



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce: **PROMITEK, družstvo**, se sídlem Brno, Jarní 898/50, zastoupený Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, advokátem se sídlem Brno, Opletalova 600/6, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 2. 2023, č. j. 30 Af 38/2021 - 122,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 22. 2. 2023, č. j. 30 Af 38/2021 - 122, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 31. 3. 2021, č. j. 11924/21/5300-22442-712851, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci k rukám jeho zástupce, advokáta Mgr. Ing. Tomáše Hobzy, náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši 32 684 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

[1] Finanční úřad pro Ústecký kraj, územní pracoviště v Chomutově (dále též „správce daně“, nebo „finanční úřad“), zahájil u žalobce daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za měsíc prosinec 2017 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění

od společnosti Kation Group s. r. o (dále jen „společnost Kation“). Správce daně došel k závěru, že plnění (třídění papíru a odpadu) od deklarovaného dodavatele nebylo přijato, neboť fakturované práce neměl kdo a ani kde provést (deklarovaný dodavatel služeb neměl provozovnu ani zaměstnance), a žalobce proto nebyl oprávněn k odpočtu daně na vstupu ve smyslu § 72 zákona č. 235/2004, o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, územní pracoviště Brno III, jako místně příslušný správce daně, vydal dodatečný platební výměr ze dne 4. 11. 2019, č. j. 4639775/19/3003-52521-707951, kterým žalobci doměřil DPH ve výši 99 277 Kč. Odvolání žalobce proti tomuto rozhodnutí zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 31. 3. 2021, č. j. 11924/21/5300-22442-712851. Nejvyšší správní soud na tomto místě upozorňuje, že místně příslušným správcem daně žalobce je Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, ačkoliv prakticky všechny úkony prvostupňového správce daně v projednávané věci provedl Finanční úřad pro Ústecký kraj. Rozlišovat v textu mezi oběma finančními úřady není pro posouzení věci jakkoli podstatné. Proto bude v dalším textu užívána zkratka „*finanční úřad*“ nebo „*správce daně*“ pro oba uvedené daňové orgány.

[2] Proti napadenému rozhodnutí podal žalobce žalobu, kterou Krajský soud v Brně nadepsaným rozsudkem zamítl.

[3] Krajský soud se předně zabýval tím, zda na žalobce přešlo v daňovém řízení důkazní břemeno, tzn., zda správce daně vyvrátil věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost žalobcem předložených podkladů. Neztotožnil se s žalobcem, že pochybnosti vyjádřil kvalifikovaně až žalovaný v závěru odvolacího řízení, kdy žalobce už neměl možnost důkazní břemeno unést. Krajský soud upozornil, že už správce daně většinu pochybností popsal (i) ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 15. 5. 2018, č. j. 1473966/18/2504-60561-501289 (dále jen „výzva ze dne 15. 5. 2018“ nebo „prvotní výzva“), která ač byla obecná, byla dostatečně srozumitelná, pokud jde o vyjevení existujících pochybností, a (ii) v seznámení s výsledkem kontrolních zjištění v řízení na prvním stupni. Krajský soud uvedl, že ačkoli nástrojem určeným k vyjádření pochybností je primárně výzva podle § 92 odst. 4 daňového řádu, postup, kdy finanční úřad své pochybnosti doplní či vysvětlí až v seznámení s výsledkem kontrolních zjištění, sice není žádoucí, ale je přípustný, což plyne i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019 - 32. Žalovaný zde už jen vysvětlil, proč žalobce zatím své důkazní břemeno neunesl a v reakci na vývoj důkazní situace doplnil některé své další pochybnosti (zejména nekonstantnost osoby předchozího jednatele společnosti Kation a jejích údajných pracovníků). Ačkoli žalovaný uložil správci daně poměrně rozsáhle doplnit skutková zjištění, nejedná se o nezákonnost, ale o přípustný postup podle § 115 odst. 1 daňového řádu. Neztotožnil se s námitkou žalobce, že bylo dokazování koncentrováno do jediného okamžiku a žalobce tak neměl dostatečný prostor pro navrhování důkazů.

[4] Krajský soud naopak považoval za vadu, že spis správce daně nebyl kompletní a že žalovaný zaslal žalobci až dne 23. 3. 2021 (tj. jen několik dní před vydáním jeho rozhodnutí) celkem 17 souborů do datové schránky, přičemž nepostupoval dle § 115 odst. 2 daňového řádu a neumožnil žalobci se k těmto dokumentům vyjádřit. Krajský soud rozebral 4 typy takto zaslaných příloh: (i) přílohy k úřednímu záznamu o místním šetření u jednoho z deklarovaných dodavatelů - společnosti SUEZ CZ a. s. (dříve SITA CZ a. s., dále jen „SUEZ“), (ii) reakce společnosti SUEZ na výzvu správce daně, kterou potvrdila

pokračování

spolupráci se žalobcem, (iii) záznamy o dvou místních šetřeních u společnosti Kation a u žalobce (včetně fotodokumentace) a (iv) listiny týkající se společnosti Kation. Krajský soud dovodil, že se sice jednalo o pochybení, nikoliv však natolik závažné, aby vyvolalo nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.

[5] K místnímu šetření u společnosti SUEZ formuloval žalobce též další námitky: (i) materiálně šlo o výslech svědka a (ii) úřední záznam byl vyhotoven 21 dnů po provedeném šetření a není ve správné formě, neboť mělo jít o protokol. Krajský soud dovodil, že se nejednalo o výslech svědka ale jen o získání informací o listinách, o čemž mohl být sepsán úřední záznam. K jeho pozdnímu vyhotovení krajský soud uvedl, že to nezpůsobuje jeho nezákonnost, neboť nezasahuje do subjektivních práv žalobce.

[6] Krajský soud dále vyhodnotil jako účelové žalobcem předložené čestné prohlášení pana Ž. (jednoho ze dvou osob dotazovaných finančním úřadem při místním šetření u společnosti SUEZ, pozn. NSS). Podle úředního záznamu a sdělení zástupců společnosti SUEZ, tato společnost nikdy neevidovala *průchody* (tzn. docházku – pozn. NSS) zaměstnanců. S ohledem na to je irelevantní, zda pan Ž. popisoval vztahy uvedené společnosti se žalobcem v roce 2020 (kdy probíhala daňová kontrola), nebo v roce 2017 (tj. v kontrolovaném období). Tomu odpovídá i fakt, že podle smluv se svými odběrateli Hortim-International, spol. s r.o. (dále jen „Hortim“) a SUEZ měl tyto doklady (tj. evidence – pozn. NSS) vytvářet žalobce. Zároveň, pokud snad chtěl žalobce uvést, že společnost SUEZ průchody zaměstnanců přece jen evidovala, mohl si od ní tuto evidenci opatřit a finančnímu úřadu ji předložit. Žalobce ovšem ve skutečnosti žádné konkrétní skutkové tvrzení v souvislosti s čestným prohlášením pana Ž. nevznesl.

[7] Dále se krajský soud zabýval samotným nárokem žalobce na odpočet DPH, přičemž dospěl k závěru, že tento nárok neprokázal. Žalobce předložil doklady, které po formální stránce jeho nárok prokazovaly. Z nich se jeví, že společnost Kation poskytla žalobci službu spočívající v provedení třídících prací. Daňové orgány v průběhu řízení vyjádřily několik pochybností, kterými se snažily věrohodnost žalobcových tvrzení a důkazů zpochybnit. Pro přehlednost je krajský soud zrekapituloval bez ohledu na to, zda je vyjádřil finanční úřad nebo až žalovaný.

[8] První pochybnost vyjádřil finanční úřad ve výzvě k prokázání skutečností a týkala se *míst, kde mělo k plněním dojít*. Tuto pochybnost žalobce v průběhu řízení rozptýlil. Doložil smlouvy se společnostmi Hortim, SUEZ a Centrální kompostárna Brno a.s., podle kterých pro ně vykonával třídění odpadu (respektive od nich měl v nájmu potřebné prostory).

[9] Zadruhé šlo o *pochybnosti ohledně dodavatele Kation*, neboť finančnímu úřadu se nepodařilo k této společnosti zjistit žádné další informace. Společnost na své adrese nesídlí, finančnímu úřadu na jeho výzvy nereaguje. Žalobce správci daně poskytl kontaktní jméno V. B., správce daně se jej pokoušel kontaktovat, leč neúspěšně. V obchodním rejstříku společnosti Kation tato osoba nefiguruje. Dále se finanční úřad pokusil kontaktovat pana Mykolu Hutsala, který byl podle obchodního rejstříku v předmětném období (konkrétně od 22. 8. 2016 do 13. 3. 2019) jednatelem společnosti Kation. Podle vyjádření cizinecké policie tato osoba neměla na území České republiky povolený pobyt a o jejím současném

pobytu nejsou žádné informace. Finanční úřad proto neměl dostatek kontaktních údajů, aby jednatele předvolal, a ani žalobce mu je neposkytl. Tato pochybnost tedy přetrvávala, jakkoli by sama o sobě k odepření nároku na odpočet DPH nestačila.

[10] S uvedeným úzce souvisí třetí pochybnost vyplývající z toho, že *společnost Kation provedení třídících prací pro žalobce nepotvrdila*. Společnost byla nekontaktní a na výzvy finančního úřadu nereagovala. Podle daňového přiznání tato společnost přiznala daň na výstupu (byť daň neuhradila a orgány daňové správy ji musely dodatečně vyměřit) a v kontrolním hlášení poskytnutí služeb žalobci vykazala. Ani tato pochybnost sama o sobě k odepření nároku na odpočet nepostačuje, protože ačkoli společnost Kation finančnímu úřadu neodpověděla, plnění vykazala v daňovém přiznání a kontrolním hlášení. Zřejmě tak mezi žalobcem a touto společností existoval obchodní vztah (minimálně formální). Za této situace proto daňové orgány musely zejména prokázat, že ačkoliv dodavatel Kation plnění formálně přiznal, ve skutečnosti jej vykonat nemohl, nebo že o skutečném vykonání panují značné pochybnosti.

[11] Čtvrtá pochybnost se týkala *faktického provedení prací, u nichž není zřejmé, kdo je ve skutečnosti vykonal*. Dodavatel Kation žádné zaměstnance neměl a nebyl u České správy sociálního zabezpečení (dále jen „ČSSZ“) veden jako zaměstnavatel. Žalobcovy prvotní doklady neobsahují žádná jména zaměstnanců. Až zjišťovací a předávací protokol č. 3/17 (dále jen „zjišťovací protokol“) jich několik nabízí. Zaměstnance uvedené v protokolu se finanční úřad pokusil prověřit až k pokynu žalovaného, avšak bezúspěšně. Práci se nepodařilo ověřit ani místním šetřením, jelikož společnosti SUEZ a Hortim shodně odpověděly, že docházku zaměstnanců neevidovaly, evidenci a bezpečnost práce zaměstnanců třídících odpady měl mít na starosti žalobce. Příslušné dokumenty (evidenci docházky, záznamy o provedených školeních BOZP) žalobce v průběhu celého daňového řízení nepředložil, ani nevysvětlil, co mu v tom brání. Tato pochybnost byla podle krajského soudu stěžejní.

[12] Žalobce chtěl pochybnost o tom, že plnění poskytla společnost Kation prostřednictvím svých pracovníků, rozptýlit výsledkem svědkyň P. O. a I. K., a to v reakci na seznámení se zjištěnými skutečnostmi dne 26. 2. 2021. Ke svědkyním uvedl, že vykonávaly kontrolu pracovníků na pracovišti, řešily otázky BOZP apod. Žalovaný jmenované svědkyně nevyslechl s tím, že jde o účelový důkazní návrh vedený toliko snahou oddálit konec řízení. Krajský soud tento závěr aproboval. Uvedl, že ačkoli se žalovaný i vlastním zaviněním dostal do časové tísně, neboť v době, kdy seznamoval žalobce se zjištěnými skutečnostmi, se již blížil konec lhůty pro vyměření daně a hrozila její prekluze, žalobci muselo být již od první výzvy zřejmé, kam pochybnosti daňové správy směřují. Jeho procesní taktika tak velkou měrou přispěla k tomu, že až v samém závěru odvolacího řízení zjistil, že se ocitl v důkazní nouzi. Další skutečnost, která mluví proti žalobci, je podle krajského soudu překvapivost navrženého důkazu. O osobách, které navrhl jako svědkyně, není v žádném z předložených dokladů ani v žalobcových dosavadních vyjádřeních ani stopa. Věrohodnost důkazního návrhu též snižuje, že žalobce v průběhu řízení nepředložil řadu dokladů, které by měl mít k dispozici, aniž by to jakkoliv věrohodně vysvětlil. Šlo o doklady o legálním pobytu zaměstnanců Kation v České republice a o provedení jejich školení BOZP – těmi by měl disponovat s ohledem na smluvní závazky vůči svým odběratelům. Dále se jednalo o seznamy zaměstnanců a evidenci jejich

pokračování

docházky – pokud je žalobce nemá, nabízí se otázka, jak mohly svědkyně kontrolovat přítomnost zaměstnanců na pracovišti a jak výsledky své kontroly zaznamenávaly. Žalobce nedoložil ani své výpisy z účtu – namísto toho se dožadoval, aby si finanční úřad ověřil provedené platby prostřednictvím výpisů z účtu společnosti Kation. Konečně žalobce nenabídl žalovanému ani soudu plnou moc pro paní K. Kromě toho se celá řada žalobcových tvrzení ukázala jako nepodložená, nebo je nebylo možné ověřit.

[13] Krajský soud tak uzavřel, že žalobce neprokázal přijetí deklarovaného plnění od společnosti Kation. K třídění odpadu nejspíše docházelo, ale kdo tyto třídící práce reálně žalobcovým odběratelům poskytl, se prokázat nepodařilo. Žalobce po celou dobu tvrdí, že on celou věc v podstatě jen zprostředkoval a zaměstnance dodal jeho subdodavatel, společnost Kation. Tomu však dle krajského soudu odporuje řada skutečností, které orgány daňové správy v průběhu daňové kontroly zjistily. I přes svou vlastní důkazní laxnost se žalobce dožadoval, aby žalovaný po zaměstnancích společnosti Kation pátral v databázích ČSSZ a Úřadu práce. Žalobce má přitom podle § 92 odst. 6 daňového řádu povinnost identifikovat osoby, jejichž výsledkem chce něco prokázat. Žalobce podle krajského soudu nikdy nepřišel se skutkovou verzí, podle níž by snad tyto osoby mohly pracovat pro jiného dodavatele než pro Kation, a ten by je tedy evidoval na Úřadu práce a ČSSZ, natož aby k takové verzi předkládal nějaké důkazy. Finanční úřad se na jednotlivé zaměstnance u Úřadu práce a ČSSZ dotazovat nemusel, protože byli dle dokladů spjati jen se společností Kation.

[14] Námitku porušení legitimního očekávání s ohledem na rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 8. 2022, č. j. 26689/22/5300-22442-706033, ve věci DPH za zdaňovací období únor 2018 až červenec 2018 (odpočet byl za obdobných skutkových okolností uznán), které bylo provedeno jako důkaz v řízení před krajským soudem, soud vyhodnotil jako nedůvodnou. Upozornil, že uvedené rozhodnutí vychází oproti nynější kauze z odlišných skutkových zjištění; legitimní očekávání nemohlo založit též proto, že to nepůsobí zpětně (toto rozhodnutí bylo vydáno až po nyní napadeném rozhodnutí). Z hlediska legitimního očekávání by mohlo být relevantní, pokud by žalovaný naopak nejprve žalobci podobný nárok uznal a za následující zdaňovací období nikoliv. Žalovaný navíc v později vydaném rozhodnutí, kde byl vůči žalobci při hodnocení (poněkud odlišné) důkazní situace méně kritický, popsal rozdíly oproti nynější věci. Své povinnosti vysvětlit odlišný výsledek tak dostál.

[15] K námitce porušení neutrality DPH krajský soud uvedl, že ze skutečnosti, že finanční úřad v rámci daňové kontroly nezpochybnil u společnosti Kation daň na výstupu, kterou sama vykazala, nelze ve prospěch žalobce dovozovat ničeho. Pokud by platila žalobcova úvaha, pak by po vystavení dokladu a přiznání daně z něj vyplývající (a dokonce bez ohledu na její uhrazení) již daňová správa nesměla u příjemce zboží nebo služby zpochybňovat fakticitu plnění. Pro tuto úvahu ovšem žalobce nenabízí žádné racionální právní argumenty. S tím do jisté míry souvisí žalobcova námitka, ve které argumentuje rozsudkem Soudního dvora Evropské unie (SDEU) ve věci *Kemwater ProChemie* a na něj navazujícím rozhodnutím rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, č. 4336/2022 Sb. NSS. Podle krajského soudu nemá vůbec smysl uvažovat o tom, že by se na projednávanou věc mohly uplatnit tam

uvedené závěry, neboť žalobce opomíjí, že v nynější kauze nešlo primárně o zpochybnění deklarovaného dodavatele a jeho postavení plátce daně.

[16] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, jejíž důvody podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[17] Stěžovatel po rekapitulaci skutkového stavu a řízení před krajským soudem uvádí, že poukázal na celou řadu nestandardností při vedení nalézacího řízení. Akcentoval především, že až teprve v rámci *Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvy k vyjádření se k odvolacímu řízení* ze dne 5. 2. 2021 (dále jen „Seznámení“) byl obeznámen nejen s hodnocením předložených důkazních prostředků, ale především s tím, že osoby uvedené na zjišťovacím protokolu, jejichž výslech navrhoval již před správcem daně, není možné vyslechnout. Následně mu byla poskytnuta extrémně krátká doba k doplnění dokazování; tak je třeba vnímat i odmítnutí výslechu navržených svědků, neboť po téměř 13 měsících indolence daňových orgánů zbývaly po vyjádření stěžovatele zhruba dva měsíce do uplynutí lhůty pro stanovení daně. Stěžovatel přitom nemůže být odpovědným za procesní postup žalovaného, neboť ten je tím, kdo řízení vede, a bylo na něm, aby řádně a včas provedl a doplnil dokazování. I přes množství předložených důkazů měl stěžovatel za to, že skutkový stav tvrzený žalovaným je nesprávný; stěžovatel svá tvrzení prokázal objednávkami, daňovými doklady, předávacími protokoly, hradil výhradně bezhotovostně (tudíž peněžní transfer je nezpochybnitelný), mezi přijatými a uskutečněnými zdanitelnými plněními existuje přímý a bezprostřední vztah a ze spisového materiálu se podává, že společnosti Kation byla ponechána daň z uskutečněných plnění pro stěžovatele beze změny.

[18] Stěžovatel se domnívá, že z napadeného rozsudku je patrná zjevná animozita krajského soudu vůči němu nebo jeho zástupci, aniž by k tomu byl dán důvod. Namítá, že krajský soud vychází z nesprávně identifikovaného skutkového stavu, zcela přechází důkazní návrhy, které byly vzneseny již v průběhu nalézacího řízení a s nimiž se vypořádal teprve žalovaný. Samotné *extenzivní* doplnění spisového materiálu žalovaným stěžovatel nenapadal, dokonce tento postup kvitoval. Krajský soud však ve svém přezkumu opakovaně překračuje své pravomoci, neboť v mnohém jde zcela nad rámec argumentů rozhodnutí žalovaného, doplňuje jej o vlastní úvahy, jeho závěry jsou významně zkreslené a odporující obsahu spisového materiálu, přičemž v mnohém nedal stěžovateli ani možnost na ně vůbec reagovat. Patrné to je například v odůvodnění, proč se krajský soud ztotožnil s účelovostí navržených výpovědí svědkyň O. a K. Krajský soud v této části posouzení dokonce zcela vědomě přehlíží časový sled pochybností sdělených správcem daně a žalovaným a směšuje jednotlivé subjekty.

[19] Krajský soud dle stěžovatele také nesprávně vymezuje předmět zdanitelného plnění a zcela ignoruje předložené důkazy. Předmět plnění se odvíjel od počtu vytríděného odpadu a nikoli od počtu k tomu určených pracovníků. Krajský soud však akcentuje pouze identifikaci těchto pracovníků, k nimž vyžaduje evidenci jejich docházky; tu nevyžadoval ani žalovaný, neboť se vůbec k předmětu plnění – objemu vytríděného odpadu – nevztahovala. Že si krajský soud nebyl jist předmětem plnění, nakonec odpovídá i to, že v napadeném rozsudku tvrdí, že stěžovatel plnění prakticky zprostředkoval, což

pokračování

neodpovídá žádnému důkazu. Tento závěr je hrubě zkreslující, neboť měl v areálech společnosti SUEZ vlastní pracovníky jako koordinátory (paní P., O.).

[20] Podle stěžovatele krajský soud připustil, že prvotní výzva správce daně byla vadná a existovalo více rovin její interpretace, přičemž se ale zcela bez problému přiklání k rovině výhodné pro správce daně a dovozuje něco, co z ní *a priori* neplyne. Je přitom zákonnou povinností správce daně v souladu se zásadami dobré správy formulovat své výzvy pregnantně a jejich obsah odůvodnit tak, aby o právech a povinnostech z ní plynoucích pro adresáta neexistovaly pochybnosti. O to více to platí v situaci, kdy stěžovatel již v reakci na danou výzvu uvedl, že ji považuje za nezákonnou, neboť obsah pochybností nijak nevyklučuje existenci deklarovaných plnění, která si správce daně mohl ověřit u společnosti Kation. Sama skutečnost, že na adrese realizace deklarovaného plnění nemá společnost Kation ani stěžovatel provozovnu, nejsou natolik silnými pochybnostmi, na jejichž základě by byl správce daně s to unést své důkazní břemeno. To je nakonec zcela v rozporu s judikaturou SDEU, který v rozhodnutí ze dne 4. 6. 2020 C-430/19, ve věci SC C. F. SRL uvedl, že *„zásada daňové neutrality a zásada právní jistoty, musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby byl v případě pouhého nepodloženého podezření vnitrostátní daňové správy ohledně toho, zda skutečně došlo k hospodářským plněním, na jejichž základě byla vystavena daňová faktura, odepřen osobě povinné k dani, která je příjemcem této faktury, nárok na odpočet DPH, pokud tato osoba není schopna předložit kromě uvedené faktury další důkazy, které dokládají, že k hospodářským plněním skutečně došlo.“* Stěžovatel považuje pochybnosti, které nijak nezpochybňují samotnou existenci plnění ani faktickou možnost si toto plnění ověřit, za „blankosměnku“ pro prakticky jakoukoliv výzvu.

[21] Po uvedené výzvě vydal správce daně výsledek kontrolního zjištění (dále jen „VKZ“). V reakci na VKZ stěžovatel opět namítl, že správce daně neunesl důkazní břemeno, neboť se nijak nevypořádal s předloženými důkazy, jejichž hodnocení fakticky v celém VKZ chybělo. Správce daně se soustředil pouze na dílčí zjištění týkající se virtuálního sídla společnosti Kation a její nezaregistrování coby zaměstnavatele. V celém řízení nicméně vůbec společnost Kation vyzvána nebyla. Stěžovatel navrhl provedení výpovědi svědka B. (dle jeho tvrzení šlo o zástupce jednatele společnosti Kation, pozn. NSS) a současně navrhl, aby správce daně provedl na adresách uvedených na daňových dokladech místní šetření, kterým by ověřil faktickou existenci předmětných plnění. Krajský soud tento návrh zcela účelově obrací na provozovny stěžovatele, ačkoliv je patrné, že byly uvedeny jednotlivé adresy, kde docházelo k třídícím pracím. Stěžovatel vycházel z toho, že správce daně vůbec nechápal, co konkrétně bylo předmětem plnění. Na základě telefonického kontaktu s úřední osobou a sdělení č. j. 490391/19/2504-60561-500304 a č. j. 1879737/19/2504-60561-500304 si zástupce stěžovatele ověřil, že správci daně skutečně není známa podstata plnění přijatých od společnosti Kation, stejně jako skutečnost, že ačkoliv stěžovatel odkazoval na řadu důkazů, správce daně je neměl k dispozici. Správce daně nicméně ve VKZ ani sděleních absenci těchto podkladů nijak nezmiňuje. V reakci na uvedená sdělení stěžovatel popsal mechanismus obchodní spolupráce a předložil písemné důkazy o daných plněních. Není přitom pravdou, jak dovozuje krajský soud, že byl stěžovatel pasivní. V reakci na sdělení č. j. 490391/19 navrhl provedení svědeckých výpovědí osob uvedených na zjišťovacím protokolu a v reakci na sdělení č. j. 1879737/19 navrhl dále ověření si plnění v kontrolním hlášení a daňovém přiznání společnosti Kation. Krajský soud tyto návrhy zcela pominul, stejně jako před ním správce daně.

[22] V rámci odvolání pak stěžovatel setrval na svých důkazních návrzích. Žalovaný je (prostřednictvím správce daně) prakticky všechny provedl v roce 2020. Bylo tak provedeno místní šetření na jednotlivých adresách uvedených na daňových dokladech, poprvé po téměř 30 měsících byla vyzvána k součinnosti společnost Kation, poprvé byly ověřeny osoby na zjišťovacím protokolu, aj. Následně, dne 5. 2. 2021 bylo vydáno Seznámení, kde se stěžovatel poprvé seznámil s uceleným obrazem hodnocení důkazů a doplněným dokazováním. Na tuto písemnost pak reagoval vlastní ucelenou argumentací a současně navrhl provedení dalších důkazů, a to nejen navržených svědkyň (O. a K.); současně poukázal na to, že samotná výzva zasláná na cizineckou policii není dostačující a je třeba také vyzvat Úřad práce, což zdůvodnil tím, že v případě tříměsíčního víza je povinnost osobu evidovat pouze na Úřadu práce (u biometrického pasu ani to). Zároveň uvedl, že tyto úkony je nutné učinit také ve vztahu k dodavateli (společnosti Kation), jelikož lze důvodně předpokládat, že předmětní pracovníci pocházeli právě od této společnosti. Stěžovatel tak vnesl pochybnosti nejen o dostatečně zjištěném skutkovém stavu, ale současně poukázal na to, že společnost Kation mohla pracovníky dodávat i subdodavatelky. Tuto námitku krajský soud opět zcela přechází, či spíše zastírá. Stěžovatel uvedl, že dodavatel společnosti Kation (jenž byl ve spisu anonymizován) mohl být původním dodavatelem pracovníků, proto bylo v řízení stěžejní zajistit si údaje o této společnosti – zda podávala kontrolní hlášení, podávala daňová přiznání a daň hradila. Shodně bylo třeba přezkoumat stanovenou daň této společnosti, a ověřit, zda neměla vlastní zaměstnance nebo pracovníky nahlášené na ČSSZ. Vzniká tak důvodná otázka, proč odvolací orgán ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu řádně neprošetřil skutkový stav a neproověřil tuto společnost.

[23] Krajský soud dle stěžovatele celý sled nalézacího řízení bagatelizuje a nerespektuje časovou souslednost v něm učiněných kroků. To je patrné z odst. 58 a násl. napadeného rozsudku, kde dokonce výslovně uvádí, že formulované pochybnosti „zrekapituluje bez ohledu na to, zda je vyjádřil finanční úřad nebo až žalovaný.“ Právě otázku, kdy došlo ke sdělení konkrétních pochybností (i) – (iv), jak byly označeny krajským soudem, považuje stěžovatel za klíčovou (obsah pochybností viz výše v odst. [8] – [11] - pozn. NSS). Krajský soud svým postupem opakovaně znepréhledňuje skutkový stav, pokud sdělení těchto pochybností staví nedůvodně do jednoho času.

[24] První a částečně i druhé pochybnosti identifikoval správce daně. Krajský soud v odst. 59 odůvodnění napadeného rozsudku uvádí, že k jejich odstranění došlo v reakci na sdělení č. j. 490391/19. V hypotetické rovině je tak dle stěžovatele možné pracovat s pochybnostmi spadajícími do druhého okruhu, přičemž i zde stěžovatel namítal, že společnost Kation nebyla v průběhu nalézacího řízení vyzvána a navrhoval také provedení výslechu osob uvedených ve zjišťovacím protokolu. Tvrdí-li krajský soud, že společnost Kation byla v dané době nekontaktní, pak toto tvrzení nemá oporu ve spisovém materiálu, neboť poprvé byla k součinnosti vyzvána až 14. 9. 2020. Jak navíc stěžovatel doložil, v jiném řízení ještě v roce 2018 kontaktní pro daňové orgány byla. Zbylé krajským soudem dovozené pochybnosti (třetí a čtvrtý okruh) obsahem žádné výzvy, VKZ, ani zprávy o daňové kontrole, nebyly, ale přdestřel je teprve žalovaný v Seznámení. Současně doplnil část pochybností zařazených krajským soudem do druhého okruhu. Tedy teprve dne 5. 2. 2021 byl stěžovateli přdestřen ucelený obraz a řádně na něj bylo přeneseno důkazní břemeno. Na obsah Seznámení, v němž byly obsaženy pochybnosti

pokračování

identifikované ve druhém až čtvrtém okruhu, reagoval stěžovatel komplexní argumentací podporovanou důkazními návrhy, ty už ale nebyly provedeny.

[25] K jednotlivým důkazům stěžovatel uvádí, že jako primární zdroj informací navrhl výslech pana B. a pracovníků uvedených na zjišťovacím protokolu. Poté, co se dozvěděl, že je není možné vyslechnout (popřípadě je to stěží proveditelné), bylo zcela logické, že navrhl sekundární zdroje informací – tedy osoby, které s uvedenými pracovníky přišly do styku. Byl tak navržen výslech svědkyň O. a K., přičemž ke každé byl uveden důvod výslechu i jejich postavení. Zastává-li krajský soud názor o překvapivosti takového návrhu, pak důvod jeho vznesení vysvětlil stěžovatel již v žalobě. Šlo o reakci na změnu procesní situace; stejně by stěžovatel reagoval, i pokud by žalovaný vydal danou výzvu dříve, což by zcela jistě nastalo, pokud by správce daně postupoval v daňovém řízení řádně.

[26] Vytýká-li pak krajský soud stěžovateli, že nedoložil plnou moc pro paní K., nelze pominout, že tu si žalovaný, potažmo krajský soud, nikdy nevyžádali. Navíc absence plné moci nejenže nesnižuje důvodnost výslechu paní K., ale krajský soud opomíjí i navržený výslech paní O., která byla zaměstnankyní stěžovatele. S tím také souvisí otázka, zda a proč měl stěžovatel předkládat například evidenci docházky a seznamy zaměstnanců. Seznam zaměstnanců obsahuje zjišťovací protokol a k evidenci docházky se stěžovatel již vyjádřil. Snaží-li se krajský soud vykládat smlouvu uzavřenou se společností SUEZ tak, že bylo povinností stěžovatele obstarávat si podklady o legálním pobytu pracovníků, pak taková povinnost vůbec ze smlouvy neplyne (se společností SUEZ spolupracuje stěžovatel doposud). Otázka kontroly pracovníků plně náležela do svědecké výpovědi navrhovaných svědků a smyslem kasační stížnosti není suplovat informace, které by tyto osoby (ne)sdělily. Pouze pro úplnost stěžovatel uvádí, že pokud by evidenci docházky disponoval (byť by nebyla vůbec k užítku, neboť předmětem fakturace docházka nebyla), pak by ji předložil. Stěžovatel setrvává na názoru, že odmítnutí výslechů bylo ze strany žalovaného účelové, a bylo motivováno blížícím se uplynutím lhůty pro stanovení daně. Žalovaný tak raději odvolání zamítl a pokouší se svoji nečinnost v odvolacím řízení zastřít odmítnutím navržených výslechů. Sám krajský soud přitom v napadeném rozsudku konstatoval, že žalovaný po dobu několika měsíců ničeho nečinil a procesně aktivní začal být až na samotném konci řízení. Tuto skutečnost nicméně bagatelizuje. Fakt, že žalovaný již neměl dostatečný časový prostor pro vedení dalšího řízení, však lze přičíst pouze k jeho tíži, nikoliv stěžovateli, který byl naopak po celé řízení aktivní a vždy řádně a včas na všechny výzvy reagoval. Dle názoru stěžovatele lze na danou věc aplikovat závěry plynoucí z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2022, č. j. 2 Afs 136/2020 - 70, který fakticky odpovídá stavu nastalému u stěžovatele.

[27] Stěžovatel má rovněž za to, že jím předložené důkazní prostředky tvoří ucelený řetězec přímých a nepřímých důkazů. Krajský soud se s tím pokouší vypořádat argumentem, že se tvrzení stěžovatele z části nepodařilo ověřit. Stěžovatel však postupoval maximálně transparentně a sám se pokoušel zajistit výslech svědka (pan B.). To se mu však nepovedlo, neboť se i pro něj stal nekontaktním, což doložil telefonickou komunikací. Skutečnost, že osoby uvedené na zjišťovacím protokolu neměly na území ČR povolený pobyt, není pro otázku nároku na odpočet daně podstatná, neboť ten není odvislý od plnění si jiných povinností (uvedené plyne i z rozsudku SDEU ze dne 06. 9. 2012, ve věci C-324/11 *Tóth* nebo usnesení SDEU ze dne 3. 9. 2020, ve věci C-610/19 *Vikingo*). Podstatné je,

že plnění jako takové – tedy vytríděný odpad a jeho rozsah, nebylo fakticky zpochybněno. Mezi přijatým zdanitelným plněním a uskutečněným plněním pro společnost SUEZ existuje přímý vztah, který rovněž nebyl zpochybněn. Současně nebylo zpochybněno, že stěžovatel neměl dostatek vlastních zaměstnanců k provedení deklarovaných plnění v deklarovaném rozsahu. Krajský soud se tak pokouší zpochybnit mnohdy nevýznamná zjištění, která však v komplexu nijak nesměřují ke zpochybnění faktické existence plnění, ale pouze k dílčím nedostatkům v evidenční povinnosti deklarovaných pracovníků dodaných společností Kation. Jinak řečeno, skutečnost, že pracovníci neměli úředně povolený pobyt, nijak nevylučuje jejich faktickou přítomnost u třídění (tu mohly potvrdit mj. navržené výslechy) a faktickou existenci plnění v podobě vytríděného odpadu.

[28] Další stěžovatelovy námitky směřují k nezákonnosti úředního záznamu o místním šetření u společnosti SUEZ. Stěžovatel poukazuje na to, že se fakticky jednalo o skrytý výslech svědka, o němž měl být pořízen protokol. Krajský soud uvedl, že se o skrytý výslech nejednalo, neboť šlo „*jen o získání informací*“. Obsah úředního záznamu ale vypovídá o tom, že správce daně šel hluboce za otázku ověření existence listin; ptal se také na chod areálu, na zaměstnance stěžovatele a například i na způsob jejich dopravy. Z povahy dotazů je patrné, že se týkaly důležitých okolností při správě daní stěžovatele (§ 96 odst. 1 daňového řádu). Zcela určitě pak z úředního záznamu žalovaný do svého hodnocení neatrahoval pouze absenci evidence docházky společnosti SUEZ, ale zohlednil například dopravu, kterou měl dle pana Ž. provádět stěžovatel (prostřednictvím pana K., viz bod 12 Seznámení). Uvádí-li krajský soud, že si pan Ž. na nejasnosti nestěžoval, nelze přehlédnout, že s ohledem na pořízení toliko úředního záznamu, pan Ž. zjevně nebyl poučen o svých právech a povinnostech ve smyslu § 6 odst. 3 daňového řádu ve spojení s § 96 tohoto zákona, a pokud následně odpovídal o skutečnostech týkajících se roku 2017 (na což upozornil a prvostupňový správce daně to vůbec v úředním záznamu nezachytil), pak již tato okolnost významně nabourává věrohodnost úředního záznamu. Pokud krajský soud uzavřel, že čestné prohlášení pana Ž. působí účelově, nic mu nebránilo pana Ž. vyslechnout při jednání. Významnost rozdílu jednotlivých období let 2017 a 2020 spočívá v tom, že stěžovatel v letech 2017 a 2018 prováděl práce především dodavatelsky. Teprve v roce 2019, v reakci na zahájené daňové kontroly, započal tyto dodávky utlumovat a snažil se získat vlastní zaměstnance. Pro úplnost pak jen dodává, že se jedná především o ukrajinské pracovníky, pracující na základě víza.

[29] Stěžovatel nesouhlasí ani s posouzením žalobní námitky týkající se nesprávného vedení správního spisu. Ačkoli krajský soud shledal v postupu žalovaného nezákonnosti, dle jeho závěru nedosahovaly potřebné intenzity. Stěžovatel upozorňuje, že tato námitka nikdy nestála sama o sobě, ale byla kombinací několika procesních námitek popisujících nejen jednotlivé nestandardnosti v řízení, ale prokazujících v jejich vzájemné souvislosti, že došlo k porušení tolika procesních práv, že je nelze přehlížet. Krajský soud zcela nově hodnotí obsah listin, které byly stěžovateli zaslány žalovaným do datové schránky v závěru řízení, přičemž zcela odhlíží od skutečnosti, že se stěžovatel ještě v den jejich doručení bezvysledně dožadoval po žalovaném sdělení, co tím žalovaný sleduje. Tvrdí-li totiž krajský soud, že ani jedna zasláná listina nebyla pro danou věc nijak významná, stěžovatel s tím nesouhlasí. Například čtvrtý okruh listin, týkající se informací z ČSSZ a registrace k dani ze závislé činnosti fyzických osob, obsahem spisového materiálu doposud vůbec nebyl. Přitom tyto informace byly dle krajského soudu stěžejní pro otázku unesení důkazního

pokračování

břemene správcem daně. Závěr, že o obsahu těchto listin stěžovatel fakticky věděl, je nedůvodný, neboť s jejich obsahem se vůbec nemohl seznámit a ověřit si tak jejich relevanci. Shodné závěry platí také pro úřední záznamy týkající fiktivnosti sídla společnosti Kation. Stěžovatel opakovaně namítal, že společnost Kation měla virtuální sídlo již v době registrace k dani z přidané hodnoty. Vyvěrá-li rizikovitost této společnosti z jejího virtuálního sídla, pak jí neměly daňové orgány vůbec k dani z přidané hodnoty registrovat. Stěžovatel vnímá opakované bagatelizace nezákonnosti dílčích jednání správce daně jako snahu krajského soudu za každou cenu *udržet* napadené rozhodnutí žalovaného, přičemž je z odůvodnění rozsudku zřejmé, že stěžovatele a jeho zástupce vnímá jako kverulanty.

[30] Stěžovatel konečně setrvává i na důvodnosti svého odkazu na rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 8. 2022 ve věci DPH za zdaňovací období měsíců února až července roku 2018 a z něj plynoucího legitimního očekávání. V dané věci je skutkový stav naprosto shodný, pouze v odkazované věci správce daně reagoval na procesní vývoj a námítky stěžovatele a provedl všechny navrhované důkazy. Má-li být tedy rozhodující pouze to, že v odkazované věci společnost Kation na výzvu reagovala, zatímco ve věci nyní posuzované nikoliv, pak stěžovatel opakovaně namítá, že je to zapříčiněno i vlastní nečinností správce daně, který tuto společnost vyzval k součinnosti teprve v září 2020. I přesto se nejedná o natolik signifikantní rozdíl, který by *a priori* zapříčinil rozdílnost v posuzování zcela shodných plnění za shodných obchodních podmínek.

[31] Žalovaný v obsáhlém vyjádření k podané kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje se závěry krajského soudu v napadeném rozsudku a navrhl, aby byla jako nedůvodná zamítnuta. Dle žalovaného stěžovatel v podstatě jen opakuje svou předchozí argumentaci, přičemž se soustředil na úkony správce daně; zcela ovšem pomíjí zásadní skutečnost, že důkazní břemeno tížilo v daném případě jeho. Stěžovatel si tedy měl ve svém zájmu zajistit takové důkazní prostředky, kterými by byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání. Stěžovatel však své důkazní břemeno neunesl, jelikož pochybnosti správce daně nerozptýlil. Z napadeného rozsudku je zcela zjevné, že krajský soud správně pochopil předmět sporu, tj. neprokázání hmotněprávní podmínky pro uznání nároku na odpočet daně uplatněného z deklarovaných plnění od dodavatele Kation. Žalovaný má též za to, že důkazní břemeno bylo na stěžovatele řádně přeneseno již prvotní výzvou a také, že pro otázku zjištěných skutečností ve vztahu k neuznání uplatněného nároku na odpočet daně nebylo podstatné, ve které fázi řízení daná pochybnost vznikla, nýbrž to, že nebyla rozptýlena. S krajským soudem se žalovaný shoduje také na tom, že právě procesní taktika stěžovatele velkou měrou přispěla k tomu, že až v samém závěru odvolacího řízení zjistil, že se ocitl v důkazní nouzi. Skutečnost, že stěžovatel uvedl, že ze strany správce daně bylo nutné zkoumat i údaje o dodavateli - společnosti Kation, neboť ten mohl být původním dodavatelem pracovníků, nelze považovat za predestření alternativního skutkového stavu. Žalovaný se ztotožnil s krajským soudem též v tom, že důkazní návrh k provedení svědeckých výpovědí byl vznesen účelově a byl veden toliko snahou oddálit konec řízení. Jako nedůvodnou posoudil i námítku stran povinnosti vyhotovit protokol o místním šetření, při kterém byly zjišťovány informace. Žalovaný ve shodě s krajským soudem rovněž uvádí, že listiny zaslané do datové schránky stěžovatele v závěru řízení nemohly být pro stěžovatele překvapivé a uvedené tak nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí. Rozhodnutí žalovaného za jiná zdaňovací období pak nelze

s projednávanou věcí srovnávat pro odlišný skutkový stav; rozdílnost nespočívala jen v (ne)kontaktnost společnosti Kation.

[32] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti a z důvodů v ní uplatněných (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[33] Kasační stížnost je důvodná.

[34] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou, jíž stěžovatel uplatňuje kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť se jedná o vadu, jejíž případnou existenci by musel zkoumat i z úřední povinnosti. Pouze přezkoumatelné rozhodnutí je totiž způsobilé dalšího soudního přezkumu. Stěžovatel namítá, že je rozsudek v části nesrozumitelný, neboť krajský soud na jedné straně tvrdí, že ze strany správce daně byly panu Žáčkovi při místním šetření kladeny dotazy, na straně druhé uvádí, že se jednalo pouze o „získávání informací“. Nejvyšší správní soud konstantně judikuje, že nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost je zejména takové rozhodnutí, z jehož výroku nelze zjistit, jak soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, nebo jehož výrok je vnitřně rozporný, případně rozhodnutí, které postrádá základní zákonné náležitosti, či jehož výrok je v rozporu s odůvodněním. V neposlední řadě se může jednat kupříkladu o rozhodnutí, jehož závěry jsou v příkrém rozporu se skutkovými zjištěními, nebo jehož odůvodnění je ve vztahu k výroku nejednoznačné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, č. 244/2004 Sb. NSS; rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz).

[35] V nyní posuzované věci Nejvyšší správní soud žádnou takovou vadu přezkoumávaného rozsudku nenalezl. Krajský soud ve vztahu k údajnému skrytému výsledku pana Ž. při místním šetření uvedl, že se nejednalo o výpověď svědka, jenž by vypovídal o tom, co vnímal svými smysly, ale byl dotazován pouze k předložení listin o docházce (evidenci) osob v prosinci 2017 v areálu třídění odpadu. Klíčovým zjištěním z provedeného místního šetření bylo to, že společnost SUEZ neevidovala docházku pracovníků. Z odůvodnění rozsudku je zcela zřejmé, jakým způsobem krajský soud tuto námitku vyhodnotil. Nejvyšší správní soud připomíná, že nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jakým způsobem by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016 - 24, ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017 - 35). Ačkoliv si jistě lze představit srozumitelnější vypořádání uplatněné námítky, nezpůsobuje způsob zvolený krajským soudem důvod pro zrušení jeho rozsudku.

[36] Pro úplnost lze dodat, že napadený rozsudek nelze považovat ani za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť z jeho obsahu je zřejmé, jak soud o věci uvážil, které části žalobní argumentace přisvědčil a z jakých důvodů, přičemž krajský soud nijak nepřekročil zákonné meze přezkumu správního rozhodnutí. Pouhý nesouhlas stěžovatele se závěry krajského soudu, nepředstavuje nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Nic tedy nebrání provedení věcného přezkumu napadeného rozsudku v rozsahu zbylých uplatněných kasačních námitek.

pokračování

[37] Podstatu sporu v nyní projednávané věci tvoří polemika stěžovatele se závěry krajského soudu, kterými byla potvrzena správnost postupu žalovaného při doměření DPH z důvodu nesplnění podmínek pro odpočet DPH ze sporných přijatých zdanitelných plnění od společnosti Kation. Stěžovatel přitom v obsáhlé kasační stížnosti namítal jak nesprávné meritorní posouzení jeho nároku na odpočet DPH, tak i celou řadu vad daňového řízení. V posuzované věci jde primárně o zodpovězení otázky, kdy na stěžovatele přešlo zpět důkazní břemeno ohledně uplatnění nároku na odpočet DPH u zdanitelných plnění přijatých od společnosti Kation ve zdaňovacím období prosinec 2017, a následně zda bylo stěžovateli umožněno jej unést.

[38] Předně Nejvyšší správní soud uvádí, že se neztotožňuje s tvrzením stěžovatele, dle kterého krajský soud nesprávně identifikoval předmět deklarovaného plnění. Není sporu o tom, že předmětem plnění bylo třídění odpadu. Argumentaci stěžovatele cenou za jednotku odpadu a dohodnutým objemem, a tvrzením, že nebylo relevantní, kolik pracovníků odpad třídilo, považuje Nejvyšší správní soud v tomto směru za bezpředmětnou, neboť ze spisu je zřejmé, že samotné provedení prací a jejich „odevzdání“ v požadovaném objemu odběratelům stěžovatele zpochybněno nebylo a daňové orgány o něm nevyslovily žádné pochybnosti a neprováděly dokazování. Zpochybněno bylo dodání deklarovaného plnění stěžovateli konkrétním dodavatelem, společností Kation. Stěžovatel správci daně navíc sám předložil zjišťovací protokol se jmenným seznamem pracovníků poskytnutých společností Kation v jednotlivých provozech. Evidenci jejich docházky krajský soud zmiňoval proto, že mohla prokázat, zda se na třídění odpadu skutečně podíleli stěžovatelem tvrzení pracovníci, potažmo tedy společnost Kation. Nepravdivé je též stěžovatelovo tvrzení, že evidenci docházky žalovaný nepožadoval. Z úředních záznamů o místním šetření ve společnosti SUEZ a o komunikaci se společností Hortim plyne, že tyto společnosti byly dotazovány rovněž na evidenci docházky, kterou ale shodně nezajišťovaly.

[39] K rozložení důkazního břemene v daňovém řízení existuje konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu. Odkázat lze například na rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, ve kterém zdejší soud popsal rozložení důkazního břemene tak, že „[d]aňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). [...] Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují 'vážné a důvodné pochyby' (srov. cit. rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud

správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, či č. j. 2 Afs 24/2007 - 119).“ K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i například v rozsudcích ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016 - 60, či ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62.

[40] Pokud jde konkrétně o prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH, konkrétní obsah důkazního břemene vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH, podle něhož má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 zákona o DPH, dle kterého pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad. Uvedené formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet je však nutno vykládat v souladu s judikaturou zdejšího soudu tak, že „*prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno*“ (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 - 103).

[41] V projednávané věci stěžovatel namítá, že v řízení před správcem daně na něj důkazní břemeno nepřešlo, neboť obsah a rozsah důvodných pochybností mu byl sdělen až v závěru odvolacího řízení v žalovaným zaslaném Seznámení a nebyla mu již dána možnost na ně zareagovat.

[42] Prizmatem výše uvedených závěrů Nejvyšší správní soud vyhodnotil podstatné skutečnosti zjištěné ze spisu.

[43] Daňová kontrola byla u stěžovatele zahájena dne 25. 4. 2018 za účelem prověření plnění přijatých od společnosti Kation. Z protokolu o zahájení daňové kontroly se podává, že její přílohou bylo 20 listů – přijaté daňové doklady č. 17046003 až 17046005, předávací protokoly, objednávky, evidence pro účely k DPH, výpis z účtu a příjmový pokladní doklad. Stěžovatel tudíž splnil své primární důkazní břemeno, předložil-li formálně bezvadné doklady prokazující deklarované plnění.

[44] Dne 15. 5. 2018 vydal správce daně výzvu k prokázání (sporných) skutečností. Stěžovatel byl konkrétně vyzván, ať prokáže, že plnění deklarované na předmětných dokladech skutečně přijal. Správce daně uvedenou výzvu odůvodnil pouze tím, že deklarované práce měly být provedeny na adresách, na nichž nesídlí (ani nemá provozovnu) společnost Kation ani stěžovatel. Stěžovatel podal proti předmětné výzvě (neúspěšný) podnět k vyslovení její nicotnosti, upozornil správce daně, že prozatím nedošlo z jeho strany ke kontaktování společnosti Kation, která by mohla provedení deklarovaného plnění pro stěžovatele potvrdit, a vyzval jej k unesení důkazního břemene v souladu

pokračování

se zákonem. Krajský soud vyhodnotil uvedenou výzvu na samé hraně *přezkoumatelnosti*, s čím se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Krajský soud však také naznal, že na jejím základě na stěžovatele přešlo důkazní břemeno. S tím už ale Nejvyšší správní soud nemůže souhlasit. Pouhá skutečnost, že místo provedení deklarovaných prací (třídění odpadu, což plynulo z předložených dokladů) nekorespondovalo se sídly dotčených společností, nepředstavuje konkrétní skutečnost, na jejímž základě bylo možné zpochybnit stěžovatelem předložené doklady. U některých druhů prací, jakým je i třídění odpadu ve třídících centrech, je zcela běžné, že se nevykonávají v sídle společnosti, která tyto práce zastřešuje, ale v místech, které k tomu splňují specifické podmínky. Jelikož bylo správcem daně z předložených dokladů nepochybně zřejmé, že se jedná o provádění třídění odpadu, které měla pro stěžovatele dodavatelsky vykonat společnost Kation, uvedená skutečnost sama o sobě nepředstavuje dostatečnou pochybnost, která by byla s to bez dalšího zpochybnit fakticitu deklarovaného plnění od společnosti Kation. V této chvíli tak na stěžovatele důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu nepřešlo.

[45] Správce daně následně dne 27. 11. 2018 seznámil stěžovatele s VKZ. V něm uvedl mj., že při zahájení daňové kontroly stěžovatel sdělil, že zaměstnává 20-30 zaměstnanců, využívá cca 5 automobilů a práce vykonává mj. subdodavatelsky. Nejvyšší správní soud nicméně ověřil, že uvedené informace z protokolu o zahájení daňové kontroly, ani z žádných jiných listin založených ve spisu neplynou a není zřejmé, jak správce daně k těmto poznatkům dospěl. Ostatně, ve spisu scházely k tomuto okamžiku i další podklady, na které správce daně poukazoval (o čemž bude pojednáno dále). Dále ve VKZ správce daně uvedl, že místním šetřením bylo zjištěno, že se společnost Kation nenachází ani na adrese deklarovaného sídla ani skutečného sídla, a z dostupných evidencí a v součinnosti ČSSZ bylo zjištěno, že v předmětném období neměla tato společnost žádné zaměstnance a nebyla vedena jako zaměstnavatel. Na základě uvedeného správce daně uzavřel, že mu vznikly pochybnosti o fyzické existenci provedených prací deklarovaných na předmětných dokladech, neboť nebylo doloženo, jaké konkrétní služby byly fakturující stranou vykonávány (kde, kým a jejich rozsah).

[46] Na VKZ stěžovatel reagoval dne 17. 12. 2018. Uvedl, že existence virtuálního sídla není v podnikání ničím neobvyklým, zejména v situaci, kdy podnikání není závislé na konkrétním místě. Opět správcem daně doporučil využít zákonem předvídaných možností a kontaktovat společnost Kation, což správce daně doposud neučinil. Zároveň navrhl provést důkazy výslechem svědka (V. B., který byl dle stěžovatele zástupcem jednatele společnosti Kation) a místním šetřením na adresách uvedených v daňových dokladech. Odkázal též na již předložené doklady, se kterými se správce daně prozatím nevypořádal. Stěžovatel byl dne 29. 4. 2019 vyrozuměn o nemožnosti provést výslech navrženého svědka; k navrženým místním šetřením správce daně neshledal důvod, neboť by nemohla prokázat provedení prací před více jak rokem. Stěžovatel dne 1. 5. 2019 opětovně předložil objednávky, daňové doklady a předávací protokoly, popsal jím prováděnou činnost spočívající ve třídění odpadu a způsob jejího provádění skrze dodavatele Kation na třídících místech, které měl buď v nájmu, nebo byl na nich oprávněn pracovat; uvedené doložil Smlouvou o spolupráci a nájemní smlouvou ze dne 18. 8. 2015 se společností SUEZ a Rámcovou smlouvou o poskytování služeb ze dne 11. 1. 2015 se společností Hortim. Současně předložil zjišťovací protokol, v němž byla uvedena jména konkrétních pracovníků poskytnutých společností Kation, jejich umístění dle třídícího centra a celkové množství

vytríděného odpadu. V případě přetrvávajících pochybností navrhl stěžovatel provést výslech svědků – osob uvedených v předmětném protokolu. K osobě pana B. sdělil, že jej kontaktoval a tento se již nenachází na území ČR.

[47] Správce daně dne 25. 7. 2019 zaslal stěžovateli sdělení, v němž uvedl, že má nadále pochybnosti o provedení prací; z předložených smluv sice vyplynulo, že práce byly zřejmě vykonávány v prostorách společností SUEZ a Hortim, nicméně správce daně má za to, že některým ve smlouvách uvedeným povinnostem bylo možné dostát pouze u vlastních zaměstnanců, a nikoliv u zaměstnanců jiné obchodní korporace, která je navíc pro správce daně nekontaktní. Vyzval stěžovatele zároveň ke sdělení adres pracovníků společnosti Kation, trvá-li na provedení jejich svědeckých výpovědí. Stěžovatel v reakci ze dne 12. 8. 2019 setrval na svých přechozích tvrzeních o neunesení důkazního břemene správcem daně, neboť jeho pochybnosti se vztahují toliko k nekontaktnosti uvedené společnosti, která ale doposud nebyla správcem daně kontaktována a navrhl další důkazy – kompletní kontrolní hlášení a daňové přiznání společnosti Kation za předmětné zdaňovací období s cílem prokázat, že deklarované plnění pro stěžovatele vykazala. Těmto důkazním návrhům správce daně nevyhověl, neboť by dle jeho názoru nebyly s to prokázat provedení prací. Dne 17. 10. 2019 vydal správce daně zprávu o daňové kontrole, v níž dovedl, že plnění od společnosti Kation nebylo přijato. Setrval na vyslovených pochybnostech o tom, že společnost Kation nebyla nalezena na nahlášených adresách, nemá nahlášenou žádnou provozovnu, ani zaměstnance. Jiné pochybnosti ze zprávy o daňové kontrole neplynou. Správce daně uzavřel, že fakturované práce neměl kdo a ani kde provést, a proto stěžovatel není oprávněn k odpočtu daně na vstupu. Dne 4. 11. 2019 byl vydán dodatečný platební výměr, proti kterému se stěžovatel odvolal.

[48] Jak již bylo uvedeno, důkazní břemeno na stěžovatele výzvou ze dne 15. 5. 2018 nepřešlo, neboť mu nebyly sděleny důvodné a konkrétní pochybnosti. Je tedy nutné posoudit, zda v další fázi daňového řízení již byly pochybnosti správce daně (i) dostatečné a (ii) sdělené způsobem, který z hlediska zákona ob stojí.

[49] Pokud jde o způsob, jakým správce daně sdělil stěžovateli pochybnosti týkající se deklarovaných plnění, krajský soud přílehavě poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019 - 32, dle kterého „*podstata vyjádření konkrétních pochybností ohledně předložených daňových dokladů [...] není v bezpodmínečném trvání na formálně bezvadné výzvě (byť lze jistě tento postup označit za vhodný), ale ve faktickém seznámení daňového subjektu se vzniklými nejasnostmi tak, aby se daňový subjekt mohl náležitě hájit a svá tvrzení prokázat jiným způsobem.*“ Z citovaného rozsudku lze dovést, že izolované posuzování obsahu výzvy k prokázání skutečností bez zohlednění všech okolností daného případu je nesprávné, neboť lze vycházet rovněž z kontextu dalších úkonů provedených v průběhu daňové kontroly, mj. také z výsledku kontrolního zjištění či zprávy o daňové kontrole. Jak již uvedl rovněž krajský soud, ačkoli se v posuzované věci nejedná o sdělení pochybností zcela v souladu se zákonem předvídaným postupem (výzvou podle § 92 daňového řádu), jedná se o postup akceptovatelný.

[50] Co se týče dostatečnosti pochyb správce daně, ten tvrdil, že má pochybnosti kde, v jakém rozsahu a kým byly deklarované práce provedeny a dovozoval to z virtuálního sídla deklarovaného dodavatele a skutečnosti, že neměl žádné zaměstnance. Správce daně

pokračování

se nicméně v této fázi řízení ani nepokusil kontaktovat společnost Kation pro ověření, zda se stěžovatelem v předmětném období skutečně spolupracovala a poskytla mu deklarované plnění, jak mu to umožňoval § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu; stejně tak neověřil deklarovaná místa, kde se práce měly dle předložených dokladů provádět. Nejvyšší správní soud má za to, že sdělené pochybnosti správce daně o fakticitě plnění neměly racionální podklad, protože vycházely pouze z jeho obecných a nepodložených podezření, které se mohl pokusit sám rozptýlit. Samo virtuální sídlo dodavatele, provádění deklarovaných prací na místech, které nejsou sídlem (provozovnou) stěžovatele ani jeho dodavatele, a ani skutečnost, že dodavatel neměl zaměstnance, jakkoli práce mohl dodávat i jinak (na základě dohod o provedení práce, které se u ČSSZ za určitých podmínek neevidují, prostřednictvím subdodavatele, nebo agentury práce aj.), nejsou způsobilé relevantně zpochybnit primární důkazní prostředky předložené stěžovatelem. K přechodu důkazního břemene na stěžovatele v projednávané věci tedy nedošlo ani vydáním VKZ ani vydáním zprávy o daňové kontrole.

[51] Správce daně od počátku daňové kontroly přistupoval ke stěžovateli tak, jako by jej tížilo důkazní břemeno ohledně uskutečněných plnění v souladu s obsahem předložených daňových dokladů. Jak však bylo vyloženo výše, dokud správce daně nevyjádří a neprokáže vážné a důvodné pochyby stran pravdivosti předložených daňových dokladů, daňový subjekt žádná další důkazní povinnost netíží. Jelikož správce daně dostatečně nezpochybnil hodnověrnost dokladů předložených stěžovatelem, nebyl stěžovatel povinen nad rámec předložených daňových dokladů cokoli dalšího tvrdit či prokazovat. Nepředložení dalších důkazů prokazujících faktické uskutečnění obchodního případu v situaci, kdy správce daně disponuje daňovými doklady vztahujícími se ke spornému plnění, aniž tyto doklady jakkoli relevantně zpochybní a své pochybnosti náležitě nevyjádří, sama o sobě bez dalšího nezakládá pochybnost o předloženém dokladu (shodně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019 - 32). V postupu správce daně lze v projednávané věci shledat předbíhání zákonem a judikaturou předpokládaného běhu událostí, respektive pokřivení koncepce důkazního břemene a jeho přenosu v daňovém řízení.

[52] Z průběhu odvolacího řízení je pak zřejmé, že žalovaný si byl uvedeného vědom, jelikož dne 31. 8. 2020 nařídil správci daně provést rozsáhlé doplnění dokazování tak, aby došlo k dostatečnému objasnění skutkového stavu. Zejména zavázal správce daně k doplnění spisového materiálu zjištěními o společnosti Kation. Správce daně měl ověřit, zda jí bylo podáno kontrolní hlášení a daňové přiznání. Dále ji měl v otázce jejího sídla vyzvat podle § 57 daňového řádu, neboť pouze na základě zjištění virtuálního sídla nelze konstatovat její nekontaktnost; rovněž jej zavázal provést výslech stěžovatelem navržených svědků, pokusit se zjistit jejich kontaktní údaje u cizinecké policie a provést místní šetření v místech, kde se měly deklarované práce provádět. Žalovaný zdůraznil, že v případě, že správce daně dojde k závěru, že má pochybnosti o dodání deklarovaných služeb společnostmi Kation, je nutné přenést důkazní břemeno na stěžovatele a vydat novou výzvu dle § 92 daňového řádu. Správce daně (ani žalovaný) nicméně žádnou další výzvu nevydali a dne 5. 2. 2021 žalovaný seznámil stěžovatele se zjištěnými skutečnostmi a vyzval jej, aby se k nim ve lhůtě 15 dnů vyjádřil. Žalovaný stěžovatele informoval, že u deklarovaného dodavatele se nepodařilo ověřit uskutečnění deklarovaného plnění, z kontrolního hlášení a daňového přiznání společnosti Kation za předmětné zdaňovací období sice plyne,

že plnění pro stěžovatele vykázala, v rámci provedené kontroly však již neprokázala, že k jejich uskutečnění došlo. Správci daně se nepodařilo kontaktovat ani předchozího jednatele společnosti Kation. Dále byl stěžovatel seznámen s tím, že jím navržené výslechy svědků (pan B. a pracovníci uvedení ve zjišťovacím protokolu) nebylo možné provést ani po sdělení informací o jejich pobytu cizineckou policií ČR, aktuální adresa v ČR nebyla nalezena a tyto osoby neměly povolený pobyt v ČR ani v období prosince 2017. Žalovaný nepřijal argument, že se tyto osoby mohly zdržovat na území ČR nelegálně, neboť ze smlouvy se společností Hortim plyne závazek stěžovatele, že ručí za legálnost nasazených pracovníků. Navíc měl žalovaný za to, že je nepravděpodobné, aby osoba bez legálního pobytu získala potravinářský průkaz. V rámci provedeného místního šetření v provozovně společnosti SUEZ (Jihlava, Antonínův dvůr) a na základě korespondence se společností Hortim (Brno, Kšírova) nebylo zjištěno, které konkrétní osoby prováděly třídění odpadu a zda se tedy jednalo o pracovníky společnosti Kation, neboť nebyly vedeny jakékoli evidence jejich průchodu, či docházky. Žalovaný závěrem konstatoval, že ani po doplnění odvolacího řízení nebylo prokázáno, že se plnění uskutečnila tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech. Zjištěné skutečnosti tak jen prohloubily pochybnosti o faktickém přijetí plnění od společnosti Kation.

[53] Nejvyšší správní soud konstatuje, že až v této fázi řízení daňové orgány disponovaly řádně podloženými důvodnými pochybnostmi, které byly způsobilé otrást věrohodnosti stěžovatelem předložených dokladů. Až doposud byly správcem daně sdělované pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak bylo deklarováno, pouze nepodloženými dohady, které nemohly relevantně zpochybnit dodání deklarovaného plnění společností Kation. Správce daně nesplnil svoji část důkazní povinnosti a neověřil si své domněnky minimálně u deklarovaného dodavatele a bez dalšího tvrdil jeho nekontaktnost. Nejvyšší správní soud tak souhlasí se stěžovatelem, že až k tomuto okamžiku na něj bylo řádně přeneseno (zpět) důkazní břemeno. Ostatně, jak již bylo uvedeno, sám žalovaný tuto variantu připustil, když správci daně uložil v případě pochybností o uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak bylo deklarováno, vydat další výzvu podle § 92 daňového řádu, což ale správce daně neučinil a stěžovateli tak byly důvodné pochybnosti s náležitým odůvodněním sděleny až dne 5. 2. 2021 Seznámením spolu s výzvou k vyjádření ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu. Až ze Seznámení se stěžovatel dozvěděl, jaké pochybnosti má správce daně a zároveň též řádný důvod těchto pochybností. Námitka stěžovatele, že se u něj důkazní břemeno aktivovalo až v samém závěru odvolacího řízení je proto důvodná.

[54] V odpovědi na Seznámení pak stěžovatel opětovně (a nikoli neoprávněně) vytkl daňovým orgánům, že se pokusily kontaktovat společnost Kation teprve dne 14. 9. 2020, ačkoli byla daňová kontrola zahájena v dubnu 2018, tj. po více než dvou letech. Ze spisu krajského soudu, jehož součástí je i rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 8. 2022, týkající se DPH za zdaňovací období únor až červenec 2018, přitom plyne, že společnost Kation byla ještě v roce 2018 kontaktní a za uvedená zdaňovací období provedení práci pro stěžovatele daňovým orgánům potvrdila. Pokus o provedení výslechu navrhovaných svědků ze zjišťovacího protokolu po téměř třech letech od provedení deklarovaných prací, a především v době výskytu nemoci COVID-19, kdy je notorietou, že většina osob cizí (zde ukrajinské) státní příslušnosti se vrátila zpět do vlasti ke svým rodinám, se kasačnímu soudu jeví jako *prima vista* neefektivní. Skutečnost, že správce daně postupoval laxně, když rezignoval na zjišťování skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost

pokračování

či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných stěžovatelem, nemůže jít k tíži stěžovatele.

[55] Stěžovatel také namítá, že krajský soud vědomě přehlížel časový sled daňovými orgány sdělených pochybností. Nejvyšší správní soud se s tímto tvrzením ztotožňuje, nicméně upozorňuje, že krajský soud tak činil zcela záměrně, vzhledem k tomu, že pokládal důkazní břemeno za řádně přenesené na stěžovatele již v prvostupňovém řízení. Nepovažoval proto za podstatné, kdy konkrétně byly jednotlivé pochybnosti stěžovateli sděleny. S ohledem na předchozí závěry nelze nicméně takový postup považovat za správný.

[56] Dále stěžovatel namítá, že v daňovém řízení došlo k mnoha procesním pochybením. Mělo se jednat o nesprávné vedení spisu, vyhotovení úředního záznamu o místním šetření namísto protokolu v situaci, kdy docházelo ke „*skrytému výsledku svědka*“, a o neprovedení důkazů navržených po doručení Seznámení. Krajský soud dovedl, že pochybení při vedení spisu neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, správce daně byl oprávněn vyhotovit úřední záznam, neboť pouze „*zjišťoval informace o listinách*“ a navržené důkazy stěžovatele byly účelové.

[57] V reakci na Seznámení stěžovatel navrhl mj. výslech dvou svědkyň (I. K. a O. P.), které měly na místech provádění prací řídit a kontrolovat zaměstnance stěžovatele a pracovníky dodávané společností Kation. Žalovaný a potažmo též krajský soud vyhodnotil tento důkaz jako účelový, vedený pouze snahou prodlužovat řízení, neboť byl stěžovatelem uplatněn až v jeho závěru a byl zároveň překvapivý, neboť neplyne z doposud předložených dokladů. Žalovaný vyhodnotil jako nadbytečné a účelové též důkazní návrhy týkající se dodavatele - společnosti Kation.

[58] Jelikož se stěžovatel až v Seznámení dozvěděl o tom, že nebylo možné vyslechnout „*primární svědky*“, tj. předchozího jednatele společnosti Kation a deklarované pracovníky, a došlo u něj k opětovné aktivaci důkazního břemene, je dle Nejvyššího správního soudu pochopitelné, že navrhoval další důkazy k vyvracení sdělených pochybností. Ačkoli lze souhlasit s krajským soudem, potažmo se žalovaným, že se jedná o návrh překvapivý, ve světle nově zjištěných skutečností se nejedná o návrh *a priori* účelový. Ostatně i z úředního záznamu o místním šetření v provozovně společnosti SUEZ a výpovědi tam uvedených pracovníků (Ž. a Z.) plyne, že „*ze strany SUEZU nebyla žádná docházka zaměstnanců Promiteku vedena, ti měli i svého předáka z Promiteku, který dohlížel na prováděnou práci. Odběratele SUEZ dle jejich vyjádření zajímala pouze hotová práce, nikoliv to, kdo ji prováděl*“ (zvýraznění doplněno). Dle názoru Nejvyššího správního soudu tedy lze mít za to, že navržené svědkyně mohly přispět k objasnění žalovaným sdělených pochybností o fakticitě prováděných prací společností Kation. Dovedl-li žalovaný, potažmo krajský soud, že bylo povinností stěžovatele obstarávat si podklady o legálním pobytu pracovníků, která plyne ze smlouvy se společností SUEZ, je třeba uvést, že ani případný nelegální pobyt pracovníků není sám o sobě s to vyvrátit faktické provedení prací; ostatně samotné provedení prací v řízení zpochybněno nebylo. Ani skutečnost, že nebyla doložena plná moc pro paní I. K., není dle zdejšího soudu relevantním důvodem pro odmítnutí provedení navrhovaného výslechu, nebo pro snížení věrohodnosti navrhovaného svědka, zejména s ohledem na to, že byla tato osoba v návrhu označena kromě základních identifikačních údajů též bydlištěm v ČR, funkcí a uvedením skutečností,

kteřé mohla svým svědectvím objasnit. Podle rozsudku tohoto soudu ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007 - 102 „[n]avrhuje-li daňový subjekt výslech svědka, musí jej přesně označit, včetně kontaktních údajů, a zásadně musí uvést, co má být jeho výpověď prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení“; tuto povinnost stěžovatel splnil. Nejvyšší správní soud k tomu doplňuje, že dle konstantní judikatury je třeba svědka vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (například požadavek na výslech svědka, který se zdržuje v cizině, zjevně se nehodlá do ČR k výslechu dostavit, takže jeho předvolávání k výslechu bude neúčelné, a jeho výpověď není možno pořídít ani jiným způsobem, zejména cestou mezinárodní spolupráce v daňových věcech). Dovojuje-li krajský soud účelovost navržených důkazů z toho, že byly navrženy až v závěru odvolacího řízení, Nejvyšší správní soud již uvedl, že to byla zejména liknavost správce daně, jenž po delší dobu kvalifikovaně nevyjádřil své pochybnosti, a desetiměsíční prodleva mezi podáním odvolání a začleněním správce daně k doplnění dokazování; to zapříčinilo, že se lhůta pro stanovení daně téměř vyčerpala. Platí přitom, že „je primárně věcí orgánů daňové správy organizovat svou činnost tak, aby ve lhůtě pro stanovení daně dokázaly daňové řízení meritorně skončit, aniž by to na svých procesních právech úkorně pocítily daňové subjekty. Daňový řád jim k tomu poskytuje adekvátní nástroje (zejména ve svém § 148). Omezení procesních práv daňového subjektu s přihlédnutím k blízkému se konci prekluzivní lhůty ke stanovení daně je na místě zásadně až tehdy, lze-li bezpečně dovést obstrukční motivace daňového subjektu ve snaze dosíci marného uplynutí této lhůty.“ (viz rozsudek tohoto soudu ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019 - 126). Pokud tedy žalovaný seznámí se zjištěnými skutečnostmi daňový subjekt v době, kdy se blíží uplynutí prekluzivní lhůty, a následně je zaskočen skutečností, že daňový subjekt se ke zjištěným skutečnostem vyjadřuje a doplňuje důkazní návrhy, jejichž provedení by mohlo vést k překročení zbývající části lhůty pro stanovení daně, musí to jít zásadně k tíži správce daně a nikoli daňového subjektu. Z právě předestřené je zřejmé, že žalovaný podstatným způsobem porušil svoji povinnost zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti co nejúplněji. I toto pochybení samo o sobě mělo vést krajský soud ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí.

[59] Stěžovatel současně namítá, že krajský soud nesprávně dovedl, že nepřednesl alternativní verzi realizace deklarovaného plnění. Stěžovatel ale, s ohledem na dodatečný platební výměř společnosti Kation, jenž byl doplněn do spisu v rámci Seznámení a jenž mu byl předložen v anonymizované podobě, uvedl, že se u pracovníků společnosti Kation nemuselo jednat o zaměstnance této společnosti, ale bylo pravděpodobné, že šlo o pracovníky jejího dodavatele. Jelikož byly údaje o doměřené dani a o tomto dodavateli pro stěžovatele skryty, navrhl žalovanému, aby zajistil údaje rovněž o této společnosti, konkrétně podávala-li daňová přiznání a měla-li zaměstnance nahlášené na ČSSZ, a to s odkazem na § 92 odst. 2 daňového řádu. Navrhl také provést důkaz bankovními výpisy společnosti Kation, kterými by mohlo být objasněno, zda bylo placeno (anonymizovanému) dodavateli, popřípadě, zda nedošlo k převádění částek na bankovní účty vedené na jména deklarovaných pracovníků. K nim požádal o ověření jejich identity též Úřad práce, neboť mohli v ČR pobývat na tříměsíční vízum nebo mohli disponovat biometrickým pasem. Stěžovatel poukázal rovněž na další údaje, které by mohly být relevantní, pokud by nebyl dodatečný platební výměř společnosti Kation ve vztahu k částkám a dodavateli zcela anonymizován.

pokračování

[60] Krajský soud tyto skutečnosti nepovažuje za přdestření jiné verze realizace deklarovaného plnění. Kasační soud je ale opačného názoru, neboť stěžovatel skutečně nemusel disponovat informací, zda jsou osoby, které pro něj třídí odpad, zaměstnanci společnosti Kation, nebo jejich (případných) dodavatelů. Dovojuje-li krajský soud, potažmo žalovaný, že by důkazní návrhy stěžovatele nemohly přinést ničeho nového, neboť to byl stěžovatel, kdo si měl tyto skutečnosti ověřit, není tomu tak. Ani tvrzení žalovaného (a krajského soudu), že by skutečnosti o toku peněz z účtu společnosti Kation vplynuly rovněž z výpisů z účtu stěžovatele, které (dle jejich tvrzení) nepředložil, nelze přijmout. Z účtů stěžovatele by bylo jistě možné vysledovat platby pro společnost Kation, nikoli však to, zda ta platila pracovníkům, potažmo svému dodavateli. Obecně lze souhlasit se žalovaným, že není jeho povinností za daňový subjekt prověřovat, zda společnost Kation potenciálně přijala plnění, které mu mohla dodat. Nejvyšší správní soud má však s ohledem na celý průběh řízení, zejména (i) kontaktování společnosti Kation až po téměř třech letech, je-li prokazatelně doloženo, že v roce 2018 byla kontaktní v jiném daňovém řízení, (ii) na přdestření jiné verze uskutečnění deklarovaného plnění (vzhledem ke zpochybnění, že se jednalo o zaměstnance společnosti Kation) a zejména na skutečnost, že (iii) důvodné pochybnosti byly stěžovateli sděleny cca 3 měsíce před uplynutím lhůty pro stanovení daně, za to, že bylo vhodné, aby žalovaný skutečnosti, ke kterým má přístup ze svých evidencí za účelem řádného stanovení daně, ověřil. Ačkoli je povinností daňového subjektu zachovávat obezřetnost v obchodních vztazích a při uplatnění odpočtu jeho oprávněnost prokázat, musí mu být nejenom formálně ale i materiálně umožněno důkazní břemeno unést. Daňový subjekt navíc nedisponuje pravomocemi jako správce daně. Z tohoto důvodu je povinností správce daně poskytnout daňovému subjektu patřičnou součinnost za účelem prokázání skutkového stavu (například předvolat svědka, ověřit dostupné evidence). Nelze připustit stav, kdy správce daně bude využívat důkazního břemene pouze za účelem „nachytání“ daňového subjektu na procesních úskalích vedeného řízení s odůvodněním, že je to daňový subjekt, koho tíží důkazní břemeno (srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119). Nelze ani vyloučit, aby správce daně tyto úkony činil zcela z vlastní vůle (navzdory tomu, že důkazní břemeno bude tížit daňový subjekt). Tak tomu může být zejména tam, kde informace o účelnosti takového postupu jsou seznatelné ze spisu či dosavadní činnosti správce daně. Účelové ignorování takových indicií by vždy znamenalo svévolné rezignování z povinnosti zakotvené v § 92 odst. 2 daňového řádu, dle kterého *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.*

[61] Nelze rovněž přehlédnout další pochybení daňových orgánů, které měl krajský soud zohlednit. Ve správním spisu (ani v jeho vyhledávací části) se totiž nenachází neanonymizovaná verze dodatečného platebního výměru společnosti Kation, tudíž žalovaný ani nemohl jednoduše ověřit stěžovatelem požadované skutečnosti bez další součinnosti s místně příslušným správcem daně této společnosti (k čemuž nedošlo), jelikož zjevně nedisponoval žádnými identifikačními údaji jejího dodavatele; neanonymizovaná verze podkladu musí být součástí spisového materiálu (vyhledávací části), pro možnost následného přezkumu postupu správce daně.

[62] K otázce neprovedení navrhovaných důkazů tak Nejvyšší správní soud uzavírá, že postup žalovaného nesvědčí o účelovosti návrhů stěžovatele, ale spíše o účelovém postupu

žalovaného, vedeném obavou, že do uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně by provedení těchto důkazů bylo s největší pravděpodobností nereálné.

[63] K námitce stěžovatele, dle které měl být o místním šetření u společnosti SUEZ vyhotoven protokol a nikoli úřední záznam, neboť při něm došlo ke „skrytému výslechu svědka“ kasační soud poznamenává, že podle § 80 odst. 3 daňového řádu *správce daně o průběhu místního šetření sepíše podle povahy šetření protokol nebo úřední záznam*. Dle § 60 odst. 1 daňového řádu *o ústních podáních a jednáních při správě daní sepíše správce daně protokol*. Podle § 63 odst. 1 daňového řádu *sepíše správce daně o důležitých úkonech při správě daní, které nejsou součástí protokolu, úřední záznam, ve kterém zachytí skutečnosti, které mají vztah ke správě daní, zjištěné zejména z ústních sdělení, oznámení, poznámek, obsahů telefonických hovorů a jiných spisových materiálů*. Správce daně tedy není při zachycení průběhu či obsahu procesního úkonu oprávněn libovolně volit mezi protokolem a úředním záznamem. *In concreto* platí, že „došlo-li v průběhu místního šetření k jednání s jinou osobou, je povinností správce daně vyhotovit protokol. V opačném případě postačí vyhotovení úředního záznamu“ (viz LICHNOVSKÝ, Ondřej. § 80 [Obsah místního šetření]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. Daňový řád. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2024, s. 339.) Vyhotovení úředního záznamu postačí tam, kde pracovník správce daně provádí místní šetření, při němž z povahy věci není nutná účast daňového subjektu nebo jiné osoby - například správce daně ověřuje, zda a kde je umístěna reklama, zda na určitém místě skutečně sídlí společnost, zda se tam nachází konkrétní věc, o čemž současně pořídí fotodokumentaci apod. (viz Matyášová, L., Grossová, M. E.: Daňový řád s komentářem a judikaturou. 2. Aktualizované a doplněné vydání podle stavu k 1. 8. 2015. Praha: Leges, 2015, str. 248). V projednávané věci není pochyb o tom, že správce daně komunikoval s přítomnými osobami, zaměstnanci společnosti SUEZ, vyšel z informací, které od nich získal a uvedl, že protokol nebyl vyhotoven pouze z důvodu zhoršené epidemiologické situace. Z úředního záznamu plyne, že se nejednalo pouze o získávání informací o listinách (evidenci docházky), jak to naznačuje krajský soud. V Seznámení žalovaný mj. konstatoval, že přítomným pracovníkem odběratele SUEZ, panem Ž., bylo mj. sděleno, že se na třídění odpadu podílelo více lidí než jeden pracovník (tři až sedm), které měl přivážet sám pan Khomyshyn (jednatel stěžovatele). Je tedy evidentní, že správce daně při místním šetření (i) získával konkrétní informace o zjišťovaném skutkovém stavu od zaměstnanců společnosti SUEZ, kteří vypovídali o tom, co vnímali svými smysly, přičemž (ii) takto zjištěné informace neverifikoval provedením svědecké výpovědi těchto osob, ale bez dalšího z nich dále vycházel. Za této situace měl být o tomto procesním úkonu skutečně pořízen protokol podle § 60 odst. 1 daňového řádu. Zhoršená epidemiologická situace zajisté nepředstavuje důvod pro svévolný postup správce daně. Toto pochybení, však (stejně jako pozdní vyhotovení a podepsání úředního záznamu) samo o sobě nedosahuje takové intenzity, aby zasáhlo do práv daňového stěžovatele, jak to dovodil rovněž krajský soud (v odst. 54. a 55. napadeného rozsudku).

[64] Pokud jde o samotné vedení správního (daňového) spisu, je nutno uvést, že v projednávané věci došlo skutečně k mnoha pochybením. Stěžovatel se po Seznámení se zjištěnými skutečnostmi dne 17. 2. 2021 dostavil k nahlížení do spisu, kde vznesl řadu dotazů, mj. stran neúplnosti spisového materiálu, ty pak následně rozvedl též v reakci na Seznámení. Namítal, že ve spisovém materiálu chybí důkazy, na které odkazuje sám správce daně. Nejvyšší správní soud zjistil, že v průběhu daňového řízení ve spisu

pokračování

prokazatelně absentovaly některé podstatné listiny, do nichž tak neměl stěžovatel možnost nahlížet. Správce daně vycházel z podkladů, které nebyly součástí spisu buďto vůbec, nebo byly doplněny až k výzvě žalovaného v závěru odvolacího řízení (ověření u ČSSZ a místně příslušného správce daně společnosti Kation, kompletní úřední záznamy z místních šetření atd.). Až dne 19. 3. 2021 zaslal žalovaný bez jakéhokoli upozornění na možnost vyjádření se podle § 115 odst. 2 daňového řádu stěžovateli do datové schránky soubory (doručeno dne 23. 3. 2021), jimiž doplnil spisový materiál (mj. poprvé odpověď od společnosti SUEZ; podrobně k jednotlivým písemnostem viz odst. 49 – 51 odůvodnění napadeného rozsudku). Stěžovatel téhož dne v reakci upozornil, že mu bylo doručeno 17 souborů (1 z toho představuje sdělení) obsahujících cca 60 stran. Žalovaný na uvedené reagoval až dne 13. 4. 2021, po vydání napadeného rozhodnutí, s tím, že doplnění spisového materiálu odůvodnil v odst. 62 tohoto rozhodnutí. Nejvyšší správní soud zjistil, že do dnešního dne ve spisu nadále absentují některé podklady, z nichž vycházel prvostupňový správce daně. Z VKZ a zprávy o daňové kontrole plyne, že měl povědomí mj. o počtu zaměstnanců a vozidel stěžovatele v rozhodném zdaňovacím období, přičemž uvedl, že to plyne z protokolu o zahájení daňové kontroly. Z něj však tyto informace neplynou. Je v něm toliko uvedeno, že jeho přílohu tvoří 20 listů, nicméně ty se ve spisu nenachází. Jednou z těchto příloh má být též *výpis z účtu*; krajský soud (stejně jako žalovaný) přitom stěžovateli vytknul, že jej nepředložil. Některé další tam uvedené přílohy se pak nachází až dále ve spisu; z podání, která je doprovázejí, je zřejmé, že je stěžovatel předložil opětovně (daňové doklady, objednávky, faktury apod.), neboť měl za to, že se s nimi správce daně doposud neseznámil.

[65] Nejvyšší správní soud poukazuje na svoji konstantní judikaturu (například rozsudek ze dne 17. 1. 2018, č. j. 9 Afs 85/2016 - 51, a ze dne 23. 8. 2016, č. j. 6 Afs 143/2016 - 38, nebo z novějších rozsudků ze dne 12. 2. 2020, č. j. 10 Afs 393/2019 - 54), podle které *„pochybení při vedení spisu nemůže samo o sobě zasáhnout do práv daňového subjektu.“* Zdůrazňuje však, že nepřehlednost nebo chaotičnost spisu, nesprávné označování písemností, neúplná evidence listin, nesprávné číslování, či absence listin ve spisu, mohou být ve svém souhrnu *„v extrémních případech indicií pro závěr, že správce daně vskutku šikanózním způsobem brání daňovému subjektu při uplatňování jeho procesních práv, případně o tom, že skutkový stav, z nějž správní orgán vycházel, nebyl náležitě zjištěn nebo nemá oporu ve spisu.“* Zákonnost úkonů činěných správcem daně v daňovém řízení, kam spadá i vedení spisu, je součástí soudního přezkumu z tohoto řízení vzešlého rozhodnutí (srov. rozsudek ze dne 23. 8. 2016, č. j. 6 Afs 143/2016 - 38, bod 22). Kromě toho, *„neumožnění seznámit se v zákonném rozsahu s podstatnou částí podkladů daňového řízení může vést ke zhoršení pozice účastníka v tomto probíhající řízení. Především jde o zásah do práva daňového subjektu vyjádřit se k dosud shromážděným důkazům či jiným podkladům pro rozhodnutí, práva navrhnout jejich doplnění či činit další procesní návrhy, tedy do možnosti uplatňovat celý souhrn procesních práv, která mají zaručit vedení spravedlivého procesu, jak je garantován v čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod“* (viz rozsudek ze dne 3. 10. 2018, č. j. 1 Afs 99/2018 - 42). V rozsudku ze dne 8. 11. 2017, č. j. 9 Afs 200/2017 - 40, zdejší soud též vysvětlil, že *„pozdější zpřístupnění důkazu, než stanoví zákon, může být pro daňový subjekt z hlediska unesení jeho důkazního břemene klíčové.“* Nejvyšší správní soud v nyní projednávané věci shledal právě takový extrémní případ, kdy soubor popsanych procesních pochybení daňových orgánů již ve svém souhrnu mohl mít pro stěžovatele reálně negativní vliv na výsledek řízení.

[66] Kasační soud tedy nezpochybnuje závěr krajského soudu, že jednotlivě by nejspíš žádné z uvedených z pochybení daňových orgánů nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Výše popsáná liknavost správce daně vedoucí k tomu, že na stěžovatele nepřešlo důkazní břemeno, následné obsáhlé doplnění dokazování v odvolacím řízení, kdy zhruba třičtvrtě roku trvalo, než vůbec žalovaný po podání odvolání zaúkoloval finanční úřad v tom směru, jaké kroky má ještě provést k prověření stěžovatelových tvrzení, neprovedení navrhaných důkazů, které se *a priori* nejvíce jeví být účelovými, chaotické a neúplné vedení spisu a jeho doplnění tak, že stěžovateli nebyl dán reálný prostor se k němu efektivně vyjádřit, jakož i vyhotovení pouze úředního záznamu namísto protokolu, navíc se značným zpožděním v situaci, kdy došlo ke zjišťování informací od přítomných osob při místním šetření (nikoli pouhého vyžadování listinných podkladů), představují ve svém souhrnu excesivní postup správce daně při vedení daňového řízení, pro který je na místě rozhodnutí žalovaného zrušit [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

[67] Pokud jde o námitku stran legitimního očekávání, jehož porušení stěžovatel dovozuje z odlišného postupu žalovaného v rozhodnutí ze dne 4. 8. 2022, čj. 26689/22/5300-22442-706033, které bylo v řízení před krajským soudem provedeno jako důkaz, Nejvyšší správní soud aprobejuje závěr krajského soudu, že legitimní očekávání se vytváří *pro futuro* a směřuje na budoucí praxi správního orgánu – nepůsobí tedy zpětně. Proto nelze z obsahu pozdějšího rozhodnutí dovodit, že v projednávané věci postupoval žalovaný v rozporu s uvedenou zásadou. Žalovaný v něm nakonec odlišný postup, než v nyní projednávané věci, vysvětlil. Z uvedeného rozhodnutí nicméně plyne, že společnost Kation nebyla v době provádění daňové kontroly u stěžovatele (minimálně v roce 2018) nekontaktní, což jenom podtrhuje závěr, že správce daně svým postupem, kdy opomenul v průběhu daňové kontroly kontaktovat společnost Kation, z velké části ztížil stěžovateli možnost unést důkazní břemeno.

[68] K námitce stěžovatele stran neprovedení důkazu čestným prohlášením pana Žáčka, jenž zpochybnil svá tvrzení zaznamenaná v úředním záznamu o místním šetření ve společnosti SUEZ, Nejvyšší správní soud uvádí, že odhlédne-li se od nesprávného posouzení otázky přechodu důkazního břemene krajským soudem, jsou jeho úvahy, proč se rozhodl tento důkaz neprovést, přezkoumatelné a pochopitelné. Optikou výše uvedených závěrů o pochybení krajského soudu v klíčové úvaze o přenosu důkazního břemene, jde ovšem o otázku čistě akademickou, která na celkové posouzení věci nemá vliv.

[69] Nejvyšší správní soud na závěr konstatuje, že k podrobnému věcnému přezkumu splnění podmínek pro odpočet na DPH z deklarováných zdanitelných plnění od společnosti Kation nepřistoupil, neboť výše uvedené vady znemožňují řádné posouzení prokázání nároku stěžovatele a bude na žalovaném, aby jejich splnění posoudil po doplnění dokazování v dalším řízení.

[70] Na základě shora uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.). Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. V dané věci má nezákonnost,

pokračování

pro kterou měl krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušit, původ již v řízení před správcem daně a žalovaným. Krajský soud by tedy, vázán závazným právním názorem kasačního soudu, nemohl postupovat jinak, než žalované rozhodnutí zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud proto v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1, 3 a 4 s. ř. s. rozhodl tak, že sám rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto zrušujícím rozsudku [§ 78 odst. 5 s. ř. s. ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.].

[71] Pokud jde o další průběh daňového řízení, Nejvyšší správní soud připomíná, že i vyžadováním nadměrného důkazního standardu pro prokázání určité skutečnosti mohou být porušena základní práva účastníka řízení. Podle Ústavního soudu „*žádné skutkové okolnosti, které již odezněly, nelze následně, ex post, prokázat s absolutní jistotou. Vždy půjde o otázku určité míry pravděpodobnosti*“ [nález sp. zn. I. ÚS 173/13 ze dne 20. 8. 2014 (N 156/74 SbNU 333), bod 30]. Správce daně tedy nemůže po daňovém subjektu požadovat takový důkazní standard, který prakticky v důsledku vylučuje, aby účastník řízení unesl své důkazní břemeno, a to zejména v situaci, kdy i jeho liknavostí a následnou pandemií Covid – 19, je plynutím času možnost jeho unesení značně ztížena. Důkazní povinnost, kterou podle § 92 odst. 3 daňového řádu nese daňový subjekt, nedosahuje povinnosti prokázání tvrzených skutečností s absolutní jistotou, ale postačí prokázat dostatečnou míru pravděpodobnosti. Žalovaný tak v dalším řízení musí rozumně nastavit míru jistoty (pravděpodobnosti) nutnou k tomu, aby daňový subjekt své důkazní břemeno mohl unést. Ta bude zpravidla naplněna, pokud bude z provedených důkazů možné učinit daný závěr bez vážných pochybností, přičemž je třeba zohlednit i čas uplynulý od doby, kdy prokazované skutečnosti nastaly (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2020, č. j. 7 Afs 434/2018-37, ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, či ze dne 18. 9. 2023, č. j. 7 Afs 53/2023-67, přiměřeně též usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133, bod 44).

[72] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. platí, že zruší-li Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. též rozhodnutí žalovaného správního orgánu, rozhodne o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem. Vzhledem k tomu, že tímto rozsudkem bylo zrušeno též předcházející správní rozhodnutí, řízení před správními soudy je skončeno, přičemž z procesního hlediska byl jeho procesně úspěšným účastníkem stěžovatel. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. mu tedy přísluší vůči neúspěšnému žalovanému právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů celého řízení.

[73] Náklady řízení jsou v dané věci představovány především stěžovatelem vynaloženými soudními poplatky ve výši 3 000 Kč za řízení o žalobě, 5 000 Kč za řízení o kasační stížnosti.

[74] Stěžovatel byl v řízení o žalobě na základě plné moci zastoupen společností TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o., která v řízení učinila čtyři úkony právní služby spočívající v převzetí a přípravě zastoupení, sepsání žaloby a sepsání repliky a tripliky [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Za tyto úkony náleží odměna 4 x 3.100 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], a paušální částka ve výši 4 x 300 Kč

(§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Vzhledem tomu, že dotčená společnost je plátcem DPH, zvýšil soud částku odměny o příslušnou daň. Celková výše odměny v této fázi řízení činí 16 456 Kč.

[75] V řízení o kasační stížnosti stěžovatele zastupuje advokát Mgr. Ing. Tomáš Hobza. Odměna advokáta zahrnuje odměnu za dva úkony právní služby – převzetí a příprava zastoupení a sepsání kasační stížnosti [tj. úkony podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) a advokátního tarifu]. Za tyto úkony náleží odměna ve výši 2 x 3.100 Kč, a paušální částka 2 x 300 Kč. Protože je zástupce stěžovatele plátcem DPH, zvyšuje se odměna o příslušnou daň, proto činí částka odměny v řízení o kasační stížnosti 8 228 Kč.

[76] Celkově je tedy žalovaný povinen stěžovateli uhradit náklady ve výši 32 684 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 25. listopadu 2024

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu