



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA v právní věci

žalobce: **4P INVEST, s.r.o.**, IČ: 27740498
sídlem Kloboucká 1411, Brumov - Bylnice

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 6. 2017, č.j. 26844/17/5300-21441-702127

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 22. 7. 2016, č. j. 1484150/16/3311-50523-703574, č. j. 1484315/16/3311-50523-703574, č. j. 1484350/16/3311-50523-703574, č. j. 1484501/16/3311-50523-703574, č. j.

1484530/16/3311-50523-703574, č. j. 1484559/16/3311-50523-703574, č. j. 1484596/16/3311-50523-703574, č. j. 1484618/16/3311-50523-703574, č. j. 1484657/16/3311-50523-703574, č. j. 1484701/16/3311-50523-703574, č. j. 1484739/16/3311-50523-703574, č. j. 1484794/16/3311-50523-703574 (dále jen „platební výměry“), žalobci na základě výsledků provedené daňové kontroly doměřil daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) a penále, a to za zdaňovací období květen 2011 DPH ve výši 132 602 Kč a penále ve výši 26 520 Kč, za zdaňovací období červen 2011 DPH ve výši 93 948 a penále ve výši 18 789 Kč, za zdaňovací období říjen 2011 DPH ve výši 292 609 Kč a penále ve výši 58 521 Kč, za zdaňovací období listopad 2011 DPH ve výši 399 464 Kč a penále ve výši 79 892 Kč, za zdaňovací období prosinec 2011 DPH ve výši 321 758 Kč a penále ve výši 64 351 Kč, za zdaňovací období květen 2012 DPH ve výši 81 600 Kč a penále ve výši 16 320 Kč, za zdaňovací období červen 2012 DPH ve výši 34 100 Kč a penále ve výši 6 820 Kč, za zdaňovací období červenec 2012 DPH ve výši 106 442 Kč a penále ve výši 21 288 Kč, za zdaňovací období srpen 2012 DPH ve výši 119 196 a penále ve výši 23 839 Kč, za zdaňovací období říjen 2012 DPH ve výši 151 114 Kč a penále ve výši 30 222 Kč, za zdaňovací období listopad 2012 DPH ve výši 303 162 Kč a penále ve výši 60 632 Kč a za zdaňovací období prosinec 2012 DPH ve výši 441 832 Kč a penále ve výši 88 366 Kč. Primárním důvodem doměření daně byl závěr správce daně, že žalobce u některých přijatých plnění neprokázal, že byla poskytnuta deklarovanými dodavateli a v deklarovaném rozsahu. Proti platebním výměrům podal žalobce odvolání, která žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 6. 2017, č. j. 26844/17/5300-21441-702127 (dále jen „napadené rozhodnutí“), podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítl, přičemž platební výměry potvrdil.

II. Stanovisko žalobce

2. Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítá, že předložil důkazní prostředky, z nichž vyplývá, že předmětná plnění uskutečněna byla a byla použita pro jeho ekonomickou činnost.
3. Ve vztahu k dodavateli Green Corporation s. r. o. žalobce rekapituluje předložené listiny a uvádí, že jednatel společnosti spolupráci se žalobcem potvrdil. Není možné očekávat podrobné informace s odstupem čtyř let. Nelze také od nového jednatele požadovat předložení účetních dokladů. K tíži žalobce nelze přikládat skutečnosti týkající se této společnosti, které nemohl správce daně ověřit z důvodu nemožnosti současného kontaktu. V dané době byl dodavatel reálně existujícím subjektem s ekonomickou činností. Ani výslechy dalších svědků nevyvrátily dodávku materiálu. Naopak potvrdily jeho použití k provedeným stavebním pracím. Předmět plnění byl jednoznačně použit pro ekonomickou činnost plátce. Pokud správce daně nedisponuje dostatečně silnými důkazními prostředky o neplnění ze strany dodavatele, lze nárok na odpočet DPH odmítnout pouze z důvodu vědomé účasti na podvodu, což se však nestalo. Správce daně nevyvrátil obsah daňových dokladů, jejich předmět plnění ani skutečnosti, které vyplývají ze svědeckých výpovědí. Administrativní pochybení v evidenci zásob nemůže vést k závěru žalovaného, že žalobce neprokázal hmotněprávní podmínky ke splnění nároku na odpočet DPH.

4. Ve vztahu k dodavateli Navona Trade, s. r. o. žalobce rekapituluje předložené listiny a uvádí, že věnoval dostatečnou pozornost kontrolním mechanismům a vykázal běžnou míru opatrnosti. To, že správce daně nemohl ověřit skutečnosti týkající se této společnosti, nemůže jít žalobci k tíži. Správce daně nevyužil možnosti, které mu daňový řád umožňuje (např. opakovanou žádost o výslech svědka a žádost o jeho předvedení). Je jeho pochybením, že nedoplnil dokazování o výpověď J. H. Není pravdou, že by nebyl kontaktní osobou. I svědkyně Č. uvedla, že práce byly provedeny jako vícepráce, které byly odsouhlaseny v hodnotě 2 500 000 Kč. Svědkyně nemusí mít povědomí o dodavatelských žalobce. Svědek K. uvedl, že daná společnost byla dodavatelem stavebního materiálu. Náklady jsou vynaloženy v souvislosti s ekonomickou činností žalobce. Smluvní vztah nebyl fiktivní záležitostí. Finální výstup nemohl vzniknout bez dodání stavebního materiálu a vykonání stavebních prací. Žalobce navrhl provedení znaleckého posudku za účelem ověření vynaložených nákladů, což však nebylo ze strany správních orgánů akceptováno. Nelze tedy souhlasit, že správce daně shromáždil dostatečný důkazní materiál.
5. Ve vztahu k dodavateli SYNMAT s. r. o. žalobce rekapituluje předložené listiny a uvádí, že věnoval dostatečnou pozornost kontrolním mechanismům a vykázal běžnou míru opatrnosti. Dodávky byly potvrzeny svědeckými výpověďmi svědků B. a K. Potvrdili znalost společnosti, druh stavebního materiálu i lokalitu dodavatelského skladu. Jednatel společnosti nezpochybnil faktická plnění a potvrdil spolupráci se žalobcem. Spotřeba materiálu je vázána na stavební díla a vždy je použit pro účely související s ekonomickou činností žalobce. Svědkyně B. potvrdila, že stavební materiál tato společnost žalobci dodávala a že telefonicky komunikovala s jednatelem žalobce. Potvrdila i vystavení faktur a své podpisy na nich. Řidič H. potvrdil, že ze společnosti vzlal materiál žalobci. Svědek K. měl povědomí o žalobci. Svědek M. označuje SYNMAT s. r. o. jako standardního dodavatele materiálu. Svědek M. identifikoval fakturovaný materiál jako součást skladovaného sortimentu dodavatele. Svědkyně M. sdělila, že se společností řešila elektronicky objednávky materiálu. K otázce vícenákladů se vyjádřila Ing. P. a objasnila průběh jednání s investorem. Nelze žalobci neuznat nárok na odpočet DPH, pokud v dobré víře přijal plnění, o kterém má správce daně povědomí, že bylo či mohlo být zasaženo podvodným jednáním. Důkazní břemeno tíží správce daně. Tvzení, že se daňové doklady nepodařilo ověřit u vystavitele, je v rozporu s výpovědí svědka M.
6. Ve vztahu k dodavateli STRAMAT s. r. o. žalobce rekapituluje předložené listiny a uvádí, že společnost byla v době spolupráce aktivní. Z provedených výslechů svědků bylo potvrzeno, že k předmětu plnění došlo a plnění byla použita pro ekonomickou činnost žalobce. Není možné očekávat, že s odstupem času budou svědci konkrétně a podrobně vypovídat o jednotlivých obchodních případech. Správce daně prováděl výslechy během jednoho dne, kdy svědci vypovídali o spolupráci s několika společnostmi za více zdaňovacích období. Nelze popřít, že uskutečněná plnění byla provedena a daň na výstupu byla odvedena. Nelze neuznat nárok na odpočet DPH pouze proto, že existuje pochybnost, že předmět plnění byl proveden deklarovaným dodavatelem. Správce daně a žalovaný musejí mít postaveno najisto, zda plnění bylo či nebylo provedeno tak, jak je uvedeno na daňovém dokladu. Závěry týkající se úmyslu kráť příjmy státní rozpočtu jsou fabulací. Svědek D. M. potvrdil realizaci stavebních prací. Stavební činnost STRAMAT s. r. o. potvrdili i svědci B. a K. Svědkyně M. potvrdila provedení úhrad ve prospěch společnosti. Svědek R. potvrdil podepsání plné moci i jednání u notáře a své

případné další podpisy. Plnění byla fakticky uskutečněna tak, jak je uvedeno na daňových dokladech.

7. Ve vztahu k dodavateli Finanční a leasingová s. r. o. žalobce rekapituluje předložené listiny a uvádí, že výpověď svědka K. bylo vystavení faktur potvrzeno. Byly odsouhlaseny stavební zakázky, počet pracovníků i účast svědka na stavbách. To, že faktury vystavil žalobce, není důvodem ke zpochybnění dokladů. Jde o častou obchodní praxi. Svědci B., K. a P. výkon prací dodavatelem potvrdili. Svědkyně M. potvrdila provedení úhrad svědkovi K. Skutečnost, že některý ze svědků neznal tuto společnost, neznamená, že obchodní případ nenastal. Je nutno brát v potaz uplynulou dobu od uskutečnění prací a také to, že správce daně prováděl svědecké výpovědi týkající se několika společností za dvě zdaňovací období. Žalobce věnoval dostatečnou pozornost kontrolním mechanismům a vykázal běžnou míru opatrnosti. Žalobce navrhl provedení znaleckého posudku za účelem ověření přijatých plnění s uskutečněným plněním na výstupu s konkrétním stavebním dílem, což však nebylo ze strany správních orgánů akceptováno.
8. Ve vztahu k dodavateli Mantadax s. r. o. žalobce rekapituluje předložené listiny a uvádí, že věnoval dostatečnou pozornost kontrolním mechanismům a vykázal běžnou míru opatrnosti. To, že je dodavatel pro správce daně nekontaktní, nelze dávat žalobci k tíži. Svědek V. potvrdil dodání materiálu, provedení prací, vystavení faktur i přijetí úhrad. Datum rámcové objednávky koresponduje s možností žalobce kontaktovat se s budoucím jednatelem společnosti. Žalobce s časovým odstupem nemůže vyloučit ani chybu v uvedeném datu. I svědkyně Č. uvedla, že práce byly provedeny jako vícepráce, které byly odsouhlaseny v hodnotě 2 500 000 Kč. Provedení prací bez objednávky investora není důvodem k neuznání nároku na odpočet DPH. Svědkyně nemusí mít povědomí o dodavateli žalobce. Svědkyně S. odsouhlasila potřebu dalších stavebních zásahů a objasnila jednání s investorem. Svědek K. uvedl, že Mantadax s. r. o. byla hlavním dodavatelem a že s jejím jednatelem jednal. Svědkyně M. uvedla, že společnosti vyplácela hotovost, a vzpomněla si na jméno jednatele. Nelze žalobci neuznat nárok na odpočet DPH pouze proto, že neprokázal, že předmět plnění byl proveden deklarovaným dodavatelem. Správce daně a žalovaný musejí mít postaveno najisto, zda plnění bylo či nebylo provedeno tak, jak je uvedeno na daňovém dokladu. Společnost byla v dané době aktivní, smluvní vztah nebyl fiktivní a finální výstup nemohl vzniknout bez dodání stavebního materiálu a vykonání stavebních prací.
9. Dále žalobce namítá, že správce daně ani žalovaný nedisponují odbornými znalostmi v oboru stavebnictví a nejsou schopni bez odborného vyjádření vynaložení nákladů posoudit, natož je vyloučit. Je tak pochybením, že si nevyžádali navržený znalecký posudek. V případě dodavatele Navona Trade s. r. o. pak pochybili v tom, že nezajistili provedení výsledku jednatele J. H. Oba tyto důkazy navrhuje žalobce provést v řízení před soudem.
10. Žalobce předkládal všechny relevantní důkazy a je otázkou, jaký další důkaz by měl poskytnout a zda vůbec může existovat. Bylo povinností správce daně a žalovaného požadované důkazy konkrétně označit a vyzvat k jejich předložení. Správce daně i žalovaný hodnotili důkazy subjektivně a nepřístupovali k nim v souladu se zásadou oficiality, zásadou vyhledávací a zásadou materiální pravdy. Vyzdvihli ta zjištění, která byla žalobci k tíži, a ta, která mu prospívala, přehlíželi nebo je vykládali v jeho neprospěch. Pokud přetrvávaly jejich pochybnosti, měly se zaměřit na prokázání vědomosti či podezření z podvodného jednání, což se nestalo. Skutečnost, že osoby

odlišné od žalobce nesplnily své zákonné povinnosti, nemůže být důvodem pro závěr o neunesení důkazního břemene ze strany žalobce. Správce daně neprokázal, že bylo plnění provedeno jinak, než deklaroval žalobce. Správce daně na žalobce v podstatě přenáší svou kontrolní funkci plnění daňových povinností jiných subjektů. Jeho postup je založen na podezření a na subjektivních hodnoceních obvyklých skutečností, což je v rozporu se zásadou právní jistoty. Bylo prokázáno, že plnění byla poskytnuta. Nedodržení povinností týkající se vedení účetnictví mělo být případně sankcionováno jako přestupek, nikoliv neuznáním nároku na odpočet DPH.

11. Žalobce navrhoval provedení výsledků svědků R. a H., avšak správce daně tyto výsledky neprovedl a vydal platební výměry. Tím si účelově prodloužil o jeden rok lhůtu ke stanovení daně, aniž by byla řádně skončena daňová kontrola. Po podání odvolání pak opatroval další důkazy. Jde o obcházení § 148 daňového řádu a tento postup je v rozporu s § 113 odst. 2 daňového řádu. K doplňování důkazů je v odvolacím řízení oprávněn pouze odvolací orgán.
12. Ve své replice pak žalobce pouze ve stručnosti zopakoval, že předložil veškeré důkazy, z nichž vyplývá, že veškerá plnění byla poskytnuta. Má za to, že splnil veškeré hmotněprávní podmínky, a na podané žalobě trvá.

III. Vyjádření žalovaného

13. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na napadené rozhodnutí a navrhuje, aby soud žalobu zamítl. Dodává, že ani daňový doklad se všemi náležitostmi není dostačujícím podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, pokud správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladu deklarováno. Nejvyšší správní soud se od své ustálené judikatury odchýlil v rozsudku STAVITELSTVÍ MELICHAR, nicméně jde o závěry zcela ojedinělé a v rozporu s dosavadní judikaturou. Důvodem neuznání nároku na odpočet DPH může být výhradně skutečnost, že daňový subjekt neprokázal přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele. Teprve až po prokázání těchto skutečností je správce daně povinen se zabývat případnou účastí daňového subjektu na podvodu na DPH. Je-li najisto postaveno, že osoba uvedená na dokladu plnění neuskutečnila, není ani osobou, která měla povinnost odvést DPH, a správce daně proto ani nemůže vědět, u jaké osoby by měl případné (ne)odvedení DPH ověřit. Bylo na žalobci, aby rozptýlil pochybnosti správce daně. Své důkazní břemeno neunesl. Volba důkazních prostředků byla na jeho úvaze. Znaleckým posudkem nelze prokázat, že konkrétní stavební práce uskutečnil právě deklarovaný dodavatel. Správce daně provedl dostatek procesních úkonů k výsledku svědka H. Ve zbytku žalovaný odkázal na příslušné pasáže napadeného rozhodnutí a navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci krajským soudem

14. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

15. Po přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí dospěl soud k závěru, že žaloba **není důvodná**.
16. Jádrem sporu je posouzení, zda žalobce v daňovém řízení prokázal splnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH v případě plnění od šesti dodavatelů. Soud považuje za potřebné před tím, než přistoupí k posouzení jednotlivých plnění, přiblížit zákonnou úpravu rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH a ve světle této úpravy nejprve souhrnně pojednat o některých otázkách, které jsou společné pro všechna posuzovaná plnění (popřípadě většinu z nich).

A. Obecně k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení

17. Zákonná úprava rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je obsažena v § 92 daňového řádu, podle něhož „[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“ (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“ (odstavec 3). „[P]okud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“ (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“ [odstavec 5 písm. c)].
18. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. 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 natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsáným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49; všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Správce daně nicméně není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, dostupný na <http://nalus.usoud.cz/>).

B. Obecně k prokazování splnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH

19. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného. Podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „zákon o DPH“) je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování vyjmenovaných plnění. Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je pro uplatnění nároku na odpočet daně plátce povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad. Znamená to tedy, že daňový subjekt je povinen tvrdit, chce-li uplatnit nárok na odpočet DPH, že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, přijal plnění zákonem charakterizované jako zdanitelné plnění a tato použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Daňový subjekt proto musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění a že je použil k uskutečnění své ekonomické činnosti, ale i to, kdo mu ono plnění poskytl. Tento „poskytovatel“ totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, a ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 – 100). Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny hmotněprávní podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH.
20. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je tedy plátce daně povinen primárně předložit daňový doklad, a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu se shora citovanou judikaturou Nejvyššího správního 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, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015-45).
21. Stejný přístup k naplnění této podmínky zastává též Soudní dvůr EU. Ten v řadě svých rozhodnutí vymezuje podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, které dělí na podmínky formální a podmínky (věcné) hmotněprávní. Princip, na kterém je daň z přidané hodnoty vystavěna, v podobě zásady daňové neutrality pak vyžaduje, aby byl odpočet daně z přidané hodnoty přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky, i když nejsou splněny určité podmínky formální (blíže rozsudky Soudního dvora EU ve věci *Ecotrade*, C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267 bod 63; *Uszodaépítő*, C-392/09, EU:C:2010:569, bod 39; *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, body 42 a 43, jakož i *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 38; *EMS-Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, bod 62; či *Salomie a Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, body 58

a 59; všechna zde citovaná rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie jsou dostupná na www.curia.eu).

22. V bodě 28 rozsudku ze dne 15. 9. 2016, ve věci *Senatex GmbH v. Finanzamt Hannover-Nord*, C-518/14, ECLI:EU:C:2016:691, Soudní dvůr EU vymezil hmotněprávní podmínky jako podmínky uvedené v čl. 168 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“), která nahradila tzv. šestou směrnici (Šestá směrnice Rady č. 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně).
23. Článek 168 písm. a) směrnice stanoví: *„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky: a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani“*.
24. Výklad tohoto ustanovení poskytl Soudní dvůr EU již vícekrát, vždy se stejným výsledkem. Soudní dvůr v rozsudku ve věci *Senatex* zdůraznil, že „[p]roto, aby dotčená osoba mohla tohoto nároku využít, je třeba, aby jednak byla osobou povinnou k dani ve smyslu uvedené směrnice a jednak zboží nebo služby uplatňované pro odůvodnění tohoto nároku na odpočet byly na výstupu osobou povinnou k dani použity pro účely jejích zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. října 2015, *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 28 a citovaná judikatura)“. Obdobně se Soudní dvůr EU vyslovil i v rozsudcích ve věci *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, bod 52; *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 26; *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, bod 29; *Barlis* 06, bod 40; či usnesení ve věci *Jagietto*, C-33/13, EU:C:2014:184, bod 27).
25. Z ustálené judikatury Soudního dvora EU tedy vyplývá, že mezi hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty náleží i to, že zboží musí být dodáno či služba poskytnuta osobou povinnou k dani.
26. Případná neúčast na daňovém podvodu je sekundární podmínkou nároku na odpočet daně. Pokud je plnění zasaženo daňovým podvodem a osoba povinná k dani je účastníkem tohoto podvodu (věděla či vědět mohla, že plnění je zasaženo daňovým podvodem), nenáleží ji nárok na odpočet daně (srov. rozsudky Soudního dvora EU ze dne 6. 7. 2006, ve věci *Axel Kittel*, C-439/04, ECLI:EU:C:2006:446 či ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech *Optigen a ostatní*, C-354/03, ECLI:EU:C:2006:16). K posouzení existence daňového podvodu zpravidla dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37, bod 52 an.; ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34, bod 38; ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015 - 17, bod 22; ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016 - 32 či ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 - 35, bod 13).
27. Jestliže ovšem shledá správce daně, že nejsou naplněny již primární hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, je tato skutečnost postačující k odepření nároku na odpočet DPH, a je tudíž bezpředmětné se zabývat otázkou případné účasti daňového subjektu na daňovém podvodu.

C. Souhrnně k posuzovaným plněním

28. Výše uvedené obecné závěry plynoucí ze zákonné úpravy a ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyvracejí samy o sobě řadu námitek a tvrzení žalobce, které se prolínají celou žalobou a vztahují se ke všem posuzovaným plněním, potažmo k většině z nich.
29. Primárně žalobce totiž tvrdí, že předložil důkazní prostředky, z nichž vyplývá, že předmětná plnění uskutečněna byla a byla použita pro jeho ekonomickou činnost. Tímto tvrzením, které žalobce setrvale opakuje v rámci své argumentace, ovšem nijak nevyvrací stěžejní závěr správce daně a žalovaného, že žalobce neprokázal, že předmětná plnění byla poskytnuta deklarovanými dodavateli, popřípadě v deklarovaném rozsahu a deklarovaným způsobem. Převážná část žalobní argumentace se tak zcela míjí s důvody napadeného rozhodnutí, a není tudíž vůbec způsobilá vést ke zrušení napadeného rozhodnutí (tyto námitky je nutno považovat bez dalšího za nedůvodné). Jak bylo uvedeno výše, skutečnost, že posuzovaná plnění uskutečněna byla a byla také použita pro ekonomickou činnost žalobce, totiž není postačující pro učinění závěru o tom, že žalobci svědčí nárok na odpočet DPH (proto soud nepovažuje za vnitřně rozporná tvrzení správních orgánů, jestliže nezpochybňují existenci stavebních zakázek a popírají způsob realizace). Soud přesto v další části rozsudku přistoupil k věcnému přezkumu zákonnosti závěrů žalovaného týkajících se jednotlivých plnění, neboť v některých žalobních tvrzeních lze shledat také nesouhlas žalobce se závěrem, že neprokázal, že předmětná plnění byla poskytnuta deklarovanými dodavateli a v deklarovaném rozsahu.
30. Jak vyplývá zejména ze shora citované judikatury Nejvyššího správního soudu, nesprávné je také východisko žalobce, že důkazní břemeno tíží správce daně, který musí mít postaveno najisto, zda plnění bylo či nebylo provedeno tak, jak je uvedeno na daňovém dokladu. V případě, že správce daně předestře zásadní důvodné pochybnosti o tom, že plnění bylo realizováno tak, jak bylo deklarováno žalobcem, přechází důkazní břemeno opět na žalobce. Správce daně nemusí prokazovat (tj. stavět najisto), že se určitý obchodní případ nestal vůbec, nebo že se stal za odlišných (konkrétně zjištěných) okolností (například dodavatelem byl jiný subjekt, nebo dodáno bylo zboží v menším, konkrétně zjištěném objemu apod.). Postačí, když zásadním způsobem zpochybní, že se události odehrály tak, jak tvrdí žalobce. Důkazní břemeno jej tíží pouze ve vztahu k těmto pochybnostem, nikoliv k jiné než daňovým subjektem tvrzené verzi událostí, kterou ostatně správce daně nemusí ani tvrdit (natož prokazovat).
31. Zároveň je nutno zdůraznit, že správce daně má povinnost pouze předestřít své vážné pochybnosti a vyzvat daňový subjekt prokázání jeho tvrzení. Ze zákona mu již neplyne povinnost uvést, jaké konkrétní důkazy má daňový subjekt předložit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2009, č. j. 1 Afs 63/2009-102). Je čistě na žalobci, jakým způsobem své důkazní břemeno unese a jaké důkazy pro prokázání svých tvrzení zvolí. Ostatně správce daně ani nemůže vědět, zda vůbec některý důkazní prostředek skutečně bude podporovat tvrzení daňového subjektu a jak bude důkaz v případě jeho provedení hodnotit. Pokud by navíc daňový subjekt zavázal k doložení jeho tvrzení pouze za pomoci konkrétního důkazu, nedůvodně by tím omezil jeho právo prokázat svá tvrzení způsobem, který sám zvolí. Je proto zcela lichá námitka žalobce, že měl správce daně povinnost označit konkrétní důkazy, které měl žalobce na podporu svých tvrzení předložit.
32. Shora citovaná judikatura Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU týkající se prokazování splnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH také zcela vyvrací námitku žalobce, že plátcí daně nelze neuznat nárok na odpočet DPH pouze

proto, že neprokázal, že předmět plnění byl proveden deklarovaným dodavatelem. Stejně tak vyvrací námitku žalobce, že by správce daně musel prokázat účast žalobce na daňovém podvodu. Prokazování účasti na daňovém podvodu by bylo na místě pouze v případě, že by žalobce prokázal splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, což podle závěrů správce daně a žalovaného neučinil (správnost těchto závěrů přitom bude předmětem soudního přezkumu v další části rozsudku). Správce daně dospěl k závěru, že nebyly splněny primární hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH, proto nijak nepochybil, jestliže se za dané situace nezabýval pro něj již nadbytečnou otázkou případné účasti žalobce na daňovém podvodu.

33. Poukazuje-li žalobce na rozsudek Soudního dvora EU ve spojených věcech *Mahagében a Dávid*, C-80/11 a C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373, tento rozsudek se týká právě otázky neuznání nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu. Tento rozsudek nikterak nepřekonává dosavadní judikaturu Soudního dvora EU, která byla následně také tímto soudem opakovaně potvrzena a která konstantně setrvává na závěru, že v první řadě musí daňový subjekt prokázat splnění primárních hmotněprávních podmínek (včetně skutečnosti, že plnění bylo poskytnuto jinou osobou povinnou k dani).

D. Plnění od dodavatele Green Corporation s. r. o. (zdaňovací období 2011)

34. K prokázání uskutečnění plnění od dodavatele Green Corporation s. r. o. žalobce nejprve doložil evidenci pro daňové účely, včetně daňových dokladů č. 121165, 121166, 121186 a 121192, týkajících se přijatých zdanitelných plnění na vstupu ve zdaňovacích obdobích roku 2011.
35. Správce daně zjistil, že Green Corporation s. r. o. v sídle evidovaném v Obchodním rejstříku nevykonává faktickou ekonomickou činnost, se správcem daně nekomunikuje, ode dne 3. 4. 2013 je novým jednatelem G. P., bytem Maďarská republika, není známa existence provozovny a dřívější jednatel měl v době uskutečnění plnění bydliště na adrese Magistrátu města Brna. Na dožádání správce daně byl dále proveden výslech dřívějšího jednatele M. P., který ještě prohloubil pochybnosti správce daně o deklarovaném dodavateli. Své důvodné pochybnosti proto žalobci předestřel a vyzval jej k prokázání, že přijal deklarovaná plnění, a to právě od společnosti Green Corporation s. r. o. a v deklarovaném rozsahu a deklarovaným způsobem.
36. Předně má soud za to, že shora uvedené skutečnosti i skutečnosti uvedené svědkem P. zaváděly vážné a důvodné pochybnosti o tom, zda se plnění uskutečnilo tak, jak žalobce deklaroval. Správce daně měl oprávněně pochybnosti o tom, že společnost Green Corporation s. r. o. vůbec vykonávala podnikatelskou činnost, a to nejen s ohledem na to, že byla aktuálně nekontaktní, jednatelem byla jmenována osoba bydlící v zahraničí, na evidované adrese nevykonávala ekonomickou činnost a jiná provozovna nebyla nikde evidována. I skutečnost, že jednatel společnosti má trvalé bydliště evidované na ohlašovně (tj. nenahlásil žádné skutečné bydliště) je důležitou indicií podporující obavy správce daně, že společnost ve skutečnosti není aktivní a osoby jmenované do jejích orgánů fakticky tuto funkci nevykonávají. K těmto skutečnostem navíc přistoupily zcela zásadní nedostatky ve výpovědi samotného svědka P. Krajský soud se shoduje s hodnocením správce daně i žalovaného, že výpověď tohoto svědka žádné konkrétní informace ohledně posuzovaného plnění nepřinesla. Pouhé nepopření vystavení faktur a nezpochybnění faktického plnění rozhodně nelze považovat za důkaz toho, že plnění bylo poskytnuto tak, jak žalobce deklaroval. Naopak, jestliže si jednatel společnosti, který se měl na obchodech osobně

podílet, není schopen vybavit z obchodní spolupráce nic konkrétního, podporuje jeho výpověď vážné pochybnosti správce daně. Poukazuje-li žalobce na časový odstup mezi plněním a výsledkem, ten by jistě mohl vysvětlovat dílčí nepřesnosti či zapomenutí některých skutečností. V daném případě ovšem nešlo o takový časový odstup, aby si svědek nepamatoval prakticky nic, a to i co se týče zcela klíčových otázek samotné ekonomické činnosti společnosti, jíž byl jednatelem, a ani ve vztahu k významným plněním, která přesahovala částku několika milionů korun. Svědek k uskladnění materiálu uvedl toliko obecně, že byl na skladě v garáži, aniž by ovšem byl schopen uvést, kde se garáž nachází. Nevysvětlil, od koho a kdy materiál nakoupil, jak byla konkrétně zajištěna přeprava.

37. Krajský soud proto uzavírá, že správce daně přdestřel zcela jasné, důvodné a závažné pochybnosti ohledně skutečné realizace deklarovaných plnění, zejména ohledně toho, že skutečným dodavatelem byl Green Corporation s. r. o. a že plnění byla uskutečněna v deklarovaném rozsahu a deklarovaným způsobem. Jelikož správce daně žalobce zároveň řádně vyzval k prokázání jeho tvrzení, přešlo tím důkazní břemeno opět na žalobce.
38. Žalobce posléze navrhl provedení svědeckých výpovědí a předložil pokladní doklady, kopii stavebního deníku, projektovou dokumentaci, položkové rozpočty a souhrnný rozpočet vztahující se k akci Bří Jaroňků 4063, Smlouvu o obchodní spolupráci ze dne 1. 8. 2011, evidenci spotřeby materiálu na jednotlivé zakázky.
39. Správce daně provedl svědecké výpovědi svědků B., D. a K. Tito svědci sice v obecné rovině uvedli, že nějaký materiál od Green Corporation s. r. o. žalobce obdržel, nicméně k předmětným plněním neuvedli žádné konkrétní skutečnosti a ani nepotvrdili, že materiál používaný na stavbě byl právě materiál od této společnosti. Svědek K. měl navíc informace pouze zprostředkovaně od svědka B., jehož výpověď byla zase částečně v rozporu s tvrzením jednatele žalobce. Co se totiž týče dopravy materiálu, svědek B. uvedl, že buď byl závoz, nebo si pro to jeli (směrem Vsetín), kdežto jednatel žalobce tvrdil, že závozy probíhaly přímo na stavbu (neznámo odkud). Jednatel žalobce pak uváděl, že dodávaným materiálem měla být izolace, což ovšem neodpovídá předmětu plnění uvedenému na fakturách. Kromě toho jednatel žalobce při jednání uvedl k obchodní spolupráci s Green Corporation s. r. o. pouze kusé informace. Uvedl, že jej kontaktoval zřejmě pan P., nebo nějaký jejich obchodní zástupce, asi telefonicky. Komunikace probíhala prostřednictvím e-mailu, nevybavil si, zda přímo s panem P. Čas a místo dojednávání obchodů si nevybavil. Nevěděl, kde společnost materiál skladovala, odkud byl materiál navážen.
40. Krajský soud má ve shodě se žalovaným za to, že vyjádření žalobce, provedené svědecké výpovědi ani předložené listiny nejsou způsobilé vyvrátit zcela zásadní pochybnosti vyjádřené správcem daně. Zejména výpověď dřívějšího jednatele dodavatele Green Corporation s. r. o., svědka P., nasvědčuje tomu, že tato společnost žádný materiál žalobci nedodávala. Povšechná vyjádření svědků takovou pochybnost rozhodně nevyvrací. Soud nemá za to, že by žalovaný výsledky svědeckých výpovědí bagatelizoval. Dodávka však nemůže být považována za realizovanou, pokud výsledek svědků toliko realizaci dodávky nevyvrátily či pokud z nich jednoznačně nevyplývá, že obchodní případ nenastal. Žalobce sice předložil také výše uvedené listiny, nicméně ani z nich neplyne, že by uvedená společnost byla skutečným dodavatelem žalobce. Smlouva o obchodní spolupráci je sepsána ve zcela obecné rovině, nespecifikuje druh dodávaného zboží ani jeho množství, nehledě na to, že svědek P. si na tuto smlouvu ani nevzpomněl. Smlouva také odkazuje na

objednávky, které ovšem nebyly doloženy. S ohledem na zjištění, že sídlo dodavatele je virtuální, jsou na místě také pochybnosti správce daně ohledně toho, kde měl být údajně dodávaný materiál původně skladován. Tyto pochybnosti svědek P. rozhodně nevyvrátil, když obecně hovořil o skladování v garáži, kterou nedokázal upřesnit. Konkrétní okolnosti přepravy a předání zboží jednoznačně nevyplývají ani ze svědeckých výpovědí ani z listinných důkazů.

41. Soud souhlasí se žalovaným v tom, že dokumentace k akci Bří Jaroňků 4063 je způsobilá doložit pouze to, že určitý materiál byl žalobcem pro realizaci této akce nutně použit. Nedokládá ovšem, že by se jednalo o materiál dodaný Green Corporation s. r. o. a že se jednalo právě o materiál uvedený na sporných daňových dokladech. Vazbu mezi materiálem údajně dodaným touto společností a materiálem použitým na uvedené akci nijak nedokládá ani žalobcova evidence o zásobách. Žalobce zde není nijak sankcionován za pochybení při vedení této evidence, je pouze nutno konstatovat, že tato evidence není způsobilým důkazem, který by mohl prokázat, který materiál, kdy a v jakém množství byl žalobci dodán společností Green Corporation s. r. o., kdy byl naskladněn a kdy vyskladněn.
42. Krajský soud proto ve shodě se správcem daně a žalovaným uzavírá, že žalobce neprokázal splnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet DPH, zejména neprokázal, že právě společnost Green Corporation s. r. o. žalobci dodala deklarované zboží a že mu je dodala v deklarovaném rozsahu.

E. Plnění od dodavatele STRAMAT s. r. o. (zdaňovací období 2011)

43. K prokázání plnění od dodavatele STRAMAT, s. r. o. žalobce nejprve doložil evidenci pro daňové účely, včetně daňových dokladů č. 11/269, 11/323, 11/783, 11818, 11828, týkajících se přijatých zdanitelných plnění na vstupu ve zdaňovacích obdobích roku 2011.
44. Správce daně zjistil, že STRAMAT, s. r. o. v sídle evidovaném v Obchodním rejstříku nevykonává faktickou ekonomickou činnost, se správcem daně nekomunikuje. Jednatel společnosti STRAMAT, s. r. o. do 23. 6. 2011 F. d. M. se k výsledku nedostavil, neboť pobýval dlouhodobě v Itálii. Nový jednatel společnosti P. R. byl nekontaktní, k výsledku se rovněž nedostavil.
45. Krajský soud má za to, že popsaná zjištění u správce daně oprávněně vzbudila závažné pochybnosti ohledně skutečné realizace deklarovaných plnění, neboť o jejich realizaci svědčily pouze předložené daňové doklady a snaha o ověření jejich pravdivosti u dodavatele žalobce byla zcela neúspěšná. Okolnosti podnikatelské činnosti dodavatele žalobce přitom byly natolik podezřelé, že správce daně oprávněně vznášel pochybnosti o tom, že tato společnost skutečně nějaké plnění žalobci poskytla. Existence virtuálního sídla a nekomunikování se správcem daně jsou typickými znaky subjektu, jehož ekonomická činnost je pouze virtuální a slouží toliko k vykazování formální činnosti, ať už pro daňové či jiné účely. Jestliže správce daně tyto pochybnosti žalobci předestřel a vyzval jej k prokázání jeho tvrzení, přešlo tím důkazní břemeno opět na žalobce.
46. Žalobce posléze navrhl provedení svědeckých výpovědí a předložil pokladní doklady, kopii stovebního deníku, projektovou dokumentaci, položkové rozpočty, souhrnný rozpočet vztahující se k akci Bří Jaroňků 4063 a smlouvy o dílo ze dnů 20. 9. 2011 a 25. 4. 2015.
47. Zdejší soud se ztotožňuje s názorem správce daně, potažmo žalovaného, že jeden rukopis použitý jak na příjmových pokladních dokladech, tak na výdajových pokladních

dokladech, vyvolává pochybnosti o fakticky vyplacené hotovosti žalobcem společnosti STRAMAT, s. r. o. Nutno podotknout, že doklady byly neočíslované, nebyla na nich uvedena konkrétní jména předávající ani přebírající osoby. Výslech svědkyně M. osvědčil toliko to, že ze strany žalobce docházelo k provádění některých plateb v hotovosti, skutečnost, že by tímto způsobem došlo i k uhrazení žalobcem předložených faktur i v posuzované věci, však prokázána nebyla.

48. Správce daně provedl svědecké výpovědi svědků B., D. a K. Zatímco svědek D. neměl o existenci společnosti STRAMAT, s.r.o. žádné povědomí, svědci B. a K. obecně připustili spolupráci žalobce s touto společností. Ve výpovědi obou svědků se však vyskytovaly rozpory, když svědek B. konkrétně potvrzoval svou výpověď především dodání fasádního materiálu, nikoli dodání služeb, jež měly být v posuzované věci fakturovány. Svědek K. pak uváděl, že do kontaktu se subdodavatelem nepřichází, přesto se zmínil o tom, že na stavbě viděl montérky s nápisy firem. Přestože se na jednotlivých staveništích mělo dle žalobce pohybovat až 20 zaměstnanců společnosti STRAMAT, s. r. o., stavební deníky žádnou evidenci pohybu zaměstnanců na stavbě neobsahují. Ani následně provedený výslech jednatele společnosti STRAMAT, s. r. o. F. D. M. nepotvrdil pravdivost žalobcem předložených dokladů. Nepopřel sice vystavení faktur ani provedení prací, neuvedl však žádnou konkrétní informaci o osobách provádějících stavební práce, jejich pohybu na stavbě, ubytování, školení bezpečnosti práce, ani způsobu vyčíslení výše jednotlivých faktur. Nadto je tato výpověď v rozporu s výpovědí svědka R., následného jednatele společnosti STRAMAT, s. r. o. Svědek R. jako předmět činnosti uvedl restaurační zařízení a výrobu hraček ze dřeva, o předmětných plněních ani chodu společnosti jako takové neměl žádné povědomí. Potvrdil sice pravost svého podpisu na plné moci pro F. D. M., nicméně nebyl si vědom toho, že něco podepisoval (podepisoval něco u notáře ve Vsetíně, ale v Novém Jičíně, kde měla být plná moc podepsána, nebyl). Žádné faktury nevystavoval a o fakturách nevěděl. Okolnosti převzetí společnosti (důvody, úplata, předání účetnictví apod.) se v případě výpovědi svědků D. M. a R. značně lišily. Výpověď svědka R. je věrohodná v tom směru, že lze mít za prokázané, že tento svědek v rámci společnosti STRAMAT, s. r. o. po jejím převzetí skutečně žádnou činnost nevykonával a o činnosti společnosti neměl povědomí. Jelikož byl v pozici statutárního orgánu společnosti, lze mít prakticky za vyvrácené, že by skutečným dodavatelem žalobce byla opravdu tato společnost, a nikoliv například přímo fyzická osoba F. D. M., který toliko *pro forma* využíval údaje společnosti, nebo spíše blíže neidentifikované osoby, které práce fakticky vykonávaly. Nedostatky výpovědi ostatních svědků přitom podle názoru soudu nelze ani v tomto případě objektivně vysvětlit odstupem času ani tím, že svědci vypovídali během jednoho dne o spolupráci žalobce s několika společnostmi a za více zdaňovacích období.
49. Krajský soud má ve shodě se žalovaným za to, že vyjádření žalobce, provedené svědecké výpovědi ani předložené listiny nejsou způsobilé vyvrátit zcela zásadní pochybnosti vyjádřené správcem daně. Zejména výpovědi dřívějšího jednatele STRAMAT, s. r. o., svědka D. M. a pozdějšího jednatele, svědka R., nasvědčují tomu, že tato společnost stavební práce pro žalobce vůbec nevykonávala. Povšechná vyjádření svědků takovou pochybnost pak také nevyvrací. O faktickém provedení prací pak nevypovídá ani žádná foto- či videodokumentace, jež měla být dle smluv o dílo ze dnů 20. 9. 2011 a 25. 4. 2011 pořizována, stejně tak nebyl nalezen ani žádný způsob veřejné prezentace dokončeného díla. Smlouva o dílo údajně uzavřená dne 25. 4. 2015 hovoří o zahájení díla dne 20. 4. 2015, což nasvědčuje dodatečně vytvořenému důkaznímu prostředku. Obsah výpovědi svědka

R. pak jen prohloubila vzniklé pochyby správce daně, neboť tento svědek uvedl jednak informace rozporné s deklarovaným obsahem předložených dokladů, jednak o deklarovaném plnění neměl žádné povědomí. Nelze přehlédnout, že společnost STRAMAT, s. r. o. nemá v předmětu činnosti zapsaném v Obchodním rejstříku zahrnutu oblast stavebnictví. Žalobce přitom v průběhu daňového řízení nepředložil správním orgánům žádný racionální důvod, proč si pro provedení stavebních prací vybral právě tuto společnost. Kromě toho společnost STRAMAT, s. r. o. nebyla registrována k dani z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků ani ke srážkové dani, což nepřímo vyvrací, že mohla žalobci poskytovat služby prostřednictvím vlastních zaměstnanců. Pochybnosti vzbuzují ale také doklady o úhradě v hotovosti. Výdajové pokladní doklady jsou neočíslované, nejsou zde uvedena konkrétní jména a příjmení předávající a přebírající osoby.

50. Krajský soud proto ve shodě se správcem daně a žalovaným uzavírá, že žalobce neprokázal splnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet DPH, zejména neprokázal, že právě společnost STRAMAT, s. r. o. pro něj prováděla předmětné stavební práce. Na tomto místě je potřeba zdůraznit, že k neuznání nároku na odpočet DPH nedošlo toliko v důsledku samotné nekontaktnosti statutárních orgánů obchodního partnera žalobce. Ostatně v daném případě byli jednatele společnosti STRAMAT, s. r. o. nakonec vyslechnuti. K neuznání nároku došlo v důsledku toho, že žalobce nebyl schopen věrohodně doložit provedení plnění tak, jak bylo deklarováno na předmětných daňových dokladech.

F. Plnění od dodavatele Synmat, s. r. o. (zdaňovací období 2011 a 2012)

51. K prokázání uskutečnění plnění od dodavatele Synmat, s. r. o. žalobce nejprve doložil evidenci pro daňové účely, včetně daňového dokladu č. 11983, týkajícího se přijatých zdanitelných plnění na vstupu ve zdaňovacím období prosinec 2011, a daňových dokladů č. 120332, 120477, 120622, 120810, 121026, 121220, 121221, 121222, 121223, týkajících se přijatých zdanitelných plnění na vstupu ve zdaňovacích obdobích roku 2012.
52. Vzhledem k tomu, že správce daně zjistil, že společnost Synmat, s. r. o. fakticky nesídlí na adrese uvedené v Obchodním rejstříku a se správcem daně nekomunikuje, zkonstatoval, že doložený daňový doklad není dostatečným důkazem pro prokázání nároku na odpočet DPH. Krajský soud předně uvádí, že samotná nekontaktnost dodavatele může být zdrojem pochybností správce daně o tom, že plnění bylo uskutečněno tak, jak bylo deklarováno (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37). Pochopitelně, nepřistoupí-li k této skutečnosti žádné závažnější zjištění, lze pochybnosti vyvrátit zpravidla snadno (může postačovat i pouhé věrohodné objasnění všech okolností plnění). To ovšem neznamená, že by pochybnosti nebyly na místě a že by výzva k prokázání skutečností vydaná na základě takovýchto pochybností neměla vést k přenosu důkazního břemene na daňový subjekt. V případě zjištění nekontaktnosti společnosti Synmat, s. r. o. byly pochybnosti správce daně zcela na místě i proto, že rozsah, v jakém byli obecně žalobcovi dodavatelé nekontaktní, byl značně nestandardní a mohl vzbuzovat dojem, že se jedná o určitý vzorec jednání žalobce v rámci jeho podnikatelské činnosti, který by mohl být dokonce veden snahou zabránit ověření některých daňově relevantních skutečností. Tím, že správce daně přestřel tyto důvodné pochybnosti ohledně skutečné realizace deklarovaných plnění a zároveň řádně vyzval žalobce k prokázání jeho tvrzení, přešlo důkazní břemeno opět na žalobce.

53. Po zaslání výzvy k prokázání skutečností byl na dožádání správce daně proveden výslech dřívějšího jednatele společnosti Synmat, s. r. o. D. M., jenž potvrdil spolupráci žalobce a společnosti Synmat, s. r. o., včetně uhrazení faktur, ačkoliv si nebyl vědom toho, zda úhrada proběhla v hotovosti nebo na bankovní účet. Lze proto říci, že vypověděl jen to, co mohl vyčíst z dokladů, které mu správce daně předložil k objasnění. K účetnictví uvedl, že bylo zcela předáno při prodeji společnosti, který zajišťovala na základě plné moci S. B. Skutečnost uváděná žalobcem, a to že svědek M. nepopřel ani nezpochybnil faktická plnění vyplývající z předložených daňových dokladů, však nemůže jakkoli přispět k objasnění skutkového stavu věci.
54. Žalobce posléze navrhl provedení svědeckých výpovědí a předložil Rámcovou kupní smlouvu ze dne 29. 11. 2011, položkové rozpočty, kopie stavebních deníků, projektovou dokumentaci, smlouvu o dílo uzavřenou s objednatelem, tedy majitelem rekonstruovaného objektu, „Vyjádření technické sekce“, v rámci něhož žalobce obecně odůvodnil ztrátovost zakázky vztahující se k rekonstrukci objektu Brandýs nad Labem, a dále fotografie, přehled hospodaření za zakázky – evidence spotřeby materiálu na jednotlivých zakázkách a výpisy z účtu.
55. Správce daně provedl svědecké výpovědi Č., B., K. B., K., M., S. Svědkyně Č. (zástupkyně investora zakázky v Brandýse nad Labem), jejíž výslech byl proveden na dožádání správce daně, uvedla, že žalobci uznali jen ty práce, které vznikly na doporučení statika a památkářů, tj. jen za zhruba 2,5 milionů Kč. Dále uvedla, že neměla povědomí o subdodavatelích žalobce. Totéž uvedla svědkyně S. i svědek M. (technický dozor investora akce). Svědek K. (vypovídající jako stavbyvedoucí žalobce na zakázce Brandýs nad Labem – 2012) potvrdil, že společnost Synmat, s. r. o. dodávala materiál, především sanační omítky, a to většinou formou přímého závozu. Svědek B. (zaměstnanec žalobce) neměl o společnosti Synmat, s. r. o. žádné povědomí. Svědek K. B. (zaměstnanec žalobce) neuvedl žádné konkrétní informace na podporu tvrzení žalobce. Domníval se sice, že žalobce od společnosti Synmat, s. r. o. odebíral materiál, nedokázal jej však přiřadit k žádné konkrétní zakázce. Uvedl však, v rozporu se svědkem K., že pro materiál si jezdili zaměstnanci žalobce sami do Vsetína (nevzpomněl si však kam přesně).
56. Ani výpověď jednatele žalobce, M. P., nepřispěla k objasnění způsobu dopravy materiálu. Uvedl totiž, že materiál byl dovážěn přímo na jednotlivé stavby (neznámo odkud). V rámci místního šetření provedeného dne 27. 6. 2013 však uvedl, že dopravu materiálu si zajišťoval dodavatel sám, materiál byl údajně převážen odněkud z Ostravska. Svědek M. naproti tomu vypověděl, že dopravu si zajišťoval sám žalobce.
57. Žalobce v rámci svého vyjádření na kontrolní zjištění správce daně navrhl výslech dalších svědků. Správce daně proto provedl výslech svědka B. a svědkyně B., kteří pracovali ve společnosti Synmat jako osoby samostatně výdělečně činné. Svědek B. toliko obecně připustil, že společnost Synmat, s. r. o. se žalobcem obchodovala, což vyvodil z předložených faktur. Výpověď svědkyně B., ač obsahující informace svědčící ve prospěch tvrzení žalobce, nelze pro její rozpory se skutečnostmi zjištěnými správcem daně a pro rozpory s výpověďmi ostatních svědků (zejména pak jednatele společnosti Synmat, s. r. o. D. M., či svědka H. a také B.) považovat za věrohodnou. Ačkoliv sama svědkyně B. tvrdí, že faktury vystavovala na pokyn jednatele společnosti Synmat, s. r. o., tento uvedl, že vystavovala po dohodě s jednatelem žalobce. Svědkyně také uvedla, že ve společnosti pracovala až od sedmého měsíce roku 2012, žalobce však dodatečně předložil dodací list ze dne 27. 12. 2011 (k přijaté faktuře č. 20110009), na kterém je uvedena právě svědkyně B.

Svědék M. uvedl, že v roce 2012 obchodní transakce většinou domlouvala svědkyně B., ta však uvedla, že objednávky chodily přes e-mail, což převážně řešil svědek M.

58. Výpovědi dalších svědků M., H., K., svědkyně H., kteří měli mít se společností Synmat, s. r. o., nikoli jako zaměstnanci, co dočinění, nepřinesly žádné bližší objasnění skutkového stavu věci. Tito svědci vesměs uvedli povšechné informace, které i v případě, kdy měli povědomí o společnosti Synmat, s. r. o., nemohly osvědčit předmětné dodávky materiálu žalobci. Co se týče dopravy materiálu a jeho skladování, výpověď svědka H. byla v rozporu s výpovědí svědka Z. B., resp. svědkyně B.
59. Výpovědi zaměstnanců žalobce Z. B., M., M. a P. v obecné rovině potvrdili spolupráci žalobce se společností Synmat, s. r. o., nikdo z nich však nebyl schopen uvést detailnější informace o této spolupráci vypovídající.
60. Krajský soud má ve shodě se žalovaným za to, že vyjádření žalobce, provedené svědecké výpovědi ani předložené listiny nejsou způsobilé vyvrátit zcela zásadní pochybnosti vyjádřené správcem daně. Skutečnosti tvrzené jednatelem žalobce jsou v rozporu s tvrzeními svědků, stejně tak některé výpovědi svědků jsou ve vzájemném rozporu. Jednatel společnosti Synmat, s. r. o. sice v obecné rovině spolupráci se žalobcem potvrdil, nedoložil však žádné konkrétní důkazy, na základě kterých by bylo možno učinit závěry ve prospěch žalobce.
61. Zdejší soud ani nepřehlédl, že na přijaté faktuře č. 11983 je v horní části uvedena poznámka „K. Světlé 488“, přestože ze žalobcem předloženého přehledu hospodaření za zakázky vyplývá, že tato faktura byla přiřazena na zakázku akce Bří Jaroňků 4063. Jednatel žalobce oproti tomu uvedl, že většina materiálu byla použita na zakázku K. Světlé 488, přičemž je možné, že nějaký materiál byl použit na jinou zakázku. Z výše uvedeného je zřejmé, že i ve výpovědích samotného jednatele žalobce, ať už co se týče způsobu dopravy, či účtování faktur, jsou zjevné rozpory. Jeho výpověď tak zdejší soud ve shodě se správcem daně a žalovaným nepovažuje za průkaznou.
62. Ze samotné rámcové kupní smlouvy pak nevyplývá dodávka žalobcem deklarovaného plnění v posuzované věci. Výpisy z účtu vypovídají o toku peněžních prostředků mezi žalobcem a společností Synmat, s. r. o., nemohou však prokázat, že společností Synmat, s. r. o., jakožto dodavatelem, byl žalobci způsobem deklarovaným na předložených fakturách dodán předmětný materiál. Ani evidencí spotřeby materiálu na jednotlivých zakázkách není žalobce schopen prokázat v průběhu účetního období stav zásob, včetně jejich ocenění. Nejedná se o průkazné vedení evidence o zásobách, není-li z ní možné ověřit, který konkrétní materiál, kdy a v jakém množství byl od společnosti Synmat, s. r. o. naskladněn a následně vyskladněn. Nelze než uzavřít, že ani tyto důkazní prostředky nejsou jednoznačnými a přesvědčivými důkazy o tom, že by zakázky žalobce byly realizovány právě za použití materiálu uvedeného na předložených fakturách. K žalobcem tvrzené ztrátovosti zakázky akce Brandýs nad Labem dle krajského soudu nebyly žalobcem správcem daně doloženy žádné doklady svědčící o tom, že by tvrzené vícenákłady ztrátové zakázky vztahující se k rekonstrukci objektu Brandýs nad Labem byly skutečně vyčísleny a požadovány k úhradě.
63. Krajský soud proto ve shodě se správcem daně a žalovaným uzavírá, že správce daně shromáždil dostatečný důkazní materiál k tomu, aby zpochybnil žalobcem předložené formální doklady a vyvrátil věrohodnost žalobcem předložených důkazních prostředků. Žalobce neprokázal splnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet DPH na

vstupu, zejména neprokázal, že právě společnost Synmat, s. r. o. dodala žalobci materiál prezentovaný na předložených dokladech.

G. Plnění od dodavatele Navona Trade, s. r. o. (zdaňovací období 2012)

64. K prokázání uskutečnění plnění od dodavatele Navona Trade, s. r. o. žalobce nejprve doložil evidenci pro daňové účely, včetně daňových dokladů č. 121327, 121336 a 121343, týkajících se přijatých zdanitelných plnění na vstupu ve zdaňovacím období prosinec 2012.
65. Správce daně zjistil, že Navona Trade, s. r. o. v sídle evidovaném v Obchodním rejstříku nevykonává faktickou ekonomickou činnost, se správcem daně nekomunikuje. Jednatel společnosti J. H. byl nekontaktní, k výsledku se nedostavil a má trvalé bydliště evidované na adrese Magistrátu města Brna.
66. Krajský soud má za to, že popsaná zjištění u správce daně oprávněně vzbudila závažné pochybnosti ohledně skutečné realizace deklarovaných plnění, neboť o jejich realizaci svědčily pouze předložené daňové doklady a snaha o ověření jejich pravdivosti u dodavatele žalobce byla zcela neúspěšná. Okolnosti podnikatelské činnosti dodavatele žalobce přitom byly natolik podezřelé, že správce daně oprávněně vznášel pochybnosti o tom, že tato společnost skutečně nějaké plnění žalobci poskytla. Existence virtuálního sídla, nekomunikování se správcem daně či skutečnost, že jednatel je nekontaktní a nemá evidován žádný reálný trvalý pobyt, jsou typickými znaky subjektu, jehož ekonomická činnost je pouze virtuální a slouží toliko k vykazování formální činnosti, ať už pro účely daňové či pro účely jiné. Jestliže správce daně tyto pochybnosti žalobci předestřel a vyzval jej k prokázání jeho tvrzení, přešlo tím důkazní břemeno opět na žalobce.
67. Žalobce posléze navrhl provedení svědeckých výpovědí a předložil dodací listy, Rozpočet akce Brandýs nad Labem, kopii stavebního deníku, projektovou dokumentaci, smlouvu o dílo, „Vyjádření technické sekce“, fotografie.
68. Správce daně provedl výslech svědků Č., S., K. a B. Svědkyně Č. (zástupkyně investora) uvedla, že žalobci uznali jen ty vícepráce, které vznikly na doporučení statika a památkářů, tj. jen za zhruba 2,5 miliónů Kč. Další vícepráce byly provedeny, ale odkazovali se na smlouvu o dílo a cenu považovali za konečnou. Dále uvedla, že neměla povědomí o subdodavatelích žalobce. Totéž uvedla svědkyně S. Svědek K. k subdodavateli uvedl pouze neurčitě, že to byla nějaká pražská firma (až na výslovný dotaz svědek potvrdil, že to byla společnost Navona Trade, s. r. o.). Dále uvedl, že si myslí, že tato společnost dodávala betonářskou výztuž, kari sítě a komponenty sádkartonových konstrukcí, nějaké řezivo, tvrdou krytinu, tj. střešní tašky. Svědek B. (zaměstnanec žalobce) neuvedl žádné konkrétní informace na podporu tvrzení žalobce. Dle jeho slov „měl pocit, že bylo něco s Brandýsem“, ale v Brandýse nikdy nebyl, stejně jako ve skladech společnosti Navona Trade, s. r. o.
69. Jednatel žalobce u jednání uvedl, že jednal s panem H., který přišel do jeho sídla a nabídl své služby. Jestli to byl přímo on nebo obchodní zástupce, si nevybavil. Komunikace probíhala prostřednictvím e-mailu nebo v sídle žalobce. V sídle Navona Trade, s. r. o. nikdy nebyl, kapacity společnosti po stránce materiálních zdrojů neověřoval, neměl povědomí, kde společnost materiál skladovala (možná někde u Brna), nevěděl, odkud materiál nakupovala.

70. Krajský soud v rámci soudního jednání provedl výslech svědka J. H., který uvedl, že společnost Navona Trade, s. r. o. obchodovala se žalobcem v oboru stavebnictví. Obchodní spolupráci ovšem popsal velmi obecně a nevzpomněl si na žádné konkrétní okolnosti této spolupráce. Nevzpomněl si, jaký materiál konkrétně společnost dodávala, od koho jej nakupovala, kdo zajišťoval dopravu. Na otázky svědek odpovídal povšečně – většinou dopravu zajišťovala třetí osoba, většinou jednatelé jednali spolu, většinou bylo zboží objednáváno e-mailem, většinou byly faktury hrazeny bezhotovostně. Svědek sice popsal také konkrétnější skutečnosti – jako například to, že on sám vystavoval a podepisoval faktury, nebo že materiál byl skladován v Želešicích u Brna. Tyto konkrétní skutečnosti ovšem nic nevypovídají o konkrétních obchodech, jejichž realizace v souladu s vystavenými doklady byla správcem daně zpochybňována. Tvzení o vystavování a podepisování faktur přímo svědkem H. se navíc nejeví jako věrohodné s ohledem na diametrální odlišnost podpisu na fakturách s podpisy na podpisovém vzoru uloženém v Obchodním rejstříku ve sbírce listin, v němž svědek osvědčil, že se bude tímto způsobem při jednání za společnost podepisovat (nejde tedy jen o zdroj informací pro přiřazení podpisu na určité obchodní listině dané osobě, nýbrž také závazek tímto způsobem se v rámci jednatelské funkce podepisovat). Jako nevěrohodné se také jeví vysvětlení svědka, že rozdíl v podpisech je dán časovým odstupem, neboť onen časový odstup činil méně než dva roky, přičemž u obou podpisů se liší dokonce i sklon písma.
71. Krajský soud má ve shodě se žalovaným za to, že vyjádření žalobce, provedené svědecké výpovědi ani předložené listiny nejsou způsobilé vyvrátit zcela zásadní pochybnosti vyjádřené správcem daně. Z výpovědí svědků nevyplýval žádný přesvědčivý důkaz vypovídající o způsobu spolupráce společnosti Navona Trade, s. r. o. se žalobcem ohledně tvrzených subdodávek, například uvedením konkrétní formy spolupráce či jejího rozsahu. Svědek K. sice označil konkrétní dodávaný materiál, ten však nekoresponduje s materiálem uvedeným na předmětných fakturách. Vazbu mezi materiálem údajně dodaným společností Navona Trade, s. r. o. a materiálem použitým na uvedené akci nijak nedokládá ani žalobcova evidence o zásobách. Žalobcem nebyly správci daně doloženy žádné doklady svědčící o tom, že by tvrzené vícenáklady ztrátové zakázky vztahující se k rekonstrukci objektu Brandýs nad Labem byly skutečně vyčísleny a požadovány k úhradě. Nezbyvá tedy než konstatovat, že žalobce neunesl důkazní břemeno, které na něj na základě vyjádřených pochybností správce daně přešlo, jelikož neprokázal, že deklarovaná plnění byla uskutečněna fakturami deklarovaným způsobem, co se týče dodávaného materiálu, rozsahu, termínu dodání a tím pádem i tvrzeného dodavatele Navona Trade, s.r.o. V obecné rovině lze ze svědeckých výpovědí sice usuzovat, že mezi danými subjekty určitá spolupráce existovala, nelze mít ovšem za prokázané, že šlo právě o plnění uvedená na sporných fakturách a že se toto plnění realizovala právě tak, jak bylo uvedeno na fakturách.
72. Krajský soud proto ve shodě se správcem daně a žalovaným uzavírá, že žalobce neprokázal splnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet DPH, zejména neprokázal, že právě společnost Navona Trade, s. r. o. žalobci dodala deklarované zboží a že mu je dodala v deklarovaném rozsahu.

H. Plnění od dodavatele Finanční a leasingová s. r. o. (zdaňovací období 2012)

73. K prokázání uskutečnění plnění od dodavatele Finanční a leasingová s. r. o. žalobce nejprve doložil evidenci pro daňové účely, včetně daňových dokladů č. 121385, 121386, 121387,

121388, 121389, 121390, 121391, týkajících se přijatých zdanitelných plnění na vstupu ve zdaňovacím období prosinec 2012, a to v režimu přenesené daňové povinnosti dle § 92a a § 92e zákona o DPH (příslušná DPH v základní sazbě daně tedy není na daňovém dokladu vyčíslena, nýbrž je jím fakturováno pouze plnění v úrovni ceny bez DPH).

74. Správce daně zjistil, že Finanční a leasingová s. r. o. v sídle evidovaném v Obchodním rejstříku nevykonává žádnou ekonomickou činnost, nemá zde žádnou kancelář, provozovnu ani sklad. Na dožádání správce daně byl proveden výslech jednatele společnosti Finanční a leasingová s. r. o. Z. K., bydlištěm na adrese Magistrátu města Brna, který ovšem nesdělil žádné konkrétní informace, které by přímo potvrzovaly, že plnění bylo provedeno tak, jak bylo deklarováno na uvedených daňových dokladech.
75. Předně má soud za to, že shora uvedené skutečnosti i skutečnosti uvedené svědkem K. zaváděly vážné a důvodné pochybnosti o tom, že se plnění uskutečnilo tak, jak žalobce deklaroval. Správce daně měl oprávněně pochybnosti o tom, že společnost Finanční a leasingová s. r. o. vůbec vykonávala podnikatelskou činnost, a to nejen s ohledem na to, že byla nekontaktní, na evidované adrese nevykonávala ekonomickou činnost a jiná provozovna nebyla nikde evidována. I skutečnost, že jednatel společnosti má trvalé bydliště evidované na ohlašovně (tj. nenahlásil žádné skutečné bydliště) je dílčí indicií podporující obavy správce daně, že společnost ve skutečnosti není aktivní a osoby jmenované do jejích orgánů fakticky tuto funkci nevykonávají. K těmto skutečnostem navíc přistoupily zcela zásadní nedostatky ve výpovědi samotného svědka K. Svědek popsal práce povšechně a na dotaz, kdo předmětné práce prováděl, pouze odpověděl, že to byli jeho brigádníci i brigádníci žalobce. K těmto osobám nedokázal říct nic bližšího a navíc uváděl, že je úkoloval pan B., který také vedl jejich evidenci odpracovaných hodin a dohlížel na ně. Svědek uvedl, že on pouze dělníky zajistil.
76. Krajský soud proto uzavírá, že správce daně přdestřel zcela jasné, důvodné a závažné pochybnosti ohledně skutečné realizace deklarovaných plnění, zejména ohledně toho, že skutečným dodavatelem byla společnost Finanční a leasingová, s. r. o. a že plnění byla uskutečněna v deklarovaném rozsahu a deklarovaným způsobem. Jelikož správce daně žalobce zároveň řádně vyzval k prokázání jeho tvrzení, přešlo tím důkazní břemeno opět na žalobce.
77. Žalobce posléze navrhl provedení svědeckých výpovědí a předložil objednávky staveb, položkové rozpočty, rozpočty jednotlivých akcí, protokoly o předání a převzetí díla stavby, kopie stavebních deníků, projektové dokumentace, smlouvy o dílo uzavřené s objednateli, tedy majiteli rekonstruovaných objektů, doklady o úhradě v hotovosti, přijaté faktury od Technických služeb Zlín, s. r. o. a od Valašskoklobouckých služeb s. r. o., vystavené pro žalobce jako odběratele, a dále přehled hospodaření za zakázky.
78. Správce daně provedl svědecké výpovědi svědkyně M. a svědků B., B., M., Ing. M. P., K. B. a svědka K. Výpověď svědkyně M., zaměstnankyně žalobce je v rozporu s doklady předloženými žalobcem. Ačkoliv svědkyně hovořila o tom, že společnosti Finanční a leasingová s.r.o. hradila platby v hotovosti, na žádném pokladním výdajovém dokladu předloženém žalobcem není její jméno uvedeno. Na dokladech vždy figuruje jméno Ing. M. P., jednatele žalobce. Svědci B., B. ani M. neměli žádné konkrétní povědomí o subdodavatelské práci vykonávané společností Finanční a leasingová s. r. o. pro žalobce. Svědek Ing. M. P. pak uváděl, že na stavbě zahlédl pracovníky, kteří měli na pracovním oděvu nápis Finanční a leasingová, do kontaktu s nimi však nepřišel. Ze zjištění správce

daně ani z tvrzení samotného žalobce však nic nenasvědčuje tomu, že by společnost Finanční a leasingová s. r. o. měla vlastní zaměstnance, není tedy pravděpodobné, že by se na stavbě vyskytovali stavební dělníci montérkami obsahujícími logo Finanční a leasingová s. r. o., ani že by žalobce poskytoval daným osobám pracovní oděv. Přestože K. B. v rámci své výpovědi uvedl informace o provádění subdodavatelské činnosti společnosti Finanční a leasingová s. r. o. pro žalobce, hovořil oproti jednatele společnosti Finanční a leasingová s. r. o. o jiné činnosti (zateplování fasády). Dle jednatele společnosti Finanční a leasingová s. r. o. se jednalo o vybourání starých oken, bytových jader, průrazů, odvoz sutí a také zateplování fasády. Posledně uvedený výčet prací nevylučuje ani z předložených dokladů, ani ze správcem daně zjištěných skutečností. Svědek K. sice v obecné rovině potvrdil, že společnost Finanční a leasingová s. r. o. práce prováděla, žádné konkrétní informace k tvrzené spolupráci však nebyl schopen uvést.

79. Krajský soud má ve shodě se žalovaným za to, že vyjádření žalobce, provedené svědecké výpovědi ani předložené listiny nejsou způsobilé vyvrátit zcela zásadní pochybnosti vyjádřené správcem daně. Skutečnost, že stavební deníky k zakázkám „BD Tř Svobody 818“ a „BD Luční 912“ obsahují zmínku o společnosti Finanční a leasingová s. r. o., není dostatečným důkazem o tom, že fakturovaná plnění byla uskutečněna v deklarovaném rozsahu a deklarovaným způsobem. Žádnou konkrétní skutečnost vypovídající o faktickém provádění předmětných činností stavební deníky neobsahují. Ani samotná výpověď jednatele společnosti Finanční a leasingová s. r. o., svědka K., nepodává jednoznačný obraz o faktické spolupráci se žalobcem. Přestože měl svědek K. dle svých tvrzení vyplácet 10 – 20 dělníkům mzdu v hotovosti každý týden, a to přímo před sídlem žalobce na základě evidence odpracovaných hodin vedené svědkem B., svědek B. žádné vedení evidence v rámci své výpovědi nezmínil, stejně tak jednatel žalobce správci dani sdělil, že žádná evidence odpracovaných hodin vedena nebyla. Správce daně nadto provedeným místním šetřením nezjistil žádnou informaci svědčící o ubytování stavebních dělníků společnosti Finanční a leasingová s. r. o. z žádného z dostupných ubytovacích zařízení v Kloboukách v předmětném období 1. 7. 2012 – 31. 12. 2012. Tvrzení svědka K. tak nebylo potvrzeno. Výpovědi svědků K. a jednatele žalobce se rovněž rozcházejí v tvrzených místech společných schůzek a v osobě vykonávající dohled nad pracovníky dodavatele Finanční a leasingová s. r. o. Krajně nepravděpodobným se zdejšímu soudu jeví tvrzení žalobce o vystavování faktur za společnost Finanční a leasingová s. r. o. – v průběhu daňového řízení nebyl doložen žádný závazek dodavatele, že faktury vystavené žalobcem bude akceptovat, jak požaduje § 26 odst. 3 zákona o DPH. Ačkoliv doklady předložené daňovým subjektem vypovídají o tom, že odvoz sutí a odpadu ze stavby byl zajištěn na náklady žalobce, svědek K. uvedl, že předmětem fakturace byl mimo jiné také odvoz sutí.
80. Krajský soud má ve shodě se správcem daně a žalovaným za to, že pochybnosti předešlé správcem daně stran uskutečnění deklarovaného plnění jsou natolik závažné, že je nutno uzavřít, že žalobcem nebyl prokázán konkrétní obsah a rozsah tvrzených prací, jež měly být žalobci dodány společností Finanční a leasingová s. r. o. Jinými slovy žalobce neprokázal splnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet DPH na vstupu, ani naplnění podmínek stanovených v § 92a odst. 1 zákona o DPH – nebyl tedy povinen přiznat a zaplatit daň na výstupu dle předmětných daňových dokladů.

I. Plnění od dodavatele Mantadax s. r. o. (zdaňovací období 2012)

81. K prokázání uskutečnění plnění od dodavatele Mantadax s. r. o. žalobce nejprve doložil evidenci pro daňové účely, včetně daňových dokladů č. 121360, týkajícího se přijatých zdanitelných plnění na vstupu ve zdaňovacím období prosinec 2012, a č. 121361, týkajícího se plnění poskytnutého v režimu přenesené daňové povinnosti dle § 92a a § 92e zákona o DPH (příslušná DPH v základní sazbě daně tedy není na daňovém dokladu vyčíslena, nýbrž je jím fakturováno pouze plnění v úrovni ceny bez DPH).
82. Správce daně zjistil, že společnost Mantadax s. r. o. v sídle evidovaném v Obchodním rejstříku nevykonává faktickou ekonomickou činnost – jedná se o virtuální sídlo, na které sídlí velké množství společností, a společnost se správcem daně nekomunikuje. Jednatel společnosti R. V. byl nekontaktní, k výsledku se nedostavil a měl trvalé bydliště evidované na adrese Městského úřadu Vsetín.
83. Krajský soud má za to, že popsaná zjištění u správce daně oprávněně vzbudila závažné pochybnosti ohledně skutečné realizace deklarovaných plnění, neboť o jejich realizaci svědčily pouze předložené daňové doklady a snaha o ověření jejich pravdivosti u dodavatele žalobce byla zcela neúspěšná. Okolnosti podnikatelské činnosti dodavatele žalobce přitom byly natolik podezřelé, že správce daně oprávněně vznášel pochybnosti o tom, že tato společnost skutečně nějaké plnění žalobci poskytla. Existence virtuálního sídla, nekomunikování se správcem daně či skutečnost, že jednatel je nekontaktní a nemá evidován žádný reálný trvalý pobyt, jsou typickými znaky subjektu, jehož ekonomická činnost je pouze virtuální a slouží toliko k vykazování formální činnosti, ať už pro účely daňové či pro účely jiné. Kromě toho správce daně zjistil, že tento dodavatel nikdy neplatil žádné platby daně z příjmů ze závislé činnosti (tj. zřejmě neměl žádné zaměstnance). Jestliže správce daně tyto pochybnosti žalobci předestřel a vyzval jej k prokázání jeho tvrzení, přešlo tím důkazní břemeno opět na žalobce.
84. Žalobce posléze navrhl provedení svědeckých výpovědí a předložil rámcovou objednávku na materiál, objednávku na rekonstrukci objektu Brandýs nad Labem, soupis položek materiálu k faktuře č. 121360, položkové rozpočty, stavební deníky, projektovou dokumentaci, smlouvy o dílo uzavřené s objednateli, tedy majiteli rekonstruovaných objektů, „Vyjádření technické sekce“, fotografie, přehled hospodaření za zakázky, doklady o úhradě v hotovosti.
85. Na dožádání správce daně byl za účelem prověření skutečností tvrzených žalobcem k zakázce Brandýs nad Labem proveden výslech svědkyně Č. (zástupkyně investora). Svědkyně Č. uvedla, že žalobci uznali jen ty vícepráce, které vznikly na doporučení statika a památkářů, tj. jen za zhruba 2,5 miliónů Kč. Další vícepráce byly provedeny, ale odkazovali se na smlouvu o dílo a cenu považovali za konečnou. Dále uvedla, že neměla povědomí o subdodavatelích žalobce.
86. Správce daně dále provedl výslech svědků S. a K. Svědkyně S. stejně jako svědkyně Č. neměla žádné konkrétní povědomí o subdodavatelích žalobce. Svědek K. k subdodavateli uvedl, že byl hlavním dodavatelem žalobce, dodával především stavební práce, ale také materiál (beton, izolace, materiál k omítkám), avšak neznámo odkud. Toto tvrzení je v rozporu s tvrzením žalobce, dle kterého mu společnost Mantadax s. r. o. dodávala hutní materiál (neznámo odkud; k tomu ještě zdejší soud poznamenává, že rámcovou smlouvu, na kterou odkazuje faktura č. 121360, žalobce nedoložil, i když před správcem daně uvedl, že tak učiní). Přestože měl být materiál dovážen přímo na stavbu, nesvědčí o tom žádný zápis ve stavebním deníku. Na zakázce Brandýs nad Labem dle jeho vyjádření pracovalo

cca 8 až 12 lidí, jež osobně řídil jednatel společnosti Mantadax s.r.o. R. V. Nutno podotknout, že o pravdivosti tvrzení svědka nesvědčí žádný zápis ve stavebním deníku vedeném k akci Brandýs nad Labem – tento deník neobsahuje žádnou zmínku o společnosti Mantadax s. r. o. Z výpovědi svědka K. v žádném ohledu neplyne, že by se podílel na evidenci pracovníků na pracovišti, přestože ji měl dle žalobce na starosti. Výpověď svědka K. se liší s tvrzením žalobce také v otázce předmětu činnosti pracovníků společnosti Mantadax s. r. o. Zatímco dle žalobce dodavatel prováděl zámečnické, popřípadě izolační práce, svědek K. hovořil o bouracích pracích, vnitřních a vnějších omítkách a sádkokartonech. Přestože na zakázce Brandýs nad Labem byl od počátku stavbyvedoucím svědek K., na objednávce předložené žalobcem je uvedeno jméno Ing. K. B.

87. Další z pochybností zjištěných v průběhu daňové kontroly je pak nesrovnalost spočívající v datu vystavení rámcové objednávky žalobcem, tj. 28. 5. 2012, kdy společnost Mantadax s. r. o. ještě neexistovala a ani R. V. tak nemohl být jejím jednatelem a nemohl tak ani žalobci (jak žalobce tvrdil) jako jednatel společnosti Mantadax s. r. o. nabídnout obchodní spolupráci.
88. Vazbu mezi materiálem údajně dodaným touto společností a materiálem použitým na uvedené akci nijak nedokládá ani žalobcova evidence o zásobách. Žalobce zde není nijak sankcionován za pochybení při vedení této evidence, je pouze nutno konstatovat, že tato evidence není způsobilým důkazem, který by mohl prokázat, který materiál, kdy a v jakém množství, včetně ocenění, byl žalobci dodán společností Mantadax s. r. o., kdy byl naskladněn a kdy vyskladněn. Ani tento důkazní prostředek tak není jednoznačným a přesvědčivým důkazem o tom, že by zakázka žalobce byla realizována právě za použití materiálu uvedeného na předložené faktuře.
89. K žalobcem tvrzené ztrátovosti zakázky akce Brandýs nad Labem dle krajského soudu nebyly žalobcem správci daně doloženy žádné doklady svědčící o tom, že by tvrzené vícenákłady ztrátové zakázky vztahující se k rekonstrukci objektu Brandýs nad Labem byly skutečně vyčísleny a požadovány k úhradě.
90. Ani žalobcem předložené doklady o úhradě v hotovosti (výdajové pokladní doklady) nejsou prosty pochybností. Doklady byly neočíslované, nebyla na nich uvedena konkrétní jména předávající a přebírající osoby. Žalobce nadto nijak nedoložil úhradu zbývajících částí částky na faktuře č. 121360, neboť tento daňový doklad byl uhrazen pouze do výše 600 000 Kč. Výslech svědkyně M. osvědčil toliko to, že ze strany žalobce docházelo k provádění některých plateb v hotovosti, skutečnost, že by tímto způsobem došlo i k uhrazení žalobcem předložených faktur i v posuzované věci, však prokázána nebyla. Jméno svědkyně M. na žádném z předložených pokladních dokladů uvedeno není.
91. V reakci na kontrolní zjištění učinil žalobce návrh na provedení svědecké výpovědi jednatele společnosti Mantadax s. r. o. R. V. Správcem daně provedený výslech tohoto svědka ještě prohloubil pochybnosti správce daně ohledně faktického uskutečnění deklarovaných plnění. Krajský soud se shoduje s hodnocením správce daně i žalovaného, že výpověď tohoto svědka žádné konkrétní informace ohledně posuzovaného plnění nepřinesla. Pouhé nepopření vystavení faktur a nezpochybnění faktického plnění rozhodně nelze považovat za důkaz toho, že plnění bylo poskytnuto tak, jak žalobce deklaroval. Svědek nebyl schopen vybavit si z obchodní spolupráce nic konkrétního (doba založení společnosti, doba úhrady obchodního podílu ve výši 200 000 Kč, nikdy nebyl

v sídle společnosti, nedokázal identifikovat původ materiálu ani dopravce, neuvedl údaje ani o jediném pracovníkovi, zcela absurdním se jeví svědkem uvedený způsob stanovení ceny za provedené dílo), jeho výpověď spíše jen podporuje vážné pochybnosti správce daně. Svědek si nepamatoval prakticky nic konkrétního, a to ani co se týče zcela klíčových otázek samotné ekonomické činnosti společnosti, ani co se týče konkrétních plnění.

92. Krajský soud proto ve shodě se správcem daně a žalovaným uzavírá, že správce daně shromáždil dostatečný důkazní materiál k tomu, aby zpochybnil žalobcem předložené formální doklady a vyvrátil věrohodnost žalobcem předložených důkazních prostředků. Žalobce tedy neprokázal ani to, že k realizaci akce Brandýs nad Labem došlo za použití materiálu fakturovaného dokladem č. 121360, ani to, že k realizaci došlo pracemi uvedenými na faktuře č. 121361. Jinými slovy žalobce neprokázal splnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet DPH na vstupu, ani naplnění podmínek stanovených v § 92a odst. 1 zákona o DPH – nebyl tedy povinen přiznat a zaplatit daň na výstupu dle daňového dokladu č. 121361.

J. Souhrnně k dokazování

93. Co se týče samotného provádění důkazů, žalobce namítá jednak to, že nebyl proveden jím navržené důkazy svědeckou výpovědí J. H. a odborným vyjádřením či znaleckým posudkem, jednak to, že správce daně prováděl dokazování až po vydání platebních výměrů, čímž si účelově prodloužil prekluzivní lhůtu pro stanovení daně.
94. K neprovedení důkazu odborným vyjádřením či znaleckým posudkem z oboru stavebnictví soud poznamenává, že takový důkaz by nemohl potvrdit, že konkrétní materiál dodal či konkrétní službu provedl konkrétní dodavatel žalobce. Pro věc totiž není podstatné pouze to, že materiál byl dodán a služby byly provedeny, ale také to, zda poskytovatelem plnění byl plátcce DPH.
95. K neprovedení svědecké výpovědi J. H. soud poznamenává, že tato osoba byla pro správce daně nekontaktní, správce daně sice učinil pokus o provedení jejího výsledku, nicméně svědek se nedostavil. Místo jeho pobytu bylo na adrese Magistrátu města Brna a správci daně nebyl znám jeho skutečný pobyt. V rámci prvostupňového řízení tedy správce daně učinil všechny kroky k tomu, aby J. H. vyslechl, a v jeho postupu proto nelze shledat žádné pochybení (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014-34). Za chybný však již lze označit postup žalovaného, který se v řízení o odvolání dověděl adresu nového pobytu svědka, a přestože žalobce nadále trval na jeho výsledku, neučinil všechny nezbytné kroky k jeho provedení. Důvodem pro to, aby se žalovaný nepokusil svědka předvést, když předchozí předvolání bylo neúspěšné, nemohla být skutečnost, že žalobce podal stížnost proti postupu správce daně, který se snažil tento nedostatek napravit v rámci odvolacího řízení. Podstatou stížnosti totiž nebylo to, že by svědek neměl být vyslechnut, nýbrž to, že by tyto úkony neměl již provádět správce daně. Výslech svědka H. však provedl následně soud v této věci, přičemž z této výpovědi nevyplývaly skutečnosti, které by mohly vyvrátit závěry žalovaného učiněné k věci samé. Uvedené procesní pochybení proto nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé.
96. V provedení svědecké výpovědi svědka R. až po vydání platebních výměrů soud taktéž neshledal pochybení správce daně, které by mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. V první řadě vůbec nelze hovořit o tom, že by v tomto případě správce daně účelově prodloužoval prekluzivní lhůtu pro stanovení daně. Tento svědek byl totiž řádně

vyslechnut již v rámci daňové kontroly. Nešlo o situaci, kdy by správce daně výslech odkládal a ve chvíli, kdy by zjistil, že jej již v rámci prekluzivní lhůty nestihne provést, by vydal platební výměry a výslech provedl dodatečně. Opakovaný výslech byl dožádán až s ohledem na žalobcem uplatněné námitky v odvolání. Jednání správce daně tak bylo vedeno snahou napravit procesní nedostatek, na který žalobce v odvolání poukázal (a sice, že nebyl o uskutečnění svědecké výpovědi obeznámen). Patrně ovšem nelze hovořit o tom, že by tento postup byl veden snahou získat podklad pro případné autoremedurní rozhodnutí, na což primárně míří oprávnění obsažené v § 113 odst. 2 daňového řádu. Ačkoliv tedy správce daně tímto úkonem vybočil z rámce citovaného ustanovení, žalobce tímto postupem nemohl být nijak zkrácen na svých právech. Samotný výslech prováděl dožádaný orgán a žalobci byla ve vztahu k tomuto výsledku zachována všechna procesní práva (která ani nevyužil, neboť se výsledku nezúčastnil). Není proto zřejmé, jak by mohl být žalobce v důsledku uvedeného postupu zkrácen na svých právech, když výslech mohl dožádat také žalovaný, provedl by jej tentýž orgán a jeho průběh i výsledek by byl naprosto stejný. Zkrácení na právech nelze spatřovat v tvrzeném prodloužení prekluzivní lhůty pro stanovení daně, neboť správce daně zjevně nebyl veden snahou dosáhnout takového výsledku, a kdyby správce daně dožádání vůbec neprovedl, došlo by pouze k tomu, že by tento úkon provedl sám žalovaný a účinky vydání platebních výměrů na běh prekluzivní lhůty by zůstaly zachovány. Vazba mezi uvedeným pochybením a během prekluzivní lhůty je tedy pouze zdánlivá. Kromě toho nebylo takového skryté prodlužování prekluzivní lhůty vůbec potřebné, neboť daná lhůta se v průběhu daňové kontroly stavěla v důsledku mezinárodního dožádání.

97. Co se týče hodnocení důkazů, žalobce na více místech žaloby poukazuje na to, že mu nemohlo být odepřeno právo na odpočet DPH pouze z důvodu nekontaktnosti jeho obchodního partnera, což byla skutečnost, která hrála roli u většiny posuzovaných plnění. Jak již ovšem soud zmínil, nekontaktnost dodavatele hraje v úvahách správce daně určitou roli. Samo o sobě sice na jednu stranu nemůže vést k neuznání nároku na odpočet DPH, na stranu druhou může být zdrojem pochybností o tom, že plnění se uskutečnilo tak, jak žalobce deklaruje, neboť správce daně nemá možnost ověřit tvrzené skutečnosti z jiného zdroje. Jak uvedl Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, „stěžovatel nemůže nést odpovědnost za nekontaktnost svého dodavatele či za to, že jeho dodavatel neplní své povinnosti. V nynější věci nebylo důvodem neuznání nároku na odpočet to, že by stěžovatelův dodavatel byl nekontaktní. Výhradním důvodem neuznání nároku bylo to, že stěžovatel neprokázal, že by zdanitelné plnění přijal právě od jím deklarované společnosti SECURE. Nekontaktnost dodavatele tak nebyla stěžovateli kladena k tíži při hodnocení toho, zda jsou stěžovatelem předložené důkazní prostředky dostatečné k unesení jeho důkazního břemena. Nekontaktnost dodavatele v daném ohledu pozici stěžovatele nezhoršuje, ale ani nijak nevylepšuje. Pokud není možno zastihnout dodavatele, není možno využít důkazní prostředky, které by se případně nacházely ve sféře dodavatele (např. jeho účetnictví, jeho svědectví o obchodní transakci apod.), a daňový subjekt je tak odkázán jen na ty důkazní prostředky, která má k dispozici on – v tomto ohledu nekontaktnost dodavatele stěžovatelovu pozici nijak nezlepšuje. Nekontaktnost dodavatele může však hrát tu roli, že se stane podkladem pochybností, které vedly správce daně k vydání výzvy daňovému subjektu k prokázání jím tvrzených skutečností, jak tomu ostatně bylo i v nynější věci.“
98. Ani v nyní projednávané věci nebyla nekontaktnost některého z dodavatelů důvodem pro neuznání nároku na odpočet DPH. Správce daně na nekontaktnost poukázal pouze jako na zdroj svých pochybností, které v případě některých plnění byly nadto ještě

prohloubeny dalšími zjištěními. Ve způsobu, jakým správce daně i žalovaný přistoupili k hodnocení této skutečnosti, proto soud neshledal žádné pochybení.

99. Nekontaktnost dodavatele může mít pochopitelně vliv také na schopnost žalobce prokázat svá tvrzení. K této otázce judikatura správních soudů (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37) setrvale uvádí, že každý podnikatel by měl zachovávat takovou míru obezřetnosti, aby před správcem daně neocitl v důkazní nouzi. Není-li schopen prokázat, co tvrdí, nemohou mu po právu náležet výhody, kterých se dovolává. Žalobce ovšem mohl řadu plnění prokazovat i jinak než svědeckými výpověďmi osob, které se předmětných plnění účastnily na straně dodavatele, a to např. řádně vedenými stavebními deníky či bezvadnou skladovou evidencí. Ani v tomto směru ovšem žalobce neprojevil dostatečnou (a v podnikatelském prostředí běžnou) míru obezřetnosti.
100. Podobně lze souhlasit se žalobcem v tom, že důvodem pro závěr o neunesení důkazního břemene nemůže být neplnění povinností jeho obchodními partnery (potažmo nedostatečný stav jejich účetnictví). Žalobce se ovšem touto argumentací s napadeným rozhodnutím mýlí, neboť tato skutečnost důvodem pro závěr o neunesení důkazního břemene nebyla. Důvodem bylo pouze a jen to, že žalobce zkrátka nepředložil důkazy, které by prokazovaly, že deklarovaná plnění byla uskutečněna deklarovanými dodavateli, popř. v deklarovaném rozsahu a deklarovaným způsobem. Nemožnost ověření tvrzení žalobce u jeho dodavatelů nejen pro jejich nekontaktnost, ale případně i z důvodu neplnění zákonných povinností z jejich strany, je pouze jedním z aspektů, které vedou k omezení okruhu důkazních prostředků, které by měl žalobce k dispozici.
101. Co se týče obecné námitky subjektivního hodnocení důkazů ze strany správce daně i žalovaného, tuto námitku soud taktéž neshledal důvodnou. Jak je patrné z výše uvedeného posouzení, soud se s úvahami správce daně i žalovaného ztotožnil. Závěry jimi učiněné považuje soud za plně odpovídající zjištěnému skutkovému stavu. Stejně tak nelze souhlasit s obecnými námitkami, že správce daně i žalovaný nepřistupovali k jednotlivým důkazům zcela v souladu se zásadou oficiality, zásadou vyhledávací a zásadou materiální pravdy. Žalobce tyto námitky prakticky nekonkretizuje a soud při přezkumu úvah žalovaného neshledal, že by v rámci hodnocení důkazů postupoval v rozporu s uvedenými zásadami. Podobně nekonkrétní je námitka porušení zásady neutrality. O porušení této zásady ovšem nelze hovořit v situaci, kdy není vůbec prokázáno, že žalobce obdržel plnění od plátce DPH, popřípadě v jakém rozsahu.
102. Pro úplnost soud dodává, že v rámci řízení o žalobě neprováděl dokazování odborným vyjádřením či znaleckým posudkem z oboru stavebnictví, a to ze shodných důvodů, z jakých shledal, že pro provedení tohoto důkazu nebyl prostor ani v daňovém řízení. Výslechy svědků (s výjimkou svědka H.) soud neprováděl pro nadbytečnost, neboť navržení svědci již byli vyslechnuti v rámci daňové kontroly.

V. Shrnutí a náklady řízení

103. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
104. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl na věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch

neměl. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 19. listopadu 2019

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu