměňoval jednotlivé činnosti a také si zaměňoval předávací protokoly za výkazy práce, soud rovněž odmítá jako nedůvodné. Soud ve správním spise nezjistil, že by daňové orgány vedly daňové řízení jednostranně či že by hodnotily v neprospěch žalobce jednotlivé provedené důkazy. Žalobou napadené rozhodnutí soud neshledal vnitřně rozporným ani nesrozumitelným či neodborným.
48. Soud dodává, že žalobní námitky žalobce se mnohdy vzájemně překrývají, a proto soud upozorňuje na to, že podle ustálené judikatury jak správních soudů, tak Ústavního soudu, povinnost řádného odůvodnění rozhodnutí nelze mechanicky ztotožňovat s povinností poskytnout podrobnou odpověď na každý jednotlivý v žalobě uplatněný argument. Podstatné je posouzení jádra případu a poskytnout odpověď na základní námitky, které v sobě mohou v některých případech konzumovat i odpověď na námitky dílčí a související (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2013, č. j. 7 As 79/2012-54, ze dne 29. 8. 2013, č. j. 7 As 182/2012-58, ze dne 19. 2. 2014 č. j. 1 Afs 88/2013-66). Dle Ústavního soudu „*není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvrácení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*“ [nález sp. zn. III. ÚS 989/08 ze dne 12. 2. 2009 (N 26/52 SbNU 247)]. Městský soud ve světle citované judikatury v dané

věci postupoval, neboť vypořádal podstatu žalobních námitek a nestíhá jej tudíž povinnost reagovat i na všechny další dílčí námitky vznesené žalobcem.

49. Konečně soud neshledal důvodnou ani poslední námitka žalobce, že daňové orgány vydávaly svá rozhodnutí vždy těsně před koncem lhůty pro vyměření daně tak, aby lhůtu pro vyměření daně prodloužily o 12 měsíců, z čehož žalobce usuzuje, že správce daně jednal účelově, když počet úkonů takové průtahy neodůvodňuje. Žalobce opět v této svojí námitce zůstal v obecné rovině, proto soud rovněž toliko obecně uvádí, že postup žalovaného, resp. správce daně, kdy v posledních 12 měsících před uplynutím tříleté lhůty pro stanovení daně došlo k úkonu dle § 148 odst. 2 daňového řádu, a tím k prodloužení lhůty o jeden rok, je zcela v souladu s § 148 daňového řádu, který jej výslovně umožňuje, a proto nelze tento postup označit za průtahy. Při průtazích dochází k opožděné realizaci výkonu pravomoci správního orgánu a správní akt je vydán po zákonem stanovené lhůtě, k čemuž v tomto případě nedošlo.
50. Soud nad rámec žalobních námitek bude reagovat na judikaturní vývoj ohledně otázky prokázání faktického dodavatele coby hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, jelikož tato byla řešena předložením předběžné otázky SDEU usnesením rozšířeného senátu NSS ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017 – 54. Soudní dvůr pak přinesl odpovědi na uvedené otázky v rozsudku ze dne 9. 12. 2021, ve věci C-154/20, Kemwater ProChemie s. r. o., v němž vyslovil, že „[s]měrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl“. Jinak řečeno i v případě, kdy daňový subjekt neprokáže, že mu zboží dodal deklarovaný dodavatel, nýbrž ze skutkových okolností případu vyplyne, že mu ve skutečnosti zboží dodal jiný dodavatel, lze daňovému subjektu odepřít odpočet DPH na vstupu jen tehdy, pokud není zřejmé, že skutečný dodavatel byl osobou povinnou k dani. Odepření nároku na odpočet DPH daňovému subjektu z důvodu, že skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a že neprokázal 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 a s dřívější judikaturou SDEU (viz rozsudek NSS ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021 – 45). Soudní dvůr tedy připustil, že daňový subjekt nutně nemusí prokazovat, že zdanitelné plnění skutečně přijal od dodavatele uvedeného na daňovém dokladu, to však pouze v případě, že ze skutkových okolností případu vyplyne, že skutečný dodavatel (tj. jiný než deklarovaný) měl postavení osoby povinné k dani. Tedy v případě, že ze skutkových okolností případu nebude možné zjistit skutečného dodavatele s postavením osoby povinné k dani, je nutno daňovému subjektu nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu odepřít (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2022, č. j. 4 Afs 317/2021 – 43)
51. Soud v dané věci toliko konstatuje, že shora uvedené rozhodnutí na tento posuzovaný případ nedopadá, jelikož ze zjištěných okolností v dané věci vyplývá, že byt žalobce

neprokázal, že by dodavatelem daňového plnění byla společnost KERIMA, nezůstala osoba dodavatele neznámou, jelikož správní orgány byly přesvědčeny a v řízení prokázaly, že osobou dodavatele nebyla žádná jiná (třetí) osoba než žalobce sám.

V.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

52. Lze tak uzavřít, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a judikaturou soudů, soud ve správním řízení neshledal ani procesní pochybení, která by měla za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, proto soud nedůvodnou žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
53. Výrok o nákladech řízení pod bodem II. rozhodnutí je odůvodněn § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobce nebyl ve věci samé úspěšný a úspěšnému žalovanému však prokazatelné náklady řízení nad rámec běžných činností správního úřadu nevznikly, proto mu je soud nepřiznal.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 06.09.2023

Mgr. Gabriela Bašná v.r.

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

předsedkyně senátu