



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jana Šmakala ve věci

žalobce: **MOSASTAV s. r. o.**, IČ 04806000, Jarní 356, 362 25 Nová Role,
zastoupeného společností SPERO MELIORA Tax s. r. o., IČ
03967484, Příčná 1892/4, 110 00 Praha 1,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043, Masarykova 427/31,
602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 9. 2021, č.j. 34333/21/5300-21444-712211,

takto:

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

Odůvodnění:

[I] Předmět věci

1. Žalobou ze dne 17. 11. 2021, Krajskému soudu v Plzni (dále jen „soud“) doručenou téhož dne, se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 9. 2021, č.j. 34333/21/5300-21444-712211 (dále jen „napadené rozhodnutí“) a vrácení věci žalovanému

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutím byla podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítnuta žalobcova odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“ nebo „prvoinstanční správní orgán“) ze dne 20. 5. 2020, č.j. 582181/20/2401-50523-400369 (dále též „platební výměr I“), č.j. 582283/20/2401-50523-400369 (dále též „platební výměr II“), č.j. 582340/20/2401-50523-400369 (dále též „platební výměr III“), č.j. 582388/20/2401-50523-400369 (dále též „platební výměr IV“), č.j. 582417/20/2401-50523-400369 (dále též „platební výměr V“), č.j. 582491/20/2401-50523-400369 (dále též „platební výměr VI“) [dále též souhrnně „platební výměry“].

2. Platebním výměrem I byla žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“ nebo „zákon o DPH“), doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2016 ve výši 631 646 Kč a současně mu byla stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 126 329 Kč. Platebním výměrem II byla žalobci podle ZDPH doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2016 ve výši 91 949 Kč a současně mu byla stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 18 389 Kč. Platebním výměrem III byla žalobci podle ZDPH doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2016 ve výši 387 713 Kč a současně mu byla stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 77 542 Kč. Platebním výměrem IV byla žalobci podle ZDPH doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2017 ve výši 334 156 Kč a současně mu byla stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 66 831 Kč. Platebním výměrem V byla žalobci podle ZDPH doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2017 ve výši 118 768 Kč a současně mu byla stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 23 753 Kč. Platebním výměrem VI byla žalobci podle ZDPH doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2017 ve výši 688 387 Kč a současně mu byla stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 137 677 Kč. Platebními výměry tedy byla žalobci celkově doměřena daň ve výši 2 252 619 Kč a zároveň mu byla stanovena povinnost uhradit penále v celkové výši 450 521 Kč.
3. Daň z přidané hodnoty byla v rozhodném období upravena zákonem o DPH. Postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní, upravuje daňový řád.

[II] Žaloba

4. Žalobcova žaloba čítá 23 stran textu. Vzhledem k tomu, že její obsah je znám oběma stranám sporu, soud pro přehlednost uvede toliko její stěžejní části.
5. Žalobce primárně nesouhlasil se závěry žalovaného, že se mu nepodařilo unést důkazní břemeno ve vztahu k jednotlivým přijatým zdanitelným plněním. Naopak, žalobce byl toho názoru, že důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 daňového řádu neunesl žalovaný. Jednotlivými zpochybněnými přijatými plněními, provedenými důkazy a jejich hodnocením se žalobce zabýval v bodech III. až V. žaloby.
6. Žalobce dále namítal, že v nalézacím řízení se správce daně při zjišťování skutkového stavu dopustil zásadní procesní vady, když porušil daňový řád v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost jeho rozhodnutí. Žalovaný tyto vady ani přes žalobcovy námitky uvedené v odvolání neodstranil, ale naopak umocnil svým vlastním nezákonným procesním postupem v rámci odvolacího řízení (bod II. žaloby).

Vady řízení (bod II. žaloby)

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

7. Žalobce v úvodu popsal právní rámec daňové kontroly, především její procesní pravidla dle § 87-92 daňového řádu.
8. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí v části „III. Právní základ případu“ zabýval pravidly přechodu důkazního břemene mezi správcem daně a daňovým subjektem, zcela však ignoroval zákonem upravenou formu, způsob a časový rámec, jehož se musí správce daně při přenášení důkazního břemene zpět na daňový subjekt držet. Dle žalobcova názoru nemůže dojít k přechodu důkazního břemene zpět na daňový subjekt v případě, pokud správce daně své pochybnosti neprokáže dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu postupem podle § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu. Právo vyjádřit se ke všem prováděným důkazům uvádí i čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Správce daně však žalobci jeho právo vyjádřit se v rámci daňové kontroly ke všem provedeným důkazům (postupem dle § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu) neumožnil realizovat, nýbrž mu ho výslovně odepřel.
9. Žalobce byl přesvědčen, že v rámci doplněného dokazování odstranil všechny důvody pochybností uvedené správcem daně ve výsledku kontrolního zjištění ze dne 4. 4. 2019. Pokud správce daně v rámci doplněného dokazování zjistil nějaké nové skutečnosti a potažmo si z nich definoval nějaké nové důvody svých pochybností, měl je dle názoru žalobce vůči němu jednoznačně a srozumitelně vznést v rámci další výzvy k prokázání skutečností, nejpozději pak v rámci doplněného výsledku kontrolního zjištění.
10. Správce daně však místo toho dne 28. 2. 2020 vydal a odeslal žalobci sdělení o termínu projednání zprávy o daňové kontrole (č.j. 313110/20/2701-60561-607229), jehož přílohou měl být koncept zprávy o daňové kontrole č.j. 198975/20/2701-60561-607229. Termín projednání zprávy o daňové kontrole stanovený na 24. 3. 2020 následně správce daně zrušil z důvodu nálezové situace s tím, že bude stanoven nový termín, jakmile to bude možné.
11. Projednání zprávy o daňové kontrole je však pouze formální úkon, kdy dojde k jejímu podpisu a k ukončení daňové kontroly. V jeho rámci již není možné vznášet výhrady k hodnocení důkazů a navrhopvat další pokračování v dokazování. Žalobce proto požádal dne 20. 3. 2020 o stanovení lhůty k vyjádření k upravenému výsledku kontrolního zjištění a o nahlížení do spisu (evidováno pod č.j. 476365/20/2701-60561-607229 a 476366/20/2701-60561-607229). V reakci na tuto žádost správce daně umožnil žalobci pouze korespondenční nahlížení do spisu a možnost žalobcova vyjádření k doplněnému výsledku kontrolního zjištění striktně odmítl (evidováno pod č.j. 502450/20/2701-60561-607229 ze dne 26. 3. 2020). V této písemnosti správce daně zdůraznil, že *„přístupuje k projednání zprávy o daňové kontrole, v rámci kterého již nelze výsledek kontrolního zjištění doplňovat“,* když *„projednání zprávy o daňové kontrole tedy primárně slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, včetně zdůvodnění, proč zásadně nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu.“*
12. Původní výsledek kontrolního zjištění ze dne 4. 4. 2019 přitom obsahoval 45 stran textu, zatímco upravený výsledek kontrolního zjištění, který je součástí zprávy o daňové kontrole, obsahuje 62 stran textu. Spis ke dni sepsání původního výsledku kontrolního zjištění ze dne 4. 4. 2019 obsahoval 53 pořadových čísel, k datu ukončení daňové kontroly to bylo 133 pořadových čísel, tj. řízení nabobtnalo o 80 pořadových čísel. Původní výsledek kontrolního zjištění ze dne 4. 4. 2019 se výrazně změnil. Doměřená daň se sice snížila, ale stále zůstala v likvidační výši. Jak bylo uvedeno, zatímco důvody pochybností uvedené správcem daně v původním výsledku kontrolního zjištění byly v dalším průběhu řízení odstraněny, správce daně v dalším průběhu řízení vykonstruoval řadu tzv. „nových pochybností,“ ke kterým se žalobce nedostal příležitost vyjádřit a navrhnout doplnění dokazování k jejich odstranění.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

Nejvyšší správní soud uvedl např. ve svém rozsudku sp. zn. 5 Afs 124/2017 ze dne 8. 3. 2018 následující právní názor: „*K projednání zprávy o daňové kontrole dochází až v situaci, kdy vyjádření daňového subjektu nevedlo ke změně výsledku kontrolního zjištění (v opačném případě by muselo nastoupit opakované seznámení s upraveným výsledkem kontrolního zjištění).*“

13. Správce daně nakonec ani nepovažoval za nutné formálně projednat zprávu o daňové kontrole a dne 7. 5. 2020 ukončil daňovou kontrolu distančním způsobem, když byla žalobci doručena do datové schránky písemnost správce daně evidovaná pod č.j. 1089018/20/2701-60561-607229 ze dne 6. 5. 2020; takový postup však daňový řád ve znění účinnému k předmětnému datu neumožňoval.
14. Správce daně v této písemnosti doplnil své stanovisko o odmítnutí žádosti žalobce o vyjádření se k doplněnému výsledku kontrolního zjištění a navíc nařkl žalobce ze snahy o neúměrné natahování daňové kontroly. Kontrolu ukončil podle § 88 odst. 5 daňového řádu.
15. Žalobce daňovou kontrolu nikdy nezdržoval a její délku prodlužovaly úkony správce daně, kterými prováděl dokazování bez součinnosti žalobce a o nichž neměl žalobce ani tušení. Do případného uplynutí prekluzivní lhůty zbývalo ještě více než 1,5 roku, a byl tak zde dle názoru žalobce dostatečný prostor k tomu, aby správce daně respektoval žalobcovo právo na vyjádření se ke všem provedeným důkazům a k jejich hodnocení ze strany správce daně a k podání návrhu na pokračování v dokazování. Distanční způsob ukončení daňové kontroly žalobce šokoval. V nejisté době začínající celosvětové pandemie mu byl celkem brutálním způsobem ze strany orgánu státní moci nasazen náhubek a doručeny dodatečné platební výměry na celkovou částku 2 703 140 Kč bez úroků z prodlení, což je vzhledem k jeho velikosti a finanční situaci velmi značná částka.
16. Dne 15. 6. 2020 podal žalobce proti dodatečným platebním výměrům odvolání a namítal shora popsaná pochybení správce daně.
17. Žalovaný se s námitkou o nezákonnosti dokazování před správcem daně ztotožnil jen částečně, ale dostatečnou nápravu bohužel nezjednal vůbec. Naopak, žalovaný svým postupem v rámci odvolacího řízení způsobil nové závažné vady řízení. Dne 10. 12. 2020 žalovaný písemností č.j. 46571/20/5300-21444-712211 nařídil podle § 115 odst. 1 daňového řádu správci daně prvního stupně, aby se žalobcem (v rámci odvolacího řízení) řádně ukončil daňovou kontrolu projednáním zprávy o daňové kontrole. Ukončování daňové kontroly až v rámci odvolacího řízení se jeví žalobci jako absurdní procesní postup a další závažná vada řízení. Daňová kontrola je totiž ukončena projednáním zprávy o daňové kontrole, která následně slouží jako odůvodnění dodatečných platebních výměrů správce daně, proti nimž se lze odvolat. Zákon tedy předpokládá, že jak zpráva o daňové kontrole, tak i stanovisko správce daně prvního stupně sdělené v rámci projednávání této zprávy o daňové kontrole, budou daňovému subjektu známé v okamžiku přípravy odvolání, bude se proti nim moci v rámci odvolání vymezit a jen tak bude zaručena jejich přezkoumatelnost a práva daňové subjektu na náležitou obranu v rámci dvojinstančního daňového řízení.
18. Žalobce zcela souhlasil s právním názorem žalovaného obsaženým (a žalobcem citovaným), v písemnosti ze dne 10. 12. 2020 (č.j. 46571/20/5300-21444-712211, odst. [6] a [7]) a očekával tedy, že v dalším řízení mu bude poskytnuta lhůta pro vyjádření k doplněnému výsledku kontrolního zjištění a umožněno navrhnout doplnění dokazování, čímž by bylo přeneseno důkazní břemeno na jeho stranu a měl by povinnost (a zejména příležitost) ho opět unést; v dané věci tak však postupováno nebylo.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

19. Žalovaný totiž následně v odstavci [8] téže písemnosti uvedl, že „v tomto případě nepovažuje za důvodné odvolateli dodatečně stanovit lhůtu k vyjádření se k doplněnému výsledku kontrolního zjištění a navržení jeho doplnění, neboť toto již odvolatel učinil v rámci podaných odvolání.“ Žalobce toto tvrzení důrazně odmítl, neboť obsahu odvolání žalobce ze dne 15. 6. 2020 odporuje. Jak již žalobce uvedl výše, v onom odvolání opakovaně odmítal, že by ho tížilo důkazní břemeno stran nových skutečností a pochybností, které správce daně prvního stupně identifikoval až po sdělení výsledku kontrolního zjištění ze dne 4. 4. 2019. Bylo by to ostatně i v příkrém rozporu s principem dvojinstančnosti řízení, jak sám žalovaný uvedl závěrem odst. [7] jeho písemnosti ze dne 10. 12. 2020. Žalovaný si tedy v tomto jednoznačně protiřečí.
20. Dne 17. 12. 2020 byl žalobce vyrozuměn ze strany správce daně (prvního stupně) písemností č.j. 2024254/20/2701-60561-607229 o termínu projednání zprávy o daňové kontrole dne 8. 1. 2021. Teprve úvodem tohoto jednání ze dne 8. 1. 2021, o kterém byl sepsán protokol č.j. 6647/21/2701-60561-607229, byl zástupce žalobce srozuměn se stanoviskem žalovaného ze dne 10. 12. 2020 a dostal ho k prostudování. Vedle toho předložil správce daně (prvního stupně) zástupci žalobce 13 stran A4 předem připraveného textu, které hodlal předčítat a které správce daně považoval za projednání zprávy o daňové kontrole. Zástupce žalobce do protokolu znovu výslovně požádal „aby byl daňový subjekt s hodnocením správce daně seznámen prostřednictvím datové schránky, a dále žádáme, aby byla daňovému subjektu dána lhůta pro následné vyjádření v délce 30 dnů, protože námítky uvedené v odvolání ze dne 15. 6. 2020 nepovažujeme za vyjádření se k výsledku doplněného kontrolního zjištění. Lhůta pro vyjádření k doplněnému výsledku kontrolního zjištění nebyla daňovému subjektu nikdy poskytnuta.“ Správce daně tento požadavek odmítl a přistoupil k předčítání připraveného textu, kterým nebylo nic jiného, než-li doslovná kopie stanoviska správce daně č.j. 764354/20/2401-50523-400369 ze dne 12. 8. 2020 určeného pro žalovaného podle § 113 odst. 3 daňového řádu (tento dokument tedy vznikl až po podaném odvolání žalobce ze dne 15. 6. 2020 a na toto odvolání reaguje, když obsahuje opět množství nových úvah – hodnocení důkazů správcem daně prvního stupně i nad rámec zprávy o daňové kontrole – určených pro odvolací orgán). Při následných dotazech zástupce žalobce již správce daně (prvního stupně) pouze odkazoval na stanovisko žalovaného ze dne 10. 12. 2020 a odmítl zprávu o daňové kontrole detailněji projednávat.
21. Žalovaný obhajoval zákonnost výše uvedených postupů v odstavcích [91] a [92] napadeného rozhodnutí následovně: „Ačkoliv danou písemnost obsahující výsledek kontrolního zjištění správce daně již formálně označil za zprávu o daňové kontrole, nic to nemění na tom, že se materiálně jednalo o doplněný výsledek kontrolního zjištění, jak ostatně namítal odvolatel ve své reakci na ni...odvolatel požádal o stanovení lhůty k vyjádření...správce daně tak však neučinil...ačkoliv správce daně jednal v rozporu se svou zákonnou povinností, nedošlo do zásahu do procesních práv odvolatele, neboť odvolateli byl od seznámení s doplněným výsledkem kontrolního zjištění dne 2. 3. 2020 (poznámka žalobce: nejednalo se o doplněný výsledek kontrolního zjištění, ale o zprávu o daňové kontrole) do doručení zprávy o daňové kontrole dne 7. 5. 2020 fakticky poskytnut prostor více než 2 měsíce pro realizaci práva vyjádřit se k doplněnému výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Odvolatel však toto své právo nevyužil...kromě toho, že k tomu měl odvolatel dostatečný prostor v rámci řízení I. stupně, toto již odvolatel učinil v rámci podaných odvolání a mohl tak v souladu s § 111 odst. 2 daňového řádu činit až do vydání tohoto rozhodnutí.“ Žalobce byl toho názoru, že v právním státě není přípustné, aby orgány státní moci ohýbaly procesní právní předpisy způsobem, jakým to učinil žalovaný. Žalobce s výše uvedenými postupy a právními názory žalovaného

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

nesouhlasil a nadále měl za to, že byl při zjišťování skutkového stavu porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takový způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí.

Nezákonné posouzení skutkového stavu u přijatých zdanitelných plnění od dodavatele DR Technik s. r. o. (bod III. žaloby)

22. Předmětem žalobcovy činnosti jsou stavební práce, přičemž nejvýznamnějším odběratelem žalobce je Ředitelství silnic a dálnic. Žalobce v kontrolovaných obdobích ještě nedisponoval vlastními zaměstnanci ani stavebními stroji nutnými pro výkon jeho činnosti, což musel řešit subdodavatelsky. Potřebné stroje stavební a mechanizační techniky si pronajímal od společnosti DR Technik s. r. o. (dále jen „DR Technik“). Za tyto přijaté služby obdržel žalobce od dodavatele daňové doklady č. 216011 až 216016, 216019, 216020, 216022, 216023, 216034 až 216039, 171100003 až 171100008, 171100028 až 171100031, které zahrnul do svých daňových přiznání a kontrolních hlášení k DPH, a uplatnil si nároky na odpočet DPH.
23. Na podporu svých tvrzení žalobce již při zahájení daňové kontroly dne 2. 10. 2018 poskytl podrobnější vysvětlení ohledně předmětu a obsahu jeho činnosti (mimo jiné, že techniku pronajatou od společnosti DR Technik obsluhovali zaměstnanci dalších dodavatelů – ZEMA-KV, s.r.o.), předložil řadu podkladů.
24. Dne 4. 4. 2019 vydal správce daně dokument č.j. 433089/19/2701-60561-607229, nadepsaný jako „Výsledek kontrolního zjištění“ podle § 88 odst. 2 daňového řádu. Vyhodnocením zjištěných skutečností a shromážděných důkazních prostředků k plněním od dodavatele DR Technik se správce daně zabývá pod bodem 1.4.3. výsledku kontrolního zjištění s tím, že dospěl k závěru, že žalobce ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu neprokázal, že zdanitelná plnění deklarovaná daňovými doklady skutečně přijal, přijal od deklarovaného dodavatele a použil v rámci svých ekonomických činností, čímž porušil § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Správce daně konstatoval, že žalobce nebyl obezřetný, neboť si neobstaral dostatek důkazních prostředků, jejichž předložením by unesl své důkazní břemeno a prokázal, že se plnění uskutečnilo tak, jak je uvedeno na daňovém dokladu. Dodavatel DR Technik nereagoval na výzvu správce daně č.j. 1882134/18/2701-60561-607229 ze dne 9. 11. 2018, tedy nepotvrdil deklarovanou spolupráci s žalobcem. Téměř veškeré argumenty správce daně, kterými dne 4. 4. 2019 zpochybňoval přijatá zdanitelná plnění, bez nichž by žalobce nebyl schopen realizovat svou činnost pro odběratele, jsou založeny na malicherných formálních nesrovnalostech v předložených listinách (uzavřené smlouvy obsahují odkaz na starý občanský zákoník, adresa sídla dodavatele uvedená ve smlouvě již není aktuální, drobné odchylky v cenících přiložených ke smlouvám). Veškeré tyto pochybnosti správce daně byly v dalším průběhu daňové kontroly odstraněny, když dne 26. 6. 2019 poskytla společnost DR Technik podrobné vyjádření včetně příloh. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí, že je toto vyjádření ve spise evidováno pod č.j. 1435694/19. Soupis písemností ze dne 5. 5. 2020, který má žalobce k dispozici, ale listinu tohoto čísla jednacího neobsahuje a žalobce se domnívá, že správce daně tento důkaz do spisového materiálu úmyslně nezařadil. Ostatně ho v dalším řízení několikrát označil za „nevyžádané podání“. Žalobce toto podání DR Technik přiložil k žalobě a navrhl provedení těchto listin jako důkazu. Jak je totiž zřejmé z předmětného vyjádření předloženého DR Technik a z jeho příloh, předmětná společnost zde jednak vysvětlila formální vady smluv a jednoznačně potvrdila spolupráci se žalobcem v plném rozsahu tak, jak ji tvrdí i žalobce. Dodavatel potvrdil spolupráci se žalobcem v letech 2016 a 2017, že pronájem strojů – techniky – byl výhradně bez obsluhy, popsal způsob doplňování PHM a ostatních kapalin do strojů, popsal

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

průběh spolupráce – zajišťování servisních prohlídek, údržby a doplňování kapalin, uvedl, že v roce 2016 vystavil na žalobce 16 daňových dokladů a v roce 2017 10 daňových dokladů, vysvětlil pochybnosti správce daně ohledně sídla a ustanovení občanského zákoníku, ohradil se proti tvrzením správce daně, že by neměl žádná přijatá zdanitelná plnění, kterými by mohl provádět uskutečněná plnění pro žalobce a doložil daňové doklady za pořízení strojů a stavební techniky a uvedl ke každému z nich konkrétní kontrolní hlášení a zdaňovací období, ve kterých byly tyto daňové doklady z jeho strany uplatněny. Dodavatel DR Technik tedy jednoznačně potvrdil uskutečnění zdanitelných plnění pro žalobce tak, jak je žalobce tvrdil a prokázal v předchozím průběhu daňové kontroly.

25. Dne 2. 8. 2019 se uskutečnil výslech svědka D. S., bývalého jednatele DR Technik v době, kdy spolupracovala se žalobcem. Průběh jednání byl zaznamenán v protokole o výslechu svědka ze dne 2. 8. 2019, č.j. 1575961/19/2701-60561-604041. Svědek při jednání nejprve potvrdil spolupráci DR Technik se žalobcem a uvedl, že předmětem spolupráce byl pronájem strojů a stavební mechanizace. Společnost DR Technik vlastnila nebo měla pronajaté stavební stroje, což doložila správci daně v průběhu června 2019. K dispozici měla všechny stroje stavební techniky a mechanizaci, které jsou uvedené na daňových dokladech vystavených na žalobce. Svědek specifikoval a doložil právní tituly jejich užívání DR Technik. Rovněž specifikoval zdaňovací období kontrolních hlášení, ve kterých DR Technik nabytí těchto strojů vykazala. Svědek se vyjádřil i k nesrovnalostem na smlouvách o nájmu dopravního prostředku, které vysvětlil tím, že se jednalo o staré předtištěné vzory smluv. Správce daně při výslechu svědka dne 2. 8. 2019 položil celkem šest otázek, přičemž ani jedna z nich neodpovídala správcem daně deklarovanému předmětu výslechu, tj. věci obchodní spolupráce žalobce s DR Technik s. r. o. a DR Technik – invest, s. r. o.
26. Výslech svědka ve věci obchodní spolupráce daňového subjektu s DR Technik pak pokračoval dne 26. 9. 2019. Správce daně se znovu několikrát odchýlil od vymezeného předmětu jednání, nicméně na relevantní otázky svědek odpověděl, mj. potvrdil, že servisní prohlídky strojů na stavbách prováděla DR Technik prostřednictvím svědka nebo subdodavately. DR Technik vedl evidence o provozu vozidel, rovněž zajišťoval přepravu na místo stavby, kde vozidla přebíral jednatel žalobce, o čemž byly sepsány předávací protokoly.
27. V dalším průběhu daňové kontroly již správce daně vůči žalobci nevznesl žádné další pochybnosti (případně nové důvody starých pochybností) a přistoupil k ukončení daňové kontroly způsobem popsaným výše, který žalobce považuje za nezákonný postup způsobující zásadní vadu řízení.
28. Žalovaný se k přijatým zdanitelným plněním od DR Technik vyjadřuje v odstavcích [26] až [48] odůvodnění napadeného rozhodnutí. V odstavci [27] žalovaný popisuje první důvody zakládající pochybnosti správce daně jako „*nesoulad údajů ve smlouvách o nájmu dopravních prostředků s údaji v obchodním rejstříku a právními předpisy a obecnost předložených důkazních prostředků, které nedokládaly konkrétní průběh deklarovaných transakcí*“. Tyto pochybnosti však byly v dalším řízení rozptýleny. V odstavcích [28] a [29] žalovaný uvedl důvody pochybností spočívající v „*nestandardnosti podnikání společnosti DR Technik*“, na které však žalobce neměl a nemohl mít žádný vliv, neboť byly naprosto mimo sféru jeho vědomí a vlivu. Žalovaný tyto pochybnosti dále rozšířil o jeho vlastní nové úvahy o „*autentičnosti smluv*“, které má údajně k dispozici z jiného řízení u dodavatele žalobce v minulosti. Žalovaný se zde zabývá tím, že některé předložené dokumenty byly podepsané pouze

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

dodavatelem a žalobci vytýká, že vstupoval do obchodních vztahů se subjektem, jehož jednatel měl na sebe vedenou exekuci.

29. K tomu žalobce uvedl, že on předkládal správci daně vždy řádně podepsané smlouvy i předávací protokoly a shodná vůle obou smluvních stran byla prokázána celou řadou důkazních prostředků tvořících jednotnou důkazní stopu. Žalobce není schopen, oprávněn ani povinen spekulovat o předmětných pochybnostech vyplývajících z jiného řízení u dodavatele, ale možná se jednalo o sken smlouvy či předávacího protokolu vyhotoveného a podepsaného na straně dodavatele, následně zasláného k podpisu žalobci. To je naprosto běžná praxe v obchodních vztazích. V daném řízení pak mohly být ze strany dodavatele omylem předloženy tyto návrhy dokumentů podepsané (zatím) jen jednou ze strany před podpisem druhé strany. Dle názoru žalobce se jedná o další malichernou formální nesrovnalost, kterou žalovaný zatěžuje zjišťování skutkového stavu u žalobce.
30. Kromě toho, pokud se jedná o novou pochybnost vzniklou při dokazování v průběhu odvolacího řízení, měl žalovaný seznámit žalobce podle § 115 odst. 2 daňového řádu s tímto novým hodnocením důkazů a s novými pochybnostmi a předložit je žalobci k vyjádření a možnosti návrhu dalších důkazních prostředků k jejich odstranění (k tomu blíže kapitola VI. žaloby). Žalovaný zde opakuje vadu řízení správce daně, kdy po značném doplnění dokazování (novém hodnocení důkazů) neumožnil žalobci využít jeho práva se k novým pochybnostem vyjádřit.
31. Žalobce nerozumí úvaze žalovaného, proč by se měl zajímat o případné exekuce na jednatele dodavatele. Pro žalobce bylo důležité dostat svým závazkům vůči jeho odběratelům (tj. poskytnout nasmlouvané stavební práce), k čemuž potřeboval stroje pronajaté od dodavatele. Skutečnost, zda na jednatele dodavatele byla vedena nějaká exekuce, byla pro žalobce naprosto nevýznamná. V praxi existuje například mnoho zaměstnanců, na které jsou vedené exekuce a zaměstnavatel je povinen jim srážet část mzdy a tu posílat exekutorům. Dle názoru žalobce se jedná o další uměle vytvořenou pochybnost žalovaného až v rámci odvolacího řízení s nulovou relevancí pro posouzení skutkového stavu.
32. V odstavci [31] napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl pochybnost spočívající v nekontaktnosti dodavatele. Tato pochybnost však byla v dalším průběhu řízení odstraněna.
33. V odstavcích [33] až [35] napadeného rozhodnutí žalovaný nově hodnotil (dle žalobcova názoru opět v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu) důkazy popsané v odstavci [32] napadeného rozhodnutí. Důvodem pochybností je zde skutečnost, že podpisy smluvních stran jsou „umístěny na samostatném listu papíru“ a v přiložených cenících pochybnosti „vyvolávají i některé ceny, konkrétně u 2 položek, kde jsou uvedeny ceny s přesností na haléře, případně i koruny“. Z uvedeného žalovaný zpochybnil „autentičnost“ smluv a ceníků, zda nebyly vytvořené dodatečně. Žalobce k tomu uvedl, že pokud by podepisoval smlouvy dodatečně, nic by přeci nebránilo je podepsat na předchozí straně smlouvy, tato úvaha žalovaného tedy není vůbec racionální. Stejně tak není rozumně představitelný postup, že by dodavatel nejprve vystavil faktury na částky zaokrouhlené na koruny či haléře a následně k nim dotvářel ceníky. Žalovaný nijak nevysvětlil, proč by při takovém postupu nekorespondovaly ceny uvedené v cenících s cenami na fakturách, pokud by ceníky byly dotvářené „na míru“ podle cen na fakturách. Dle žalobcova názoru se jedná o další uměle dotvářenou novou pochybnost až v rámci odvolacího řízení.
34. V odstavci [36] napadeného rozhodnutí hodnotil žalovaný žalobcem předložené soupisy, s jakými zakázkami souvisí šetřené daňové doklady tak, že „představují pouze tvrzení

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

odvolatele, které samo o sobě bez dalších důkazních prostředků nepostačuje k prokázání souladu odvolatelem deklarovaného stavu se skutečností“. K tomu žalobce uvedl, že se jedná pouze o jeden z řady důkazních prostředků předložených žalobcem k úplnému dotvoření souvislé auditní stopy. Chtěl tím demonstrovat, za jakým účelem – pro uskutečňování jakých plnění na výstupu – předmětné zpochybňované služby přijal. K tomu žalobce předložil i smlouvy o zakázkách s Ředitelstvím silnic a dálnic a související předávací protokoly. Uskutečněná plnění žalovaný nezpochybnil. Žalovaný ani nezpochybnil skutečnost, že žalobce neměl vlastní strojní vybavení použitelné pro splnění předmětných zakázek.

35. V odstavcích [37] až [45] odůvodnění napadeného rozhodnutí pak žalovaný popsal a hodnotil řadu skutečností, které se týkají vztahů společnosti DR Technik s jejími vlastními dodavateli. Žalovaný zde uvedl řadu pochybností ohledně těchto vztahů, ke kterým se však žalobce nemůže vyjádřit, protože se jich neúčastnil a není mu o nich nic známo. Žalobce tedy není vůbec schopen ověřit, zda se pochybnosti žalovaného zakládají na reálném základě, a proto ani není schopen tyto pochybnosti vyvracet. Žalobce pouze namítal, že tímto postupem správce daně a žalovaný v podstatě prováděli daňovou kontrolu společnosti DR Technik v rámci daňové kontroly žalobce, a to zcela bez součinnosti žalobce a dotčených společností. Pochybnosti zjištěné během těchto úkonů jsou pak přičítány k tíži žalobci. Ten je ale přesvědčen, že je povinen prokazovat pouze svá vlastní tvrzení, a nikoliv tvrzení jeho dodavatelů. Stejně tak se žalobce domníval, že je oprávněn vyvracet pochybnosti správce daně vztahující se k jeho přijatým plněním, a nikoliv k plněním mezi dodavatelem a jeho dalšími dodavateli.
36. Závěr žalovaného, že žalobce ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu neprokázal, že zdanitelná plnění skutečně přijal, přijal od deklarovaného dodavatele a použil v rámci svých ekonomických činností, čímž porušil § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, nemá oporu ve zjištěném skutkovém stavu a je zcela nesprávný. 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. Jinými slovy, důkazní břemeno na počátku daňové kontroly leželo na žalobcově straně, který byl povinen prokázat svá tvrzení. Vysvětlení a důkazní prostředky, které žalobce předložil při zahájení daňové kontroly, a v reakci na výzvu k prokázání skutečností jsou uvedené výše. Důkazní břemeno pak přešlo na správce daně, který byl podle § 92 odst. 5 odst. c) daňového řádu povinen prokázat, že existují nějaké skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Veškeré pochybnosti správce daně uvedené ve výsledku kontrolního zjištění ze dne 4. 4. 2019 byly v dalším průběhu řízení odstraněny. Tvrzení žalobce potvrdil také jeho dodavatel. Aniž by správce daně v návaznosti na reakci žalobce k výsledku kontrolního zjištění ze dne 4. 4. 2019 a jeho dodavatele vyjádřil jakékoliv přetrvávající (či nově vzniklé) pochybnosti ve vztahu k předloženým důkazním prostředkům, přistoupil rovnou k ukončení daňové kontroly, a to nezákonným způsobem. Ani žalovaný v rámci odvolacího řízení nepřenesl důkazní břemeno zpět na žalobce postupem podle § 115 odst. 2 daňového řádu, ale přistoupil rovnou k vydání napadeného rozhodnutí. Žalobce byl tedy názoru, že své důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu unesl, zatímco správce daně ani žalovaný své povinnosti dle § 92 odst. 5 odst. c) daňového řádu nesplnili.

Nezákonné posouzení skutkového stavu u přijatých zdanitelných plnění od dodavatele DR Technik - invest s. r. o. (bod IV. body)

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

37. Žalobce si potřebné zaměstnance pronajímal rovněž od společnosti DR Technik - invest s. r. o. (dále jen „DR Technik - invest“). Za tyto přijaté služby obdržet od dodavatele daňové doklady č. 171100101 až 171100111, 171100125 a 171100138, které zahrnul do svých daňových přiznání a kontrolních hlášení k DPH a uplatnil si nároky na odpočet DPH.
38. Na podporu svých tvrzení Žalobce již při zahájení daňové kontroly dne 2. 10. 2018 poskytl podrobnější vysvětlení ohledně předmětu a obsahu jeho činnosti (mimo jiné, že neměl žádné zaměstnance a subdodavatelsky zajišťoval také zemní práce a úklidové práce) a předložil primární daňové doklady. Dne 19. 11. 2018 potvrdil žalobcův dodavatel spolupráci tím, že v reakci na výzvu správce daně ze dne 6. 11. 2018 předložil shodné daňové doklady vystavené pro žalobce, které žalobce předložil při zahájení daňové kontroly (vyjádření dodavatele je evidováno ve spisu pod č.j. 193006/18/2701-60561-607229). Dne 7. 1. 2019 žalobce reagoval na výzvu správce daně č.j. 1893785/18/2701-60561-607229 podáním evidovaným pod č.j. 13088/19/2701-60561-607229 a k výše uvedeným daňovým dokladům dále předložil smlouvu o poskytování služeb ze dne 9. 4. 2017, včetně předávacího protokolu ze dne 13. 9. 2017, soupisku dokladů na zakázky pro rok 2017, která zahrnuje jednotlivé zakázky pro odběratele Ředitelství silnic a dálnic v celkové výši 7.689.112,13 Kč. Bez najatých zaměstnanců by žalobce tyto zakázky nemohl realizovat. Tyto další důkazní prostředky by měly být součástí spisového materiálu pod č.j. 13088/19/2701-60561-607229.
39. Správce daně vyjádřil stran těchto plnění následující pochybnostmi:
- 1) Dodavatel DR Technik – invest neměl dostatečný počet zaměstnanců a ani nepřijal žádná plnění, prostřednictvím kterých by mohl realizovat svá plnění; 2) Z předložené rámcové smlouvy je zřejmé, že jmenovaný dodavatel měl pro žalobce zajišťovat ruční údržbu komunikace a přesun hmot v počtu 8 739,5 odpracovaných hodin, což při předpokladu odpracování 10, popř. 12 hodin denně představuje 874, resp. 728 odpracovaných dní (správce daně zde zřejmě předpokládal, že veškeré práce provedl pouze 1 pracovník); 3) Dodavatel DR Technik – invest neposkytl správci daně potřebnou součinnost, správce daně se proto snažil zjistit informace o jejich možných zaměstnancích u správy sociálního zabezpečení a úřadu práce, přičemž zjistil pouze zaměstnání jednatele; 4) Dodavatel DR Technik – invest nepředložil správci daně žádné listiny nasvědčující tomu, že jmenovaný dodavatel uskutečnil pro žalobce zdanitelná plnění deklarovaná daňovými doklady ve vazbě na rámcovou smlouvu předloženou žalobcem.
40. Veškeré tyto pochybnosti správce daně byly v dalším průběhu daňové kontroly odstraněny, když dne 26. 6. 2019 poskytla společnost DR Technik – invest vyjádření, které správce daně do spisu zaevidoval pod č.j. 1441917/19/2701-60561-604041. Z vyjádření společnosti DR Technik - invest vyplývají následující skutečnosti:
- 1) Dodavatel potvrdil spolupráci s žalobcem v roce 2017; 2) Dodavatel předložil předávací protokoly k jednotlivým etapám 1-11 dle rámcové smlouvy; 3) Dodavatel vysvětlil, že se jednalo o ruční práce – mechanické čištění nánosů bahna apod., zametání a ruční přesun hmot (tj. bahna apod.), kontrola byla prováděna vizuálně a prostřednictvím předávacích protokolů byl odsouhlasený počet hodin, pracovníků a dnů – tzn. údajů pro budoucí fakturaci, která byla provedena na konci roku 2017 po dohodě obou stran a na základě rámcové smlouvy o poskytování služeb ze dne 9. 4. 2017 – viz článek III. této smlouvy, kterou dodavatel také předložil v příloze; 4) Dodavatel předložil mapu, ve které jsou vyobrazené předmětné etapy; 5) Dodavatel předložil seznam zaměstnanců (včetně jejich dat narození a čísel pasů), kteří prováděli předmětné práce a které měl k dispozici od jeho dodavatele (neplátce DPH). Jednalo se přitom o 20 osob. Dodavatel DR Technik - invest

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

tedy jednoznačně potvrdil uskutečnění zdanitelných plnění pro žalobce tak, jak je žalobce tvrdil a prokázal v předchozím průběhu daňové kontroly.

41. Jelikož žalobce nedisponoval vlastními zaměstnanci, využil k plnění svých závazků společnost DR Technik – invest, která pracovníky zajistila. Správce daně nijak nevysvětlil, jak by žalobce (resp. jeho jednatel) mohl být schopen vykonat tyto rozsáhlé práce sám (během přibližně 3 měsíců bylo nutné v rámci projektu „Obnova odvodňovacích systémů v Karlovarském kraji“ vyčistit asi 2 kilometry dlouhou trasu podél silnice po obou jejích stranách).
42. Dne 26. 9. 2019 se uskutečnil výslech svědka D. S., jednatele společnosti DR Technik – invest. O výslechu svědka byl sepsán protokol č.j. 1727741/19/2701-60561-607229. Svědek odpověděl celkem na 24 dotazů položených správcem daně a 4 dotazy položené zmocněncem žalobce, přičemž všechny odpovědi svědka potvrzovaly uskutečnění předmětných plnění mezi žalobcem a společností DR Technik – invest. Svědek postupně v odpovědích na položené otázky popsal a vysvětlil předmět spolupráce, jak probíhala spolupráce (kdo s kým jednal, jak se řešily problémy, jakým způsobem se pracovníkům zadávala práce, jak se evidovaly odpracované hodiny a kdo kontroloval, zda zaměstnanci plnili zadané úkoly), dále potvrdil podpisy na rámcové smlouvě a předávacích protokolech, potvrdil odpověď na výzvu ze dne 26. 6. 2019 a předložil podepsané originály předávacích protokolů.
43. V dalším průběhu daňové kontroly již správce daně vůči žalobci nevznesl žádné další pochybnosti (případně nové důvody starých pochybností) a přistoupil k ukončení daňové kontroly způsobem, který je popsán výše pod bodem II. předkládané žaloby, a který žalobce považuje za nezákonný postup způsobující zásadní vadu řízení.
44. Žalovaný se k přijatým zdanitelným plněním od společnosti DR Technik – invest vyjádřil v odstavcích [49] až [68] odůvodnění napadeného rozhodnutí. V odstavcích [49] a [50] žalovaný shrnuje úvodní pochybnosti správce daně, které však byly v dalším průběhu řízení vyvráceny. V odstavci [51] žalovaný jako pochybnost uvedl skutečnost, že dodavatel nezveřejňuje ve sbírce listin své účetní závěrky a měl pouze jednoho zaměstnance. V průběhu řízení dále bylo prokázáno, že dodavatel měl k dispozici 20 zaměstnanců najatých od jeho dodavatele, neplátce DPH. Skutečnost o nezveřejnění účetních závěrek nebo exekuční příkaz na jednatele dodavatele (viz odstavec [52] odůvodnění napadeného rozhodnutí) nezakládá dle názoru žalobce žádný relevantní důvod pro pochybnosti. V odstavcích [54] až [56] odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný shrnul pochybnosti vyplývající z komunikace správce daně s dodavatelem, které však byly v dalším řízení rozptýleny (v rámci doplňující odpovědi dodavatele ze dne 26. 6. 2019). V odstavci [57] žalovaný popsal rámcovou smlouvu o poskytování služeb, kterou žalobce předložil dne 7. 1. 2019 a v odstavci [58] žalovaný tuto smlouvu hodnotil. Jedná se opět o nové hodnocení a nové pochybnosti, ke kterým žalovaný dospěl až v průběhu odvolacího řízení a o kterých žalobce neinformoval podle § 115 odst. 2 daňového řádu.
45. Žalovaný opět problematizoval, že podpisy a razítka jsou uvedena na samostatném listu papíru, a dovodil z toho pochyby o autentičnosti smlouvy samotné. Dále žalovaný nově hodnotil způsob sjednání ceny, o které uvedl, že „je sjednána poněkud nedbale, když se hovoří pouze o odpracované hodině, nikoliv však již o tom, kolik pracovníků má po dobu této hodiny práci (resp. služby) vykonávat“. Cena byla přitom jednoznačně sjednána na 300 Kč za 1 odpracovanou hodinu a dle názoru žalobce je naprosto logické, že se jedná o odpracovanou hodinu jedním zaměstnancem a nikoliv například 20 zaměstnanci. Pak by vycházela cena práce na 15 Kč za 1 odpracovanou hodinu za zaměstnance, což je naprostý nesmysl i pro

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

rozpor se zákoníkem práce. Dle názoru žalobce se tedy jedná o další uměle dotvářené nové pochybnosti až v rámci odvolacího řízení.

46. V odstavci [60] odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný hodnotí žalobcem předložené soupisy, s jakými zakázkami souvisí šetřené daňové doklady tak, že „*představují pouze tvrzení odvolatele, které samo o sobě bez dalších důkazních prostředků nepostačuje k prokázání souladu odvolatelem deklarovaného stavu se skutečností*“. K tomu žalobce uvedl, že se jedná pouze o jeden z řady důkazních prostředků předložených žalobcem k úplnému dotvoření souvislé auditní stopy. Chtěl tím demonstrovat, za jakým účelem – pro uskutečňování jakých plnění na výstupu – předmětné zpochybňované služby přijal. K tomu žalobce předložil i smlouvy o zakázkách s Ředitelstvím silnic a dálnic a související předávací protokoly. Uskutečněná plnění žalovaný nezpochybnil. Žalovaný ani nezpochybnil skutečnost, že žalobce neměl vlastní zaměstnance pro splnění předmětných zakázek a jediný zaměstnanec žalobce – jednatel – by sám zcela jistě nebyl schopný 2 km úsek silnice po obou jejích stranách během tak krátké doby vyčistit.
47. V odstavcích [65] a [66] odůvodnění napadeného rozhodnutí pak žalovaný vykonstruoval další nové pochybnosti, ke kterým se žalobce může vyjádřit až v nyní předkládané žalobě. Žalobce nespatřuje nic zvláštního na skutečnosti, že dne 9. 4. 2017 byla podepsána smlouva, následně byly podepisované předávací protokoly podle toho, jak byly ukončované jednotlivé etapy v období 18. 4. 2017 až 30. 7. 2017 a následně, po celkovém vyhodnocení zakázky i ze strany odběratele žalobce, byl podepsán celkový předávací protokol dne 13. 9. 2017. Pokud svědek uvedl, že byl tento předávací protokol přílohou rámcové smlouvy, je snad zřejmé, že tím měl na mysli vzor tohoto protokolu, který byl vyplněn a podepsán následně. Podepisování předávacího protokolu společně s uzavřením smlouvy by bylo zcela nelogické. Není také pravda, že svědek nevysvětlil způsob fakturace, kdy na jednotlivých fakturách byly kromě ceny práce fakturovány také náhrady za zničené či poškozené pracovní pomůcky. Svědek jednoznačně uvedl, že se na tom takto dohodl s jednatelem žalobce. Žalobce odmítl tvrzení žalovaného, že se jedná o „*nepravdivá tvrzení svědka, manipulace s podklady k předávacímu protokolu a neschopnost vysvětlit fakturaci*“, když tato nařčení ze spisového materiálu vůbec nevyplývají. Naopak se dle názoru žalobce jedná o snahu žalovaného uměle vytvořit nové pochybnosti, ke kterým žalovaný dospěl až v průběhu odvolacího řízení a o kterých žalobce ani neinformoval podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný si navíc při svých úvahách jednoznačně protiřečí, když v odstavci [66] odůvodnění napadeného rozhodnutí dovedl, že „*cena za násady k pracovním nástrojům a ochranné prostředky byla uvedena z důvodu, že celkové fakturované částky nejsou dělitelné částkou 300 Kč a neodpovídají tak ceně uvedené v předložené rámcové smlouvě*“. Rámcovou smlouvu však žalovaný považoval za „*dotvořenou*“, jak naznačuje v odstavci [58] odůvodnění napadeného rozhodnutí.
48. Úvahy žalovaného se v tomto směru žalobci jevily jako zcela rozporuplné. Naopak, skutečnosti vyplývající z předložených důkazních prostředků jsou zcela logické a na sebe navazující. V praxi se zcela běžně stává, že jsou fakturovány vícenáklady či náhrady škody v případě dohody smluvních stran a není nutné kvůli každé takové dohodě měnit smlouvu či k ní uzavírat písemné dodatky. Další pochybnost žalovaný spatřoval v „*absenci korelace předmětu plnění v předávacím protokolu (ruční údržba komunikace, ruční přesun hmot) s širším předmětem plnění v údajně dříve vyhotovených podkladech k tomuto předávacímu protokolu (ruční údržba komunikace, ruční čištění od bahna a nečistot, ruční zametání a ruční přesun hmot)*“. Nedostatek slov „*ruční čištění od bahna a nečistot*“ a „*ruční zametání*“ na jednom dokumentu oproti druhému tedy prohloubilo pochybnosti žalovaného o tom, že tyto

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

dokumenty byly nějak uměle dotvářené. Tomu žalobce absolutně nerozumí, protože to naopak spíše potvrzuje skutečnost, že byly dokumenty připravené v různé časové okamžiky. V každém případě se žalobci jeví, že žalovaný své úvahy stupňoval do naprostých absurdit. Dále například žalovaný uvedl, že „rozporné je tvrzení svědka, že na stavbě nebyl přítomen, když zároveň uváděl, že případné nedostatky řešil mj. svým příjezdem na stavbu“. Ve skutečnosti svědek odpověděl na dotaz správce daně na to, kdo za žalobce zadával provedení konkrétních prací takto: „Nebyl jsem na stavbě konkrétně nevím“. Na dotaz, jak se řešily případné problémy a nedostatky, odpověděl tak, že „v danou chvíli telefonicky, popř. příjezdem na staveniště“. V odpovědích svědka tak ve skutečnosti není žádný rozpor a naopak žalovaný manipulativním způsobem vytrhl odpovědi svědka na dvě různé otázky z jejich kontextu.

49. Z výše uvedeného vyplývá, že závěr žalovaného, že žalobce ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu neprokázal, že zdanitelná plnění skutečně přijal, přijal od deklarovaného dodavatele a použil v rámci svých ekonomických činností, čímž porušil § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, nemá oporu ve zjištěném skutkovém stavu a je zcela nesprávný.

Nezákoně posouzení skutkového stavu u přijatých zdanitelných plnění od dodavatele M. K. (bod V. žaloby)

50. Při zahájení daňové kontroly byly mimo jiné dále předloženy daňové doklady ev. č. 171100100, 171100132 a 171100133 za stavební práce od pana M. K. a objednávka zednických, zemních, stavebních, pomocných a dokončovacích prací pro rok 2017. M. K. reagoval dne 18. 12. 2018 na výzvu správce daně a k výše uvedeným daňovým dokladům předložil konkretizované podklady (podrobně viz žalobu). Stejně tak žalobce předložil stran plnění od dodavatele M. K. řadu podkladů, jimiž dokládá vzájemné obchodní vztahy.
51. Žalobce tvrdil a důkazními prostředky prokázal, že podniká v oboru stavebních činností. Mezi zakázkami, které realizoval v průběhu roku 2017 byly zakázky č. 20170008 – Technické zajištění – solární ultrazvukové sloupky Andělská Hora pro odběratele EUROTHERM – KV s. r. o., č. 20170010 – Demontáž+montáž oplocení na tenisových kurtech Nová Role pro odběratele Tenisový klub Nová Role, z.s. a č. 20170012 – Stavební práce na stavbě „Na Peší zóně“ pro odběratele ZAPE EKOINVEST s.r.o. Žalobce tvrdil a prokázal, že nemá žádné zaměstnance a práce pro své odběratele zajišťuje subdodavatelsky a provedení zakázek č. 20170008, 20170010 a 20170012 zajistil prostřednictvím dodavatele pana M. K., který za své práce vystavil daňové doklady ev. č. 171100132, 171100133 a 171100100. Dodavatel pan M. K. tvrzení žalobce jednoznačně potvrdil a provedení svých služeb rovněž doložil a prokázal.
52. Jediným argumentem správce daně je absurdní tvrzení, že některé dokumenty (smlouvy a předávací protokoly) považuje za účelově dotvořené. Argumentace správce daně je značně nesrozumitelná. Správce daně nijak nevysvětlil, proč by měl žalobce přijímat nějaká fiktivní plnění od M. K.. V dalším průběhu daňové kontroly již správce daně vůči žalobci nevznesl žádné další pochybnosti (případně nové důvody starých pochybností) a přistoupil k ukončení daňové kontroly způsobem, který je popsán výše.
53. Žalovaný se k přijatým zdanitelným plněním od dodavatele M. K. vyjadřuje v odstavcích [69] až [77] odůvodnění napadeného rozhodnutí. V odstavcích [69] a [70] popisuje pochybnosti správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 13. 11. 2018, které však byly v dalším průběhu řízení odstraněny. V odstavci [71] žalovaný uvedl, že důkazní prostředky předložené dodavatelem dne 18. 12. 2018 korespondují s důkazními prostředky

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

předloženými žalobcem dne 7. 1. 2019. V odstavci [72] žalovaný podrobněji popsal tři smlouvy předložené ke třem fakturovaným zakázkám a související předávací protokoly.

54. V odstavci [73] žalovaný uvedl pochybnosti, kterým lze jen velmi složitě porozumět. Žalovaný zde totiž říká, že důkazní prostředky předložené žalobcem a jeho dodavatelem „*nekorespondují s dříve předloženými daňovými doklady a objednávkou...za nejzásadnější považuje odvolací orgán právě zjištěnou skutečnost, že předložené smlouvy a předávací protokoly nekorespondují s předloženými daňovými doklady.*“ Tyto daňové doklady „*totiž hovoří obecně o stavebních pracích a odkazují na obecnou objednávku pro rok 2017.*“ Žalovaný tedy žalobci, resp. dodavateli, potažmo jeho účetní, která vystavila daňové doklady, vytýká skutečnost, že se na předmětných daňových dokladech v jejich textu odkazuje obecně na obecnou objednávku pro rok 2017, a nikoliv na jednotlivé konkrétní smlouvy uzavřené na jednotlivé tři zakázky.
55. Dle žalobcova názoru se jedná o naprosto přepjatý formalismus ze strany žalovaného, když z toho dovozuje, že smluvní dokumentace a předávací protokoly mohly být dotvořeny dodatečně, jinak by na ně bylo přece na daňových dokladech odkázáno. Dle názoru žalovaného tuto pochybnost „*umocňuje skutečnost, že nekorespondují ani jednotlivé částky uváděné ve smlouvách s částkami fakturovanými Michalem Kotkem odvolateli v předmětných daňových dokladech a vzájemně odpovídá pouze jejich konečný součet.*“ Úvahy žalovaného postrádají dle žalobce jakoukoliv racionalitu.
56. Práce dodavatele M. K. se na uvedených třech zakázkách částečně časově překrývaly a postupně je fakturoval po dohodě se žalobcem tak, jak byly průběžně dokončené a jak žalobce obdržel úhrady od dodavatelů. Proto na jednotlivých daňových dokladech není odkaz na jednu konkrétní zakázku, ale obecně na stavební práce dle objednávky pro rok 2017, protože se týkaly prací na více zakázkách zároveň. V tom přece nelze spatřovat žádný rozpor, zvláště v případě, že konečný součet fakturovaných cen přesně odpovídá součtu cen nasmlovaných. O tom ostatně vypovídá i předložená soupiska pro zakázky, která zahrnuje doklady č. 171100132 a 171100133 u dvou zakázek.
57. Další pochybnost vykonstruovaná žalovaným až v průběhu odvolacího řízení, aniž by s tím seznámil žalobce podle § 115 odst. 2 daňového řádu, spočívá v tom, že „*detaillní rozpis prací... neodpovídá charakteru rámcových smluv...ani praxi odvolatele v případě jiných rámcových smluv*“. K tomu žalobce uvedl, že smlouvy s dodavatelem M. K. byly uzavřené na tři konkrétní zakázky a nejednalo se o rámcové smlouvy. Pokud jde o podobu předávacích protokolů, ta svědčí pouze o skutečnosti, že se jedná o opakovaně používaný vzor. Správce daně žije zcela mimo realitu, pokud se domnívá, že v praxi si stavební firmy a řemeslníci pro každou jednotlivou zakázku objednávají u advokátních kanceláří individuální podobu smluv a předávacích protokolů. Žalovaný nově v odvolacím řízení objevil pochybnost také ve způsobu číslování těchto tří předávacích protokolů, což žalobce opět považuje za přepjatý formalismus. Číslování by mělo význam v případě, že by žalobce evidoval desítky a stovky zakázek. V případě několika zakázek za kalendářní rok se jeví označení předávacích protokolů dostatečně.
58. V odstavci [74] odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl pochybnost spočívající v tom, že „*jedna z mála povinností odvolatele bylo zajištění místa dopravním značením*“, přičemž ze soupisu prací vyplynulo, že tyto práce provedl sám pan M. K.. K tomu žalobce uvedl, že dle smlouvy se sice jednalo o povinnost a odpovědnost žalobce, realizací této povinnosti ale mohl pověřit kohokoliv jiného. Pověření přímo dodavatele se jeví jako zcela racionální řešení, neboť pokud by tuto činnost zadával jinému dodavateli, vznikly by zcela

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

jistě větší administrativní i finanční náklady. Pokud je například nemocnice povinna zajistit lékařům respirátory, nechodí jim je nasazovat osobně ředitel nemocnice ani žádný jiný pracovník. Ze stejné logiky zajistil instalaci dopravního značení M. K. přesto, že se jednalo o povinnost a odpovědnost žalobce ze smlouvy. Dále byl dle žalovaného „*dílčí nesoulad zjištěn také v předmětu poskytování služeb, kdy obecně se mělo jednat o stavební a dokončovací práce, čemuž neodpovídá jejich konkrétní označení v podobě technického a pracovního zajištění zakázky*“. Formulace této pochybnosti je pro žalobce zcela nesrozumitelná a bohužel není schopen se k ní vyjádřit. V odstavci [75] se žalovaný vyjádřil k podobě předložených fotografií, aniž by uvedl, jakou bližší identifikaci a popis fotografií by si představoval.

59. Z výše uvedeného vyplývá, že závěr žalovaného, že žalobce ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu neprokázal, že zdanitelná plnění skutečně přijal, přijal od deklarovaného dodavatele a použil v rámci svých ekonomických činností, čímž porušil § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, nemá oporu ve zjištěném skutkovém stavu a je zcela nesprávný.

Absence postupu dle § 115 odst. 2 daňového řádu (bod VI. žaloby)

60. Žalobce zopakoval již shora uvedené, že žalovaný postupoval v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu, když v rámci odvolacího řízení hodnotil důkazy jinak než správce daně v rámci daňové kontroly, avšak neseznámil s tímto hodnocením žalobce. Napadené rozhodnutí tak bylo pro žalobce překvapivé, když žalobce mohl na správní úvahu žalovaného a na jeho hodnocení důkazů reagovat až v rámci této žaloby, což je nepřípustné. V tomto smyslu odkázal žalobce na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, sp. zn. 1 Afs 438/2017.
61. Fakt, že žalovaný postupoval v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu je zřejmý např. z bodu [38] napadeného rozhodnutí, ve kterém žalovaný hodnotí smlouvu ze dne 11. 1. 2015 uzavřenou mezi společnostmi DOUBLE SERVICE s. r. o. a DR Technik. Stran této smlouvy pronáší hodnotící soudy, které jsou podstatné pro následnou správní úvahu žalovaného týkající se samotného nároku žalobce na odpočet DPH. Hodnocení důkazů dále žalovaný provádí v bodech [29], [32] až [37], [43], [46], [58], [64] až [66] a [72] až [75] napadeného rozhodnutí.
62. Hodnocení důkazů tvoří podstatnou část napadeného rozhodnutí, když je zřejmé, že žalovaný hodnotil všechny podstatné důkazy získané v rámci daňového řízení či předložené žalobcem. Za dané situace, kdy napadené rozhodnutí stojí na závěru žalovaného o údajném neunesení důkazního břemene žalobcem, je postup žalovaného, který vydal napadené rozhodnutí, aniž by žalobci dal možnost reagovat na jeho správní úvahu postupem dle § 115 odst. 2 daňového řádu, nezákonným. Žalobce měl za to, že pro tuto podstatnou vadu řízení bylo na místě napadené rozhodnutí zrušit postupem dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

63. Žalovaný se k žalobě vyjádřil v podání ze dne 27. 1. 2022 (čítající 11 stránek). I tu soud předkládá z vyjádření žalovaného stěžejní argumentaci.
64. Žalovaný k jednotlivým žalobním kapitolám uvedl následující. Stran žalobcem popsáných vad řízení v kapitole II. žaloby žalovaný sdělil, že v rámci řízení před správcem daně došlo k procesním pochybením. Žalovaný to nezastíral a tam, kde shledal, že je náprava možná a účelná, tak učinil. Žalovaný trval na závěru, že i přes tato procesní pochybení byl žalobce se závěry správce daně seznámen a měl dostatečnou lhůtu pro uplatnění svých námitek a návrhů, a to nejpozději v řízení o odvolání. Zásada dvojinstančnosti nebyla žádným způsobem porušena.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

65. Žalovaný dále striktně odmítl jakoukoliv manipulaci se spisem, kdy by do spisového materiálu některé písemnosti účelově nezařadil. Písemnost č.j. 1435694/19 byla do spisu založena úředním záznamem č.j. 1575971/19/2701-60561-604041 ze dne 5. 8. 2019. Tato skutečnost byla žalobci známa nejpozději z napadeného rozhodnutí v bodu [37]. Jestliže tedy v době korespondenčního nahlížení do spisu o této skutečnosti nevěděl, v žalobou napadeném rozhodnutí je uvedena, pročez je obvinění vůči správci daně neoprávněné.
66. Stran dodavatelského plnění od dodavatele DR Technik žalovaný nepovažoval za účelné se vyjadřovat ke všem komentářům žalobce, nýbrž jen k těm, kde má za to, že je další vysvětlení třeba.
67. Co se týče vedené exekuce na obchodní podíl DR Technik (viz bod [30] žalobou napadeného rozhodnutí), kterou žalobce zlehčoval a srovnával se zaměstnáváním subjektů, na jejichž majetek je vedena exekuce, žalovaný uvedl, že tento přírůstek není adekvátní. V takovém případě tato skutečnost nemá žádný vliv na plnění závazků zaměstnavatele. Pokud je však právnická osoba ovládaná jedinou osobou, na jejíž obchodní podíl je vedena exekuce, může to mít v krajním případě vliv na schopnost právnické osoby dodržet smlouvené závazky. Žalobce by tak měl tuto skutečnost vzít do úvahy, vstupuje-li s takovou osobou do smluvního vztahu. Žalovaný na rozdíl od žalobce neplnění zákonných povinností (nezakládání účetních závěrek do sbírky listin obchodního rejstříku), jakož i platebních povinností jednatele korporace, který je zároveň jejím jediným vlastníkem, považuje za významné z hlediska prověřování svého obchodního partnera. Obrácenou logikou by se tak mohl žalovaný ptát, jaká skutečnost, zjiitelná z veřejně přístupných zdrojů, by pro žalobce byla dostatečně varovným signálem proto, aby si svého obchodního partnera více prověřil.
68. K bodu [33] napadeného rozhodnutí žalovaný dodal, jestliže žalobce na podpisu smluv na samostatném papíru za situace, kdy zde nejsou žádná jiná „bezpečnostní“ opatření, jež by spojovala podpisy s konkrétní smlouvou (číslo jednacích, přelepky na vazbě smlouvy apod.), nepovažuje za nestandardní, pak žalovaný ano. Toto není zcela jisté v obchodním styku běžné, a to z důvodu velmi lehké zneužitelnosti - přiřazení podpisů ke zcela nahodilé smlouvě.
69. K bodům [37] až [45] napadeného rozhodnutí, k nimž žalobce namítal, že zde uvedená zjištění jsou mu přičítána k tíži, přestože se ho netýkají, a není proto povinen je vyvracet, žalovaný uvedl, že z obsahu citovaných bodů jednoznačně plyne, že jejich předmětem je zjišťování materiálního vybavení DR Technik, tedy žalobcem deklarovaného dodavatele, k uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění pro žalobce.
70. Pokud deklarovaný dodavatel nedisponoval patřičným materiálním vybavením, které bylo podstatou jeho plnění vůči žalobci, nemohl ani deklarovaná plnění žalobci poskytnout. Je přitom logické, že žalovaný bude skutečnosti ověřovat u dodavatele žalobce, když jinak žalobcem tvrzený stav ověřit nelze.
71. Žalovaný shrnul, že žádná z žalobcem vznesených námitek neprokazuje, že by žalobce své důkazní břemeno unesl. Žalobce nesl ani žádné nové důkazy, jež by jeho tvrzení o průběhu deklarovaných plnění potvrzovaly, resp. by vyvrátily pochybnosti správce daně a žalovaného. Žalovaný si za hodnocení důkazních prostředků, jak je popsal v žalobou napadeném rozhodnutí, stojí, úvahy zde uvedené považuje za řádně vysvětlené a zcela racionální. Žalovaný trval na svém závěru, že žalobce neprokázal, že deklarovaná zdanitelná plnění přijal, že tato přijal od DR Technik a že je použil v rámci svých ekonomických činností.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

72. Stran plnění od dodavatele DR Technik - invest žalovaný k námitkám k bodům [51] a [52] napadeného rozhodnutí sdělil, že není pravdivé tvrzení žalobce, že v dalším řízení bylo prokázáno, že měl 20 zaměstnanců.
73. Žalobce z bodu [51] žalobou napadeného rozhodnutí vypíchl pouze zjištění o 1 zaměstnanci, avšak smlčel část zjištěných skutečností, v předmětném bodu rovněž uvedených, z nichž je zřejmé, že mu zaměstnanci, kterými sám k zajištění deklarovaných plnění nedisponoval, nebyli dodáni subdodavatelsky. Jestliže žalobce na tomto místě dále tvrdil, že bylo prokázáno, že zaměstnance zajišťovala společnost, jež není plátcem DPH, pak žalovaný odkázal na body [62] a [63] žalobou napadeného rozhodnutí, v nichž je toto tvrzení vyvráceno. Žádný z 20 zaměstnanců, jejichž údaje byly správci daně předloženy, nepobývali v předmětných obdobích na území ČR. Nemohli tedy ani vykonat předmětné činnosti.
74. Žalovaný připomněl, že nebylo prokázáno, kolik a jakých zaměstnanců mělo práce vykonávat. Nelze tedy argumentovat absurdností sazby pro 20 zaměstnanců, jak činil žalobce. Na sjednané ceně 300 Kč za 1 hodinu bez uvedení počtu pracovníků, za které bude tato cena fakturována, odvolací orgán demonstroval obecnost rámcové smlouvy a nedbalost smluvních stran při jejím sjednání. Z ničeho přitom nevyplývá, že by sjednaná cena měla či musela být za práci 1 zaměstnance, když o tomto smlouva zcela mlčí.
75. Konečně, k bodům [65] a [66] napadeného rozhodnutí, v nichž se žalovaný zabýval zejména souladem tvrzení svědka D. S. s dalšími důkazními prostředky, žalovaný nejprve upozornil na zjištění uvedené v bodu [64] žalobou napadeného rozhodnutí („*Ze svědecké výpovědi pak vyplynulo, že D. S. není osobou způsobilou potvrdit samotné uskutečnění zdanitelných plnění pro odvolatele, když, jak přiznal, těmto nebyl vůbec přítomen*“.) Na základě této svědecké výpovědi nemohlo dojít k unesení důkazního břemene žalobce bez ohledu na to, že jednotlivá tvrzení svědka D. S. nekorespondovala s dalšími důkazními prostředky, a že tak byla odvolacím orgánem shledána nevěrohodnými.
76. K tvrzení žalobce o tom, že svědek měl na mysli vzor předávacího protokolu, žalovaný uvedl, že D. S. o vzoru nehovořil (viz bod [62] napadeného rozhodnutí) a přílohou rámcové smlouvy obecný vzor předávacího protokolu nebyl (viz body [57] a [58] napadeného rozhodnutí). Tvrzení o tom, že byly podepisovány průběžné dílčí konkrétnější předávací protokoly a následně celkový obecný předávací protokol dne 13. 9. 2017, nijak nevysvětluje, proč tento celkový předávací protokol s předcházejícími předávacími protokoly, rámcovou smlouvou a daňovými doklady nekoresponduje (viz body [59] a [66] napadeného rozhodnutí). Pokud je určitý důkazní prostředek dodatečně vytvořen (pochybnosti o autenticitě žalobcem uváděné rámcové smlouvy) v rámci daňového řízení, neznamená to automaticky, že tento důkazní prostředek bude předmětnými aktéry dotvořen s takovou pečlivostí, aby byl v souladu se všemi ostatními důkazními prostředky. Pokud tedy s nimi nekoresponduje, neznamená to, že je hodnocení žalovaného rozporuplné. Ve věci rámcové smlouvy žalovaný připomněl, že pro posouzení unesení důkazního břemene žalobcem je rozhodné, že s ohledem na svou obecnost rámcová smlouva nedokládá, jaké služby, jakého obsahu a rozsahu a za jakou celkovou cenu měly být společností DR Technik - invest žalobci poskytnuty. Tato rámcová smlouva tedy ani formálně neosvědčuje uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění společností DR Technik - invest pro žalobce a jejich průběh. Žalovaný tedy trval na tom, že pokud závěrečný celkový předávací protokol neobsahuje všechny předměty plnění jako předcházející dílčí předávací protokoly, je to nestandardní a vzbuzuje to oprávněně pochybnosti o věrohodnosti předloženého důkazního

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

prostředku. Žalovaný tedy shrnul, že žádná z žalobcem vznesených námitek neprokazuje, že by žalobce své důkazní břemeno stran plnění od tohoto dodavatele unesl.

77. Stran plnění M. K. k bodu [73] napadeného rozhodnutí, jež žalobce považuje za složitě srozumitelný, žalovaný uvedl, že tuto složitost konstruuje pouze žalobce v žalobě vytrháváním jednotlivých částí vět z celkového kontextu. Při čtení předmětného bodu v textu napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé, jaké pochybnosti v důkazních prostředcích žalovaný zkonstatoval. Ty je třeba hodnotit ve vzájemné souvislosti, přičemž výsledkem je, že předložené daňové doklady ani objednávku s rámcovými smlouvami vůbec nic nespojuje. Na daňových dokladech není odkaz na konkrétní smlouvu, není zde konkretizováno plnění, přičemž pod stavební práce lze zahrnout sotva polovinu činností vymezených ve smlouvách, neodpovídají částky. Není tedy z čeho usuzovat, že tyto daňové doklady a rámcové smlouvy spolu nějakým způsobem souvisí a že tedy tyto mohou doložit deklarovaný stav.
78. K námitkám k bodu [74] napadeného rozhodnutí, v nichž se žalobce pozastavuje nad tím, že žalovaný sporuje přenesení jeho smluvní povinnosti na jeho dodavatele, žalovaný uvedl, že podstatou zde uváděné pochybnosti je, že M. K. splnění této povinnosti nikterak nedoložil, ač k tomu byl vyzván. Jestliže žalobci dále není zřejmá podstata dílčího nesouladu v předmětu poskytování služeb, tak žalovaný k tomu na vysvětlenou dodává, že stavební a dokončovací práce neznamují „v překladu“ to stejné jako technické a pracovní zajištění zakázky. První z nich předpokládá samotný výkon činnosti, kdežto v druhém případě jde jen o zajištění strojů a lidí, kteří činnost vykonají. Ani v tomto případě žádná ze žalobcem vznesených námitek neprokazuje, že by žalobce své důkazní břemeno unesl.
79. Žalovaný nesouhlasil ani s porušením § 115 odst. 2 daňového řádu, které namítal žalobce v poslední kapitole žaloby. Zákonem vymezené podmínky pro postup dle § 115 odst. 2 daňového řádu nebyly v daném případě naplněny. Žalovaný v této souvislosti podotkl, že dle daňového řádu není povinen seznamovat daňový subjekt s vypořádáním odvolacích námitek, toto tedy v souladu s právními předpisy neučinil.
80. Žalovaný odmítl tvrzení žalobce, že by v rozhodnutí o odvolání konstruoval nové pochybnosti za účelem unesení důkazního břemene. Důkazní břemeno bylo uneseno řádně již správcem daně, jak uzavřel žalovaný v napadeném rozhodnutí. Žalovaný se důkazními prostředky zabýval k námitkám žalobce, čehož důkazem je text odvolání, jakož i bod [6] napadeného rozhodnutí, tedy přezkoumával, zda na základě dokazování v řízení před správcem daně mohl žalobce unést své důkazní břemeno, jak tvrdil, či nikoliv.
81. Žalovaný důkazní prostředky hodnotil jednotlivě i v souvislostech, a to v kontextu odvolání, v rámci aplikace právního základu na skutkový stav, na niž pak v rámci vypořádání příslušného odvolacího důvodu stran unesení důkazního břemene odkázal. Takovýto postup, kdy je hodnocení důkazů uvedeno v rámci jednoho souvislého textu, a nikoliv rozkouskováno v rámci rozhodnutí o odvolání do vypořádání odvolacích důvodů, považuje žalovaný za pro žalobce přehlednější a souladný s právními předpisy.
82. Hodnocení důkazních prostředků přitom neznamuje, že žalovaný opíše skutečnosti uvedené ve zprávě o daňové kontrole, v takovém případě by v konečném důsledku nebylo možné ani o přezkumu hovořit, ale to, že tyto důkazní prostředky kriticky přezkoumá a vlastními slovy se k nim vyjádří. Pokud žalobce dovozuje svůj závěr o dotváření pochybností v rozhodnutí o odvolání z toho, že žalovaný u některých důkazních prostředků zmiňuje, že na základě nich nejenže nebyly pochybnosti odstraněny, nýbrž byly umocněny, tak žalovaný uvádí, že úlohou žalobce v řízení před správcem daně bylo pochybnosti správce

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

daně odstranit a prokázat soulad deklarovaného stavu se skutečností, rozhodné tedy je posouzení odstranění pochybností, k čemuž nedošlo. V tomto je žalovaný zcela ve shodě se správcem daně. Hodnocení, zda určitý důkazní prostředek pochybnosti umocňuje, je pak pouhou nadstavbou hodnocení, které nic nemění na závěru správce daně, že na základě provedeného dokazování k unesení důkazního břemene nedošlo.

83. K odkazovanému usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, sp. zn. 1 Afs 438/2017, žalovaný uvedl, že je přesvědčen, že se od podmínek zde vymezených neodchýlil, když podstatou předmětného rozsudku je, že odvolací orgán je povinen seznámit daňový subjekt s novými podklady nebo s jiným hodnocením důkazu. Žádná z těchto podmínek však v posuzovaném případě nenastala, když nové podklady do spisu založeny nebyly, a žalovaný nehodnotil důkazní prostředky rozdílně od správce daně, nedošlo ke změně dílčího náhledu na posouzení konkrétního důkazního prostředku, ani ke změně celkového hodnocení unesení důkazního břemene.
84. Žalovaný setrval na svém závěru, že přes procesní pochybení správce daně, byla procesní práva žalobce zachována, případně byla sjednána náprava v rámci odvolacího řízení. Žalobce nebyl nikterak poškozen a svá práva mohl účinně bránit. Ve vztahu ke sporovaným zdanitelným plněním přesto své důkazní břemeno neunesl. Ani žaloba přes svou rozsáhlost k těmto žádné relevantní skutečnosti či námítky neuvádí, když většinu jejího obsahu tvoří popis řízení a opakující se námítky ve vztahu k procesním pochybením správce daně eventuálně žalovaného. Ve vztahu k důkaznímu břemeni se žalobce soustředil na rozporování vybraných vět žalovaného namísto toho, aby se zaměřil na to podstatné, tedy zda toto v rámci daňového řízení unesl. I toto je dle žalovaného dokladem, že žalobce nemá k meritu věci ničeho, co by mohlo vést k jinému právnímu závěru. Proto žalovaný navrhl žalobu zamítnout.

[IV] Posouzení věci

85. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
86. Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.
87. Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.
88. Soud rozhodl o věci v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tím oba účastníci sporu souhlasili.
89. Žaloba není důvodná.

Vady řízení

90. Soud nejprve uvážil o namítaných procesních pochybeních.
91. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu platí: *„V rámci odvolacího řízení může 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.“*
92. Stran námítky o nemožnosti projednání zprávy o daňové kontrole až v odvolacím řízení soud konstatuje, že judikatura správních soudů, včetně Nejvyššího správního soudu, se opakovaně vyjádřila v tom smyslu, že *„pochybení správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole je odstranitelnou vadou v odvolacím řízení, pokud tak učiní správce daně prvního*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

stupně.“ (např. rozsudek ze dne 14. 6. 2017, č.j. 1 Afs 362/2016-36). Ergo, je možné projednat zprávu o daňové kontrole až v rámci odvolacího řízení, pokud tak učiní správce daně prvního stupně.

93. Žalovaný v souzené věci přitakal žalobci (po podání odvolání) mj. v tom, že se neztotožnil s názorem prvoinstančního správce daně o tom, že „výsledek kontrolního zjištění nebyl značně změněn a doplněn“, resp. o tom, že žalobcův požadavek na stanovení lhůty k vyjádření k upravenému výsledku kontrolního zjištění byl obstrukčním jednáním, a písemností ze dne 10. 12. 2020, č.j. 46571/20/5300-21444-712211, nařídil podle § 115 odst. 1 daňového řádu správci daně prvního stupně, aby s žalobcem řádně ukončil daňovou kontrolu projednáním zprávy o daňové kontrole. Žalovaný proto v tomto směru nepochybil.
94. Dále, vytýkal-li žalobce žalovanému, že mu v rámci odvolacího řízení nebyla dodatečně stanovena lhůta k vyjádření se k doplněnému výsledku kontrolního zjištění a navržení jeho doplnění, příp. důkazů, soud předně ve shodě s žalovaným uvádí, že závažnost procesních pochybení správce daně je vždy třeba hodnotit v celkovém kontextu řízení a dopadu na finální rozhodnutí. Soud v té souvislosti považuje za významné připomenout některé časosledné údaje předmětného daňového řízení.
95. Dne 2. 10. 2018 byla s žalobcem zahájena daňová kontrola. Dne 13. 11. 2018 vydal správce daně pod č.j. 1893785/18/2701-60561-607229 výzvu k prokázání skutečností, ve které zpochybnil téměř všechna zdanitelná plnění přijatá žalobcem v kontrolovaných zdaňovacích obdobích. Dne 7. 1. 2019 žalobce reagoval na onu výzvu podáním evidovaným pod č.j. 13088/19/2701-60561-607229, ve kterém předložil důkazní prostředky na podporu svých tvrzení. Následně správce daně vydal dne 1. 4. 2019 dokument č.j. 433089/19/2701-60561-607229 označený jako „Výsledek kontrolního zjištění“ (podle § 88 odst. 2 daňového řádu). Po vydání výsledku kontrolního zjištění proběhlo rozsáhlé dokazování, což mělo dle žalobce za následek, že se z výsledku kontrolního zjištění stala fakticky jen jakási průběžná výzva k prokázání skutečností, jak ji předpokládá § 92 odst. 4 daňového řádu.
96. Správce daně po dokončení dokazování přílohou písemnosti ze dne 28. 2. 2020, č.j. 313110/20/2701-60561-607229 (doručena dne 2. 3. 2020), zaslal žalobci zprávu o daňové kontrole obsahující v souladu s § 88 odst. 1 daňového řádu výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů doplněných po výsledku kontrolního zjištění ze dne 1. 4. 2019. Zároveň byl v této písemnosti žalobci sdělen termín projednání zprávy o daňové kontrole na den 24. 3. 2020 (následně zrušen). Žalobce požádal dne 20. 3. 2020 o stanovení lhůty k vyjádření k upravenému výsledku kontrolního zjištění a o nahlížení do spisu. Možnost žalobcova vyjádření k doplněnému výsledku kontrolního zjištění bylo správcem daně odmítnuto a dne 7. 5. 2020 správce daně ukončil daňovou kontrolu distančním způsobem. Platební výměry byly vydány dne 20. 5. 2020.
97. Dne 15. 6. 2020 žalobce podal proti platebním výměrům odvolání. Žalovaný poté písemností ze dne 10. 12. 2020, č.j. 46571/20/5300-21444-712211, nařídil správci daně řádně ukončit daňovou kontrolu projednáním zprávy o daňové kontrole (v rámci odvolacího řízení), nicméně nepovažoval za důvodné žalobci dodatečně stanovit lhůtu k vyjádření se k doplněnému výsledku kontrolního zjištění a navržení jeho doplnění. Dne 8. 1. 2021 by projednána zpráva o daňové kontrole, kdy se žalobce seznámil i s obsahem písemnosti žalovaného ze dne 10. 12. 2020 a jeho názorem na věc. Napadené rozhodnutí je pak datováno dnem 14. 9. 2021.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

98. V daňovém řízení platí, že pokud daňový subjekt využije možnost podání odvolání, může s tímto podáním dále nakládat (§ 111 daňového řádu), tedy jej upřesňovat, doplňovat, popř. vzít zpět. U odvolacího řízení neplatí zásada koncentrace řízení. Daňový subjekt tak může doplňovat nové námítky a navrhopvat nové důkazní prostředky, a to vše až do doby vydání rozhodnutí o odvolání, což může činit bez ohledu na to, co tvrdil v prvostupňovém daňovém řízení (nicméně, dle názoru Nejvyššího správního soudu by měl daňový subjekt zůstat bdělý a prokazovat namítané skutečnosti nejlépe už v prvostupňovém řízení). Je tak vyloučeno, aby daňový subjekt vyčkával s návrhy důkazů až na odvolací fázi daňového řízení. Již před správcem daně I. stupně je povinen plnit svou povinnost, podle níž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.
99. Jak žalovaný správně konstatoval v bodě [92] napadeného rozhodnutí, *„správce daně měl stanovit odvolateli na jeho žádost (ze dne 20. 3. 2020 – poznámka soudu) přiměřenou lhůtu, ve které se může vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Správce daně tak však neučinil, přičemž (...) vycházel ze svého mylného názoru, že v tomto případě nebyl povinen seznámit odvolatele s doplněným výsledkem kontrolního zjištění, ač tak fakticky učinil.“* Nicméně, ve světle výše prezentovaného názoru o tom, že závažnost procesních pochybení správce daně je vždy třeba hodnotit v celkovém kontextu řízení a dopadu na finální rozhodnutí, resp. že v daňovém řízení může daňový subjekt doplňovat nové námítky a navrhopvat nové důkazní prostředky až do doby vydání rozhodnutí o odvolání, přitakal soud závěru žalovaného vyjevenému rovněž v bodě [92] napadeného rozhodnutí. Tam žalovaný mj. uvedl: *„(...) ačkoliv správce daně jednal v rozporu se svou zákonnou povinností, nedošlo k zásahu do procesních práv odvolatele, neboť odvolateli byl od seznámení s doplněným výsledkem kontrolního zjištění dne 2. 3. 2020 do doručení zprávy o daňové kontrole s analogickou aplikací ust. § 88 odst. 5 daňového řádu dne 7. 5. 2020 fakticky poskytnut dostatečný časový prostor více než 2 měsíce pro realizaci práva vyjádřit se k doplněnému výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Odvolatel však toto své právo nevyužil, k doplněnému výsledku kontrolního zjištění se nevyjádřil ani nenavrhl jeho doplnění. Odvolací orgán dodává, že v tomto případě nepovažoval za důvodné odvolateli v rámci odvolacího řízení dodatečně stanovit lhůtu k vyjádření se k doplněnému výsledku kontrolního zjištění a navržení jeho doplnění, neboť kromě toho, že k tomu měl odvolatel dostatečný časový prostor v rámci řízení I. stupně, toto již odvolatel učinil v rámci podaných odvolání, a mohl tak v souladu s ust. § 111 odst. 2 daňového řádu činit až do vydání tohoto rozhodnutí.“* Shrnutí, žalobce měl dostatek času (viz výše rekapitulace základních časosledných údajů), aby od okamžiku, kdy se dozvěděl o všem, co je mu správcem daně vytýkáno, až do vydání napadeného rozhodnutí, vyjevil vše, co považoval ve věci za významné (ve vztahu k závěrům správce daně). Byť došlo k pochybení správce daně, nejednalo se o nedostatek takové intenzity, aby bylo možno přijmout závěr o nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Námítka nebyla důvodná.

Zdanitelná plnění od dodavatele DR Technik

100. Stran námitek týkajících se přijatých zdanitelných plnění od dodavatele DR Technik (body [21] – [26] žaloby) soud primárně připomíná jednu ze základních podmínek možného žalobního úspěchu, a to je konkretizace žalobního bodu. Líčení skutkových okolností v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu nemůže být toliko typovou charakteristikou určitých „obvyklých“ nezákonností, k nimž při vyřizování věcí určitého druhu může docházet, nýbrž zcela jasně individualizovaným, a tedy od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem. Žalobce je též povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami. Pokud žalobce odkazuje na okolnosti, jež jsou popsány či jinak zachyceny ve správním či soudním spise, nemůže se jednat o pouhý obecný, typový odkaz na spis či jeho část, nýbrž o odkaz na konkrétní skutkové děje či okolnosti ve spisu zachycené, a to tak, aby byly zřetelně odlišitelné od jiných skutkových dějů či okolností obdobné povahy a aby bylo patrné, jaké aspekty těchto dějů či okolností považuje žalobce za základ jím tvrzené nezákonnosti (k tomu srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č.j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS).

101. Žalobce, v rámci tvrzení týkajících se zdanitelných plnění od DR Technik, nejprve zopakoval, co je předmětem jeho činnosti a jaké daňové doklady přijal od DR Technik (bod [21] žaloby). Dále následoval výčet dokumentů, které žalobce na podporu svých tvrzení předložil správci daně (bod [22] žaloby).
102. Poté (bod [23] žaloby) žalobce nejprve vyjevil výtky správce daně a učinil závěr, že *„téměř veškeré argumenty správce daně, kterými dne 4. 4. 2019 zpochybňoval přijatá zdanitelná plnění, bez nichž by žalobce nebyl schopen realizovat svou činnost pro odběratele, jsou založeny na malicherných formálních nesrovnalostech v předložených listinách (uzavřené smlouvy obsahují odkaz na starý občanský zákoník, adresa sídla dodavatele uvedená ve smlouvě již není aktuální, drobné odchylky v cenících přiložených ke smlouvám)“*, přičemž žalobce vyslovil přesvědčení, že *„veškeré tyto pochybnosti správce daně byly v dalším průběhu daňové kontroly odstraněny, když dne 26. 6. 2019 poskytla společnost DR Technik s.r.o. podrobné vyjádření včetně příloh.“*
103. Soud stran těchto tvrzení konstatuje, že nedosahují potřebných parametrů ohledně kvality žalobních námitek. Žalobce vůbec nespécifikuje, jaké argumenty správce daně jsou založeny na *„malicherných formálních nesrovnalostech v předložených listinách“* a jaké ne [byť sám připouští existenci nikoliv malicherných námitek, k tomu srov. část žalobního textu *„téměř veškeré argumenty správce daně (...) jsou založeny na malicherných formálních nesrovnalostech v předložených listinách“*], natož aby s některým ze závěrů správce daně konkrétně polemizoval.
104. Dále soud nepřítakal ani námitce vyjevené v bodu [23] žaloby ohledně absence listiny - vyjádření společnosti DR Technik (včetně příloh) ze dne 26. 6. 2019. Soud ověřil, že ono vyjádření (i jeho přílohy) je součástí správního spisu, konkrétně jeho vyhledávací části, jako položka 84. Jedná se o úřední záznam ze dne 5. 8. 2019, č.j. 1575971/19/2701-60561-604041, v němž je mj. konstatováno, že správce daně *„obdržel podání od obchodní korporace DR Technik s. r. o. (...) označené, Vyjádření ke Zprávě ze dne 1. 4. 2019 č.j.: 433089/19/2701-60561-607229“, kterému bylo přiděleno č.j. : 1435694/19/2701-60561-607229 (dále jen „vyjádření DRT“) (...). V podání učiněném zástupcem daňového subjektu ze dne 04.07.2019 (...) nazvaném „Vyjádření k VKZ č.j. 433089/19/2701-60561-607229“ byla v příloze kopie vyjádření DRT, ale bez příloh uvedených v závěru textu, tj. „5x fa + dodací list“ a „2x fa + smlouva o nájmu“. Správce daně vyjádření DRT včetně zaslaných příloh zařazuje v rozsahu určeném pro zveřejnění do veřejné části spisu daňového subjektu.“* Vyjádření společnosti DR Technik je podepsáno O. L., stávajícím jednatelem, a D. S., bývalým jednatelem. Pokud jde o uvedené přílohy, jedná se o fakturu – daňový doklad č. 2015-89 vystavenou dne 11. 11. 2015 (jako dodavatel uvedena DOUBLE SERVICE s. r. o., jako odběratel DR Technik), fakturu – daňový doklad č. 2015-105 vystavenou dne 25. 11. 2015 (jako dodavatel uvedena DOUBLE SERVICE s. r. o., jako

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

odběratel DR Technik), fakturu – daňový doklad č. 2015-73 vystavenou dne 3. 8. 2015 (jako dodavatel uvedena DOUBLE SERVICE s. r. o., jako odběratel DR Technik), fakturu – daňový doklad č. 2015/002 vystavenou dne 23. 1. 2015 (jako dodavatel uvedena MTV Trade s. r. o., jako odběratel DR Technik), fakturu – daňový doklad č. 201508 vystavenou dne 26. 8. 2015 (jako dodavatel uvedena LESE Group, s. r. o., jako odběratel DR Technik), fakturu – daňový doklad č. 2015-88 vystavenou dne 30. 9. 2015 (jako dodavatel uvedena DOUBLE SERVICE s. r. o., jako odběratel DR Technik), fakturu – daňový doklad č. 2015/020 vystavenou dne 19. 10. 2015 (jako dodavatel uvedena MTV Trade s. r. o., jako odběratel DR Technik), smlouvu o pronájmu stavebních strojů a mechanizací ze dne 11. 11. 2015 (jako pronajímatel uvedena DOUBLE SERVICE s. r. o., jako nájemce DR Technik), dodací list ze dne 3. 8. 2015 k faktuře č. 201573, dodací list ze dne 23. 1. 2015 k faktuře č. 2015002, dodací list ze dne 26. 8. 2015 k faktuře č. 201508, dodací list ze dne 30. 9. 2015 k faktuře č. 201585 a dodací list ze dne 19. 10. 2015 k faktuře č. 2015020.

105. V dalším textu bodu [23] žaloby pak žalobce rozvinul názor o tom, že *„veškeré pochybnosti správce daně byly v dalším průběhu daňové kontroly odstraněny, když dne 26. 6. 2019 poskytla společnost DR Technik s.r.o. podrobné vyjádření včetně příloh.“* (tento závěr v jeho „základní“ podobě z úvodu bodu [23] rovněž trpí absencí konkrét, neboť soud tu postrádá jakoukoliv specifikaci toho, co žalobce považuje z vyjádření DR Technik za vyvracející pochybnost správce daně).
106. Žalobce tvrdil, že z vyjádření DR Technik a jeho příloh je zřejmé, že *„předmětná společnost zde jednak vysvětlila formální vady smluv a zejména jednoznačně potvrdila spolupráci se žalobcem v plném rozsahu tak, jak ji tvrdí žalobce“*, když specifikoval, že a) DR Technik potvrdil spolupráci s žalobcem v letech 2016 a 2017, b) pronájem strojů (techniky) byl výhradně bez obsluhy, c) popsal způsob doplňování PHM a ostatních kapalin do strojů, d) popsal průběh spolupráce – zajišťování servisních prohlídek, údržby a doplňování kapalin, e) uvedl, že v roce 2016 vystavil na žalobce šestnáct daňových dokladů a v roce 2017 deset daňových dokladů, f) vysvětlil pochybnosti správce daně ohledně sídla a ustanovení občanského zákoníku, g) ohradil se proti tvrzením správce daně, že by neměl žádná přijatá zdanitelná plnění, kterými by mohl provádět uskutečněná plnění pro žalobce a h) doložil daňové doklady za pořízení strojů a stavební techniky a ch) uvedl ke každému z nich konkrétní kontrolní hlášení a zdaňovací období, ve kterých byly tyto daňové doklady z jeho strany uplatněny. To vše, dle žalobce, rezultovalo v kategorický závěr o tom, že *„dodavatel DR Technik tedy jednoznačně potvrdil uskutečnění zdanitelných plnění pro žalobce tak, jak je žalobce tvrdil a prokázal v předchozím průběhu daňové kontroly.“*
107. Soud se však s takovým závěrem neztotožnil.
108. Předně, to, že se DR Technik jako dodavatel vůči čemukoliv ohrazuje, nikterak nezpochybňuje závěry správce daně. Stejně jde říci i o fakturách vystavených žalobci a daňových dokladech za pořízení strojů a stavební techniky. Ani ty totiž bez dalšího nedokládají průběh deklarovaných plnění za situace, kdy správce daně podrobně vyjevil řadu skutečností, které žalobcova tvrzení stran oněch plnění vážně zpochybnily (v podrobnostech viz napadené rozhodnutí). Vystavená faktura je listinou, která je písemným tvrzením určité skutečnosti (plnění), ale sama o sobě zrealizování takového plnění nepotvrzuje. Doklady za pořízení strojů a techniky dokládají pouze to, že DR Technik takové stroje nakoupila. A rovněž tvrzení o existující spolupráci bez dalšího ve světle řady argumentů správce daně nepotvrzuje deklarované transakce.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

109. Žalovaný v napadeném rozhodnutí zpochybnil/vyvrátil i další tvrzení, která měla dle žalobce „jednoznačně potvrdit uskutečnění zdanitelných plnění pro žalobce tak, jak je žalobce tvrdil a prokázal v předchozím průběhu daňové kontroly.“
110. DR Technik v odkazovaném vyjádření vskutku uvedla, že předmětná technika byla poskytována „vždy se všemi náplněmi a tedy i s plnou nádrží PHM.“ Podmínky zapůjčení byly uvedeny v půjčovním řádu, který měl být přílohou vyjádření. Jak tomu bylo doopravdy, vyjevilo žalovaný v bodě [37] napadeného rozhodnutí následovně: „Tento půjčovní řád však nepředložila společnost DR Technik s.r.o. ani odvolatel, přestože k tomu byl správcem daně vyzván výzvou č. j. 1567643/19/2701-60561-607229 ze dne 29. 7. 2019.“ Žalobce s tímto závěrem nepolemizoval, a lze tedy uzavřít, že ani tímto tvrzením žalobce neprokázal fakticitu plnění.
111. Žalovaný se přesvědčivě vypořádal (bod [46] napadeného rozhodnutí) i s obsahem svědecké výpovědi D. S. zaznamenané v protokolech správce daně ze dne 2. 8. 2019, č.j. 1575961/19/2701-60561-604041, a ze dne 26. 9. 2019, č.j. 1727741/19/2701-60561-607229. Uvedl mj. toto: „Odvolací orgán ke svědecké výpovědi D. S. (...) uvádí, že svědek předmětnou obchodní spolupráci potvrdil, předkládal však pouze obecná tvrzení a konkrétní skutečnosti buď neznal, nebo odmítal uvést, a to přestože by danými informacemi jakožto jediný jednatel a jediný společník společnosti DR Technik s. r. o. v rozhodném období disponovat měl a přestože minimálně některé znal, jak je patrné z jeho odpovědi na otázku, kdy, kde a komu za společnost DOUBLE SERVICE s.r.o. vrátil stroje, její následnou anulaci po poradě se svou právní pomocí a uvedení zcela jiné odpovědi. Přestože svědek předkládal pouze obecná tvrzení, tato buď nekorespondují s důkazními prostředky, nebo jsou s nimi dokonce zcela v rozporu, což tvrzení D. S. znevěhodňuje. Konkrétně s dalšími důkazními prostředky nekoresponduje jeho tvrzení o existenci písemné evidence o opravách a provozu strojů a vozidel a předávacích protokolů o předání dokumentace a klíčů ke strojům a vozidlům, které nebyly správcem daně předloženy, přestože k předložení takových důkazních prostředků byla společnost DR Technik s.r.o. správcem daně vyzvána (...). Co se týče rozporu s dalšími důkazními prostředky, tak tvrzení D. S. o předávání strojů M. H. je v rozporu s tvrzením M. H., který toto dementoval (...). Co se týče předcházejícího tvrzení D. S. jménem společnosti DR Technik s. r. o. o absenci zajištění pohonných hmot do strojů a vozidel, jejichž pronájem tato společnost fakturovala odvolateli (...), toto je v rozporu jednak s odvolatelem předloženými smlouvami, dle nichž měla společnost DR Technik s. r. o. odvolateli v pronajatých strojích a vozidlech doplňovat veškeré provozní kapaliny, včetně pohonných hmot (...), a zejména pak s tvrzením odvolatele při zahájení daňové kontroly, dle něhož mj. pohonné hmoty pro stavební stroje nakupovala společnost DR Technik s. r. o. (...). Co se týče vysvětlení D. S. k uvedení nesprávného sídla společnosti DR Technik s. r. o. a nesprávného právního předpisu na smlouvách o nájmu dopravních prostředků (...), které bylo zopakováno i při jeho svědecké výpovědi, odvolací orgán uvádí, že z ekonomických důvodů jistě lze použít staré předtištěné formuláře obsahující neaktuální údaje, nijak to však nevysvětluje, proč v nich tyto údaje nebyly opraveny (např. ručně). Odvolací orgán však zároveň dodává, že tyto neaktuální údaje nebyly zdaleka jedinými skutečnostmi zakládajícími pochybnosti správce daně stran těchto smluv (...) a už vůbec ne jedinými skutečnostmi zakládajícími pochybnosti správce daně o souladu odvolatelem deklarovaného stavu se skutečností (...).“
112. Soud ze správního spisu ověřil obsah výpovědi D. S. a v plné míře přitakal resumé vyjevenému v bodu [47] napadeného rozhodnutí, totiž že „že k odstranění pochybností správce daně a unesení důkazního břemene odvolatelem na základě provedení svědecké výpovědi D. S. ani na základě vyjádření společnosti DR Technik s.r.o. nedošlo, naopak dle odvolacího orgánu tyto důkazní prostředky s ohledem na nesoučinnost D. S., jeho obecná tvrzení, jejich změnu,

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

nesoulad či rozpor s dalšími důkazními prostředky pochybnosti sdělené správcem daně o materiálních a personálních zdrojích deklarovaného dodavatele k uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění pro odvolatele a v důsledku o jejich samotném uskutečnění umocňují.“

113. Následující bod [25] žaloby pak obsahuje polemiku s odůvodněním napadeného rozhodnutí, a to formou povětšinou citací jednotlivých vět z napadeného rozhodnutí, příp. vlastní žalobcovou formulací závěrů žalovaného. Taková argumentace však nemohla obstát.
114. Soud předesílá, že judikatura správních soudů se ustálila na závěru, že není úkolem soudů rozhodujících ve správním soudnictví zevrubně vypořádávat každou větu žaloby. Podstatné je, aby soud řádně vyjevil, co z jeho pohledu v přezkumu obstálo – zda argumentace správního orgánu, nebo argumentace žalobní. V souzené věci obstála argumentace správního orgánu. Ten totiž v bodech [26] až [48] odůvodnění napadeného rozhodnutí (deset stran textu) zevrubně, logicky a přezkoumatelně uvedl, co vytýká žalobci a dospěl ke správnému závěru, že *„žalobce neprokázal, že deklarovaná zdanitelná plnění skutečně přijal, že je přijal od deklarovaného dodavatele, tedy DR Technik, a že je použil v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování plnění ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH. Žalobce tak neprokázal splnění podmínek ve smyslu § 72 ZDPH pro uznání předmětného nároku na odpočet DPH za specifikovaná zdaňovací období.“* Oproti tomu žalobce kontruje obecnými tvrzeními, jednotlivými větami/souvětími z napadeného rozhodnutí vyňatými z kontextu a především opomíjejícími nosné myšlenky argumentace žalovaného. Soud v podrobnostech odkazuje na příslušné pasáže napadeného rozhodnutí a konstatuje nedůvodnost předmětných žalobních tvrzení.

Zdanitelná plnění od dodavatele DR Technik- invest

115. Stran námitek týkajících se přijatých zdanitelných plnění od dodavatele DR Technik - invest (body [26] – [31] žaloby) soud předně poznamenává, že žalobce dvakrát označil body žaloby číslem 26, a to poslední bod námitek týkajících se plnění přijatých od DR Technik a první bod námitek týkajících se plnění přijatých od DR Technik-invest. Soud pro přesnost uvádí, že body žaloby označoval tak, jak to učinila žalující strana.
116. Soud rovněž předesílá, že i v případě těchto žalobních tvrzení je třeba vycházet ze základní podmínky možného žalobního úspěchu, a to je konkretizace žalobního bodu.
117. Žalobce, v rámci tvrzení týkajících se zdanitelných plnění od DR Technik-invest, nejprve zopakoval, co je předmětem jeho činnosti a jaké daňové doklady přijal od DR Technik - invest (bod [26] žaloby). Dále následoval výčet dokumentů, které žalobce na podporu svých tvrzení předložil správci daně (bod [27] žaloby).
118. Poté (bod [28] žaloby) žalobce nejprve vyjevil výtky správce daně a učinil závěr, že *„veškeré tyto pochybnosti správce daně byly v dalším průběhu daňové kontroly odstraněny, když dne 26. 6. 2019 poskytla společnost DR Technik - invest s.r.o. vyjádření, které správce daně do spisu zaevidoval pod č.j.: 1441917/19/2701-60561-604041.“*
119. V dalším textu bodu [28] žaloby pak žalobce namítal, že z vyjádření DR Technik - invest vyplývá, že *„1) dodavatel potvrdil spolupráci s žalobcem v roce 2017, 2) dodavatel předložil předávací protokoly k jednotlivým etapám 1-11 dle rámcové smlouvy, 3) dodavatel vysvětlil, že se jednalo o ruční práce – mechanické čištění nánosu bahna, zametání a ruční přesun hmot, kontrola byla prováděna vizuálně a prostřednictvím předávacích protokolů byl odsouhlasený počet hodin, pracovníků a dnů – tzn. údajů pro budoucí fakturaci, která byla provedena na konci roku 2017 po dohodě obou stran a na základě rámcové smlouvy o poskytování služeb ze dne 9. 4. 2017 (viz článek III této smlouvy, kterou dodavatel také předložil v příloze), 4) dodavatel předložil*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

mapu, ve které jsou vyobrazené předmětné etapy, 5) dodavatel předložil seznam zaměstnanců (včetně jejich data narození a čísla pasu), kteří prováděli předmětné práce a které měl dodavatel k dispozici od jeho dodavatele (neplátce DPH). Jednalo se přitom o 20 osob.“

120. I zde žalobce učinil kategorický závěr spočívající v tvrzení, že v kontextu s výpovědí D. S. „DR Technik - invest jednoznačně potvrdil uskutečnění zdanitelných plnění pro žalobce tak, jak je žalobce tvrdil a prokázal v předchozím průběhu daňové kontroly“ s tím, že žalobce „nedisponoval vlastními zaměstnanci, využil k plnění svých závazků společnost DR Technik-invest, která pracovníky zajistila.“ Správce daně dle žalobce nevysvětlil, jak by žalobce (resp. jeho jednatel) mohl být schopen vykonat tyto rozsáhlé práce sám, když během asi tří měsíců bylo nutné v rámci projektu „Obnova odvodňovacích systémů v Karlovarském kraji“ vyčistit přibližně dva kilometry dlouhou trasu podél silnice po obou jejích stranách. Poté, v bodě [30] žalobce opět přistoupil k akcentaci dílčích závěrů žalovaného, které zpochybňoval, a dovozoval z toho, že je chybný názor správce daně o neprokázání fakticity tvrzeních plnění.
121. Soud se neztotožnil ani s těmito závěry.
122. Žalovaný předně konstatoval (body [50] a [51] napadeného rozhodnutí), co vzbudilo pochybnosti správce daně stran žalobcem přijatých zdanitelných plnění od DR Technik - invest (obecné a nekonkrétní vymezení rozsahu a předmětu plnění, nemožnost jejich přiřazení ke konkrétním zakázkám odvolatele, zjištění svědčící o nestandardnosti podnikání DR Technik-invest), aby vyslovil údiv (bod [52] žaloby) nad tím, že žalobce dostatečně neprověřoval ekonomickou situaci svého dodavatele a jeho personální zdroje, což obzvlášť vyniká ve světle toho, že DR Technik - invest byla v rozhodném období ovládána jedinou osobou, která své finanční závazky neplnila řádně a včas. Tato skutečnost byla zjištělná pouhým náhledem do veřejného rejstříku, kde bylo možno dohledat i to, že byl vydán exekuční příkaz k provedení exekuce postižením obchodního podílu jediného společníka této společnosti D. S., který byl, stejně jako v případě DR Technik, jediným jednatelem těchto společností.
123. Soud k tomu konstatuje, že žalobce sice neměl povinnost zjišťovat a ověřovat informace stran vlastního dodavatele, nicméně sám se tím vystavil riziku komplikací pro případ, že by došlo ke zpochybnění předmětných plnění. A přesně k tomu v souzené věci došlo.
124. Dále, tvrdí-li žalobce, že „pochybnosti vyplývající z komunikace správce daně s dodavatelem (...) byly v dalším řízení rozptýleny (v rámci doplňující odpovědi dodavatele ze dne 26. 6. 2019)“, pak soud konstatuje, že nic takového se nestalo.
125. Ony „pochybnosti vyplývající z komunikace správce daně s dodavatelem“ jsou vylíčeny v bodech [54] a [55] napadeného rozhodnutí. Zde je uvedeno mj. to, že správce daně vyzval DR Technik - invest k předložení důkazních prostředků k identifikovaným daňovým dokladům vystaveným pro žalobce. Pro případ, že bylo plnění společnosti DR Technik - invest pro žalobce zajišťováno dodavatelsky, byla tato společnost vyzvána také k předložení přijatých daňových dokladů, včetně souvisejících listin, kterými jí dodavatel vyúčtoval dané plnění.
126. DR Technik - invest na výzvu správce daně reagovala (písemnostmi ze dne 19. 11. 2018, č. j. 1939006/18 a č.j. 1958649/18), avšak pouze formálně a fakticky správci daně požadovanou součinnost neposkytla. Žádné z výzvou požadovaných písemností správci daně neposkytla a předložila pouze daňové doklady, které v prosinci 2017 vystavila pro žalobce, jejichž předložení ovšem správce daně nepožadoval. Společnost DR Technik - invest rovněž

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

konstatovala, bez uvedení souvislosti s výzvou požadovanými písemnostmi, že u ní právě probíhá daňová kontrola mj. za zdaňovací období prosinec 2017, kdy vystavila předložené daňové doklady pro odvolatele. Dále uvedla, že další požadované informace dodá správci daně později, neboť s ohledem na velký objem dokladů tyto není z časových důvodů schopna ve lhůtě stanovené správcem daně zajistit.

127. DR Technik - invest ani po prodloužení lhůty k předložení specifikovaných písemností správci daně požadovanou součinnost neposkytla, reagovala opět pouze formálně a nepředložila žádné důkazní prostředky. Uvedená společnost uvedla, že v předchozí reakci správci daně sdělila, že není možné požadované doklady v nejbližší době zaslat a řádně svůj postoj zdůvodnila.
128. Soud na základě těchto skutečností, žalobcem nerozporovaných, v souladu s žalovaným učinil mezitímní závěr, že DR Technik - invest reagovala na výzvu správce daně účelově a nikterak nevysvětlila neposkytnutí součinnosti.
129. Žalovaný se vypořádal i s obsahem písemnosti DR Technik - invest ze dne 26. 6. 2019 zaevidované pod č.j. 1441917/19, a to v bodu [61] napadeného rozhodnutí. Konstatoval, že v oné písemnosti byl uveden seznam zaměstnanců identifikovaných jménem, příjmením, datem narození a číslem pasu (všichni cizinci), které měl této společnosti poskytnout k provedení služeb pro žalobce její dodavatel, neplátce DPH. Dodavatele těchto pracovníků však DR Technik - invest neuvedla. V písemnosti ze dne 26. 6. 2019 byla dále označena místa na internetové stránce www.mapy.cz, kde měly deklarované práce, resp. služby probíhat. Předložena byla rovněž rámcová smlouva předložená již dříve žalobcem a sedm písemností nazvaných „Podklady k předávacímu protokolu a závěrečné fakturaci“. Ohledně rámcové smlouvy uzavřené mezi žalobcem a DR Technik - invest byl konstatován (bod [57] napadeného rozhodnutí) její předmět (poskytnutí služeb na akci „Obnova odvodňovacích systémů v Karlovarském kraji na silnici I. třídy“) týkající se prací v oblasti ruční údržby komunikací na silnicích (v jedenácti etapách) spočívajících v udržování čisté komunikace za každých okolností (přiměřených), ruční čištění komunikací od mechanických nečistot a nánosů dle dispozic, a to na určeném úseku silnice, po určitou dobu, v předem dohodnutých termínech a kvalitě, s cílem zajistit čistou komunikaci při provádění stavební či zemní práci. Tyto služby měla DR Technik - invest poskytovat odvolateli na základě jeho ústních, případně e-mailových objednávek. Cena byla sjednána na 300 Kč za jednu odpracovanou hodinu při ruční údržbě komunikace pomocí rýžového koštěte, hrabla, hrábí a lopaty nebo při ručním přesunu hmot. V případě navýšení objemu prací (služeb) nad rámec provedených a dohodnutých služeb bylo dojednáno provedení vzájemně odsouhlaseného doúčtování. Jako povinnosti odvolatele byly zakotveny včasné (2 dny) oznamování místa a doby trvání jednotlivé etapy (termín ukončení požadovaných služeb), zajištění místa (dopravního značení) pro pracovníky společnosti DR Technik - invest a úhrada za provedené práce na základě vystavených daňových dokladů. Jako povinnosti DR Technik - invest byly zakotveny včasné, úplné a kvalitní provádění požadovaných služeb, garance ceny, pokud se smluvní strany nedohodnou jinak, garance dostatečného množství pracovníků na požadované práce, zajištění bezpečnostních vest a pracovních pomůcek pro pracovníky, vyhotovení předávacích protokolů a vedení stavebního deníku. Žalovaný rovněž připomněl (bod [56] napadeného rozhodnutí), že správce daně prověřoval, zda DR Technik - invest neuskutečňovala deklarovaná plnění pro žalobce skrze zaměstnávání cizinců, avšak dle sdělení Úřadu práce ČR tato společnost nebyla vedena jako zaměstnavatel cizinců, nebylo jí vydáno žádné rozhodnutí o povolení k zaměstnání a ani od ní nebyla přijata informace o nástupu cizinců do zaměstnání. Dle sdělení České správy sociálního zabezpečení měla DR

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

Technik - invest v roce 2017 pouze jednoho zaměstnance, a to D. S. (ode dne 1. 7. 2016), který byl v rozhodném období zároveň jediným jednatelem a společníkem DR Technik - invest (i DR Technik).

130. Shrnutí, písemnost DR Technik – invest ze dne 26. 6. 2019, č.j. 1441917/19, rozhodně nemohla rozptýlit pochybnosti správce daně. Seznam pracovníků, aniž bylo zřejmé, či zaměstnanci to jsou, a bylo tak znemožněno jakkoliv ověřit, zda se skutečně podíleli na realizaci plnění, a dále označení míst na webových stránkách a podklady k předávacímu protokolu a závěrečné fakturaci nikterak neprokazují fakticitu poskytovaných plnění (ani to, kdo a komu tato plnění poskytl). Jde o pouhé indicie, které v kontextu s vyjevenými pochybnostmi ani zdaleka nepředstavují podklady pro závěr o uskutečnění plnění, tak jak byla deklarována.
131. Pokud jde o rámcovou smlouvu, její relativnost (ve vztahu k prokázání uskutečnění plnění) je dána už tím, že se jedná o smlouvu rámcovou, tedy do značné míry obecnou, která vytváří určitý rámec smluvních práv a povinností. Jak žalovaný správně poznamenal (bod [53] napadeného rozhodnutí), „*správce daně ve vztahu k deklarovaným přijatým zdanitelným plněním odvolatele od společnosti DR Technik - invest s. r. o. identifikoval celou řadu vážných a důvodných pochybností ve smyslu ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu o souladu odvolatelem deklarovaného stavu se skutečností.*“ Za tohoto stavu věci nemohla rámcová smlouva jednoznačně potvrdit žalobcova tvrzení v daňovém řízení. Světlo do věci mohly přinést např. svědecké výpovědi. Bohužel pro žalobce, svědecká výpověď D. S. uskutečněná dne 26. 9. 2019 (protokol č.j. 1727741/19/2701-60561-607229) takové světlo do věci nevněsla.
132. Její průběh je popsán v bodu [62] napadeného rozhodnutí. Stran spolupráce žalobce s DR Technik - invest D. S. uvedl, že jejím předmětem je obnova odvodňovacích systémů v Karlovarském kraji, konkrétně pomocné práce v podobě ruční údržby komunikace, čištění komunikace od bahna a nečistot, zametání a ruční přesun hmot. Dále uvedl, že jeho dodavatelem pracovníků byla na základě písemné smlouvy společnost DS CORPORATION s.r.o., která mu sdělila jména a identifikační údaje těchto pracovníků, kteří se na místo určení dostávali vlastními prostředky. D. S. nezjišťoval, zda tyto osoby pracovaly na daných zakázkách pro žalobce, a nebyl schopen uvést, jak často dohlížel na najaté pracovníky (pro žalobce). Svědek rovněž konstatoval, že na stavbě nebyl a neví tedy ani, kdo těmto pracovníkům zadával konkrétní práce. Nedokázal specifikovat pracovní dobu pracovníků, jen obecně uvedl, že jim začátek pracovní doby určoval vždy někdo na stavbě a délka pracovní doby se odvíjela od požadavku na stavbě v konkrétní den. Svědek docházku pracovníků neevidoval, to činil jednatel žalobce. Svědek s žalobcovým jednatelem domlouval pouze počet zaměstnanců, a to telefonicky. Svědek potvrdil, že kontrolu prací neprováděla DR Technik-invest, neboť to nebyla jeho věc, nýbrž žalobcova. Uvedl také, že nebylo jeho povinností vést stavební deník a také ho nevedl. Nedostatky se řešily telefonicky, případně příjezdem svědka na stavenišť. Ohledně nesouladu mezi předávacím protokolem a podklady k předávacímu protokolu a závěrečnou fakturací svědek uvedl, že předávací protokol je pouze obecný protokol, který byl přílohou smlouvy, přičemž po dokončení prací byly vyhotoveny dle reálného počtu etap předávací protokoly určené k fakturaci. K důvodu zahrnutí úhrad za násady ke košťatům, lopatám, ochranné prostředky (rukavice) apod. do fakturace, když smluvní cena plnění byla stanovena za 1 odpracovanou hodinu a úhrada pracovních pomůcek nebyla sjednána, svědek uvedl, že k tomu prostě došlo a že se tak dohodli s jednatelem odvolatele. Ke správcem daně požadovaným důkazním prostředkům specifikovaným ve výzvě správce daně ze dne 6. 11. 2018 uvedl, že je předloží později, avšak neučinil tak.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

133. Správce daně neustal pouze u výpovědi D. S., avšak konfrontoval jeho tvrzení s listinami předloženými společností DS CORPORATION s.r.o., z nichž zjistil, že DS CORPORATION s.r.o. fakturovala společnosti DR Technik - invest pronájem pracovníků v období duben až prosinec 2017 na základě rámcové smlouvy, jejíž přílohou byl společností DR Technik - invest uvedený seznam pracovníků-cizinců. Tato smlouva byla za obě společnosti (tedy DR Technik - invest a DS CORPORATION s.r.o.) podepsána D. S., který byl v rozhodném období jednatelem i společníkem obou těchto společností. Další správcem daně požadované důkazní prostředky v podobě pracovních či jiných smluv, mzdových listů, výkazů odpracovaných hodin zaměstnanců či přijatých faktur za práci deklarovaných pracovníků společnost DS CORPORATION s.r.o. nepředložila, přestože k tomu byla vyzvána výzvou správce daně. Dále bylo správcem daně zjištěno, že v přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2017 deklarovala DS CORPORATION s.r.o. průměrný počet zaměstnanců ve výši 0 a ve vybraných údajích z výkazu zisku a ztráty pro podnikatele – druhové členění, v plném rozsahu ke dni 31. 12. 2017, nevykázala žádné mzdové náklady. Správce daně dále od ČSSZ zjistil, že společnost DS CORPORATION s.r.o. neprochází centrálním registrem plátců ČSSZ, tedy nevykazuje žádné zaměstnance. Úřad práce ČR pak správci daně sdělil, že nemá žádné informace o cizincích pracujících v roce 2017 pro DS CORPORATION s.r.o. Stran cizinců, které měla DS CORPORATION s.r.o. poskytnout DR Technik-invest, správce daně od Policie ČR zjistil, že dle dostupných evidencí žádná z těchto osob v období duben až prosinec 2017 v ČR nepobývala (v podrobnostech viz bod [63] napadeného rozhodnutí).
134. Lze tedy uzavřít, že výpověď D. S. rozhodně nebyla tím, co by jakkoliv mohlo rozptýlit pochybnosti správce daně v dané věci, spíše naopak. I v tomto případě žalobce staví vlastní argumentaci v podstatě na fragmentech, které nemohou konkurovat opět zevrubné, logické, souvislé a přezkoumatelné argumentaci žalovaného vyjevené v bodech [49] až [68] napadeného rozhodnutí (sedm stran textu). I tu se proto soud ztotožnil s žalovaným v tom, že žalobce na základě provedeného dokazování neunesl své důkazní břemeno, neodstranil pochybnosti správce daně a neprokázal, že deklarovaná zdanitelná plnění skutečně přijal, že je přijal od deklarovaného dodavatele (DR Technik-invest) a že je použil v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování plnění ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH. Žalobce tak neprokázal splnění podmínek ve smyslu § 72 ZDPH pro uznání předmětného nároku na odpočet DPH. Soud v podrobnostech odkazuje na příslušné pasáže napadeného rozhodnutí a konstatuje nedůvodnost předmětných žalobních tvrzení.

Zdanitelná plnění od dodavatele M. K.

135. Žalobce, v rámci tvrzení týkajících se zdanitelných plnění od M. K., nejprve zopakoval, jaké daňové doklady přijal od uvedeného dodavatele, a vyjevil dokumenty, které na podporu svých tvrzení předložil správci daně (bod [32] žaloby). Poté (bod [34] žaloby) žalobce nejprve vyjevil výtky správce daně a učinil závěr, že *„jediným argumentem správce daně je absurdní tvrzení, že některé dokumenty (smlouvy a předávací protokoly) považuje za účelově dotvořené“*, přičemž *„argumentace správce daně je pak značně nesrozumitelná.“*
136. Za nesrozumitelná považuje žalobce tvrzení vyjevená zejména v bodě [73] napadeného rozhodnutí. Tu lze jen odkázat nejen na samotný bod [73] napadeného rozhodnutí, ale rovněž na vyjádření žalovaného k žalobě, kde je v bodě [32] uvedeno toto: *„Žalobce (...) tuto složitost konstruuje pouze (...) vytrháváním jednotlivých částí vět z celkového kontextu. Při čtení předmětného bodu v textu žalobou napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé, jaké pochybnosti v důkazních prostředcích žalovaný zkonstatoval. Tyto je pak třeba hodnotit ve vzájemné souvislosti,*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

přičemž výsledkem je, že předložené daňové doklady ani objednávku s rámcovými smlouvami vůbec nic nespojuje. Na daňových dokladech není odkaz na konkrétní smlouvu, není zde konkretizováno plnění, přičemž pod stavební práce lze zahrnout sotva polovinu činností vymezených ve smlouvách, neodpovídají částky. Není tedy z čeho usuzovat, že tyto daňové doklady a rámcové smlouvy spolu nějakým způsobem souvisí a že tedy tyto mohou doložit deklarovaný stav.“

137. Rovněž soud je toho názoru, že žalobce rezignoval na tvrzení reagující na kompletní a věcnou argumentaci žalovaného. Ta je vyjevena na přibližně čtyřech stranách (body [69] – [77]) napadeného rozhodnutí. Žalovaný uvedl (body [70] a [71] napadeného rozhodnutí), že pochybnosti správce daně založil obsah daňových dokladů, kde byl nedostatečně vymezen rozsah plnění a nebylo z nich zřejmé, kde, kdy a jaké konkrétní práce M. K. pro žalobce vykonával, zda při nich využíval dopravní prostředky a spotřebovával materiál. Tyto skutečnosti nebyly zřejmé ani z objednávky vystavené dne 1. 1. 2017, na kterou daňové doklady odkazovaly, neboť v té bylo pouze uvedeno, že žalobce objednává od M. K. zednické, zemní, stavební, pomocné a dokončovací práce pro rok 2017 včetně dopravy a materiálu s tím, že fakturace proběhne vždy po vzájemném odsouhlasení. Správce daně vyzval M. K., aby mu předložil písemnosti, ze kterých bude zřejmé, kdy, kde a jaké konkrétní stavební práce pro žalobce vykonával a těmito daňovými doklady fakturoval, písemnosti o provozu dopravních prostředků a stavebních strojů, pokud dopravní prostředky a stavební stroje používal (např. kniha jízd), soupis materiálu, který byl při stavebních pracích spotřebován, a listiny, ze kterých bude zřejmé, zda a kdy došlo k odsouhlasení rozsahu provedených prací. M. K. ve stanovené lhůtě nijak nereagoval, na telefonickou urgenci předložil správci daně smlouvy, předávací protokoly a fotografie. Tyto důkazní prostředky byly následně předloženy i žalobcem.
138. Žalovaný dále konstatoval (bod [72] napadeného rozhodnutí), že všechny předložené smlouvy jsou rámcovými smlouvami o poskytnutí služeb týkající se stavebních a dokončovacích prací uzavřené žalobcem a Michalem Kotkem. Následoval popis předmětů smluv s tím, že ke každé smlouvě byl přiložen předávací protokol uzavřený mezi žalobcem a M. K., v němž předmět plnění koresponduje vždy s příslušnou smlouvou a je předán bez závad a nedodělků. Na žádném z těchto předávacích protokolů nebylo vyplněno jeho číslo, resp. je uvedeno ve znění „XXX 2017“, a na všech je uvedeno (přes rozdílný předmět plnění) název dokumentu „Predavaci_protokol Kotek Andělská Hora“.
139. Následoval kruciólní bod [73] napadeného rozhodnutí, kde žalovaný vyjevil to zásadní, co považoval on i správce daně za zpochybňující žalobcova tvrzení stran uskutečnění předmětných plnění. Soud nepovažuje tam uvedenou argumentaci za iracionální, formalistickou či vykonstruovanou, neboť vše, co bylo uvedeno v bodu [73] napadeného rozhodnutí je třeba komplexně posuzovat i s výtkami a pochybnostmi označenými v bodech [74 a [75] napadeného rozhodnutí (na které soud v podrobnostech rovněž odkazuje). I v tomto případě proto soud konstatuje nedůvodnost žalobního bodu, resp. souhlasí se závěrem žalovaného o tom, že „správcem daně identifikované pochybnosti o obsahu a rozsahu odvolatelem deklarovaných přijatých stavebních prací od M. K. a jejich použití v rámci ekonomických činností odvolatele pro účely uskutečňování plnění ve smyslu ust. § 72 odst. 1 ZDPH nebyly na základě předložených důkazních prostředků odstraněny, naopak byly dle odvolacího orgánu vzhledem k uvedenému umocněny.“

Absence postupu dle § 115 odst. 2 daňového řádu

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

140. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu platí: „*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. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*“
141. Je zřejmé, že k postupu podle § 115 odst. 2 daňového řádu je odvolací orgán povinen přistoupit a) provádí-li dokazování, nebo b) dospěje-li k odlišnému právnímu závěru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Žalobce byl toho názoru, že v jeho věci došlo k tomu, že žalovaný v rámci odvolacího řízení hodnotil důkazy jinak než správce daně v rámci daňové kontroly, a neseznámil s tímto hodnocením žalobce. Namítal, že tak došlo k druhé ze zákonem předvídaných situací.
142. Soud se s touto námitkou neztotožnil, když v plném rozsahu odkazuje na vyjádření žalovaného stran této žalobní námítky, kterému naopak zcela přitakal. Žalovaný konstatoval (bod [37] vyjádření k žalobě), že se důkazními prostředky zabýval k žalobcovým námitkám a hodnotil důkazní prostředky jednotlivě i v souvislostech v kontextu odvolání, v rámci aplikace právního základu na skutkový stav, na niž pak v rámci vypořádání příslušného odvolacího důvodu stran unesení důkazního břemene odkázal.
143. Za stěžejní soud považuje závěr žalovaného o tom, že „*hodnocení důkazních prostředků přitom neznamená, že žalovaný v pozici odvolacího orgánu opíše skutečnosti uvedené ve zprávě o daňové kontrole, v takovém případě by v konečném důsledku nebylo možné ani o přezkumu hovořit, ale to, že tyto důkazní prostředky kriticky přezkoumá a vlastními slovy se k nim vyjádří*“ s tím, že „*hodnocení, zda určitý důkazní prostředek pochybnosti umocňuje, je pak pouhou nadstavbou hodnocení, které nic nemění na závěru správce daně, že na základě provedeného dokazování k unesení důkazního břemene nedošlo.*“ Žalovaný přesně tak postupoval a soud nemá důvod mu v tomto (ani jiném) směru cokoliv vytknout. Na tom nemůže nic změnit ani žalobcem odkazovaný rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, sp. zn. 1 Afs 438/2017-52. Právní věta rezultující z tohoto rozsudku zní takto: „*Z § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, vyplývá, že provádí-li odvolací orgán v odvolacím řízení dokazování dle § 115 odst. 1 téhož zákona, je povinen daňový subjekt seznámit nejen s výčtem a obsahem provedených důkazů, ale i se závěry, které z nich pro zjištěný skutkový stav dovozuje, resp. s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil.*“ Žalobce však netvrdil, že by žalovaný prováděl v odvolacím řízení dokazování, nýbrž namítal, že žalovaný v rámci odvolacího řízení hodnotil důkazy jinak než správce daně v rámci daňové kontroly. A jak je uvedeno výše, k tomu nedošlo. Žalovaný se zcela ztotožnil se závěrem správce daně o tom, že žalobce na základě provedeného dokazování neunesl své důkazní břemeno, neodstranil pochybnosti správce daně a neprokázal, že deklarovaná zdanitelná plnění skutečně přijal, že je přijal od deklarovaných dodavatelů a že je použil v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování plnění ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH. Žalobce tak neprokázal splnění podmínek ve smyslu § 72 ZDPH pro uznání předmětného nároku na odpočet DPH.
144. Soud proto na základě výše uvedeného dospěl k závěru o nedůvodnosti žaloby, a proto ji podle § 78 odst. 7 soudního řádu správního zamítl.

[V] Náklady řízení

145. Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobci, který

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

ve věci úspěch neměl. Žalovanému správnímu orgánu žádné specifické náklady soudního řízení nevznikly, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 28. 2. 2024

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu