



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Josefa Straky a Mgr. Ing. Petra Šuránka ve věci

žalobce: **GREEN PROJECT s.r.o.**
sídlem Dobřejovická 194, 252 43 Průhonice
zastoupený daňovým poradcem JUDr. Stanislavem Lžičarem
sídlem Navrátilova 666/7, 110 00 Praha 1

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

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 12. 2019, č. j. 52892/19/5300-21445-711275, a ze dne 22. 6. 2020, č. j. 24252/5300-21444-711275,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2019, č. j. 52892/19/5300-21445-711275, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 6. 2020, č. j. 24252/5300-21444-711275, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku na náhradě nákladů řízení částku ve výši 19 600 Kč.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a dosavadní průběh řízení

1. Žalobce se samostatnými žalobami podle § 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení v záhlaví označených rozhodnutí žalovaného.
2. První žaloba směřuje proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2019, č. j. 52892/19/5300-21445-711275 [dále jen „**napadené rozhodnutí 1**“], jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce proti osmi dodatečným platebním výměrům vydaným dne 19. 12. 2018 Finančním úřadem pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“), konkrétně č. j. 5144400/18/2102-52521-209444, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 916 201 Kč za zdaňovací období **duben 2015** a současně uložena povinnost uhradit penále ve výši 183 240 Kč, č. j. 5144429/18/2102-52521-209444, kterým byla žalobci doměřena DPH ve výši 420 162 Kč za období **květen 2015** a současně uložena povinnost uhradit penále ve výši 84 032 Kč, č. j. 5144450/18/2102-52521-209444, kterým byla žalobci doměřena DPH ve výši 605 877 Kč za období **červen 2015** a současně uložena povinnost uhradit penále ve výši 121 175 Kč, č. j. 5144484/18/2102-52521-209444, kterým byla žalobci doměřena DPH ve výši 605 877 Kč za období **červenec 2015** a současně uložena povinnost uhradit penále ve výši 47 070 Kč, č. j. 5144494/18/2102-52521-209444, kterým byla žalobci doměřena DPH ve výši 235 354 Kč za období **září 2015** a současně uložena povinnost uhradit penále ve výši 65 158 Kč, č. j. 5144528/18/2102-52521-209444, kterým byla žalobci doměřena DPH ve výši 603 865 Kč za období **říjen 2015** a současně uložena povinnost uhradit penále ve výši 120 773 Kč, č. j. 5144315/18/2102-52521-209444, kterým byla žalobci doměřena DPH ve výši 889 372 Kč za období **listopad 2015**, a č. j. 5144560/18/2102-52521-209444, kterým byla žalobci doměřena DPH ve výši 1 084 938 Kč za zdaňovací období prosinec 2015.
3. Druhá žaloba směřuje proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 6. 2020, č. j. 24252/5300-21444-711275 [dále jen „**napadené rozhodnutí 2**“], jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce proti čtyřem dodatečným platebním výměrům vydaným dne 7. 6. 2019 správcem daně, konkrétně č. j. 3331038/19/2102-52521-209444, kterým byla žalobci doměřena DPH ve výši 200 337 Kč za zdaňovací období **únor 2015** a současně uložena povinnost uhradit penále ve výši 40 067 Kč, č. j. 3331437/19/2102-52521-209444, kterým byla žalobci doměřena DPH ve výši 229 165 Kč za období **březen 2015** a současně uložena povinnost uhradit penále ve výši 45 833 Kč, č. j. 3331475/19/2102-52521-209444, kterým byla žalobci doměřena DPH ve výši 93 958 Kč za období **leden 2016** a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 18 791 Kč, a č. j. 3333494/19/2102-52521-209444, kterým byla žalobci doměřena DPH ve výši 183 871 Kč za období **únor 2016** a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 36 774 Kč.
4. Soud usnesením ze dne 6. 1. 2021, č. j. 51 Af 8/2020 - 29 (ve znění opravného usnesení ze dne 14. 1. 2021, č. j. 51 Af 8/2020 - 31), rozhodl o spojení žalob proti oběma napadeným rozhodnutím ke společnému projednání.
5. Obě napadená rozhodnutí vzešla z daňové kontroly zahájené vůči žalobci dne 21. 7. 2016, v rámci níž bylo zjištěno, že hlavním předmětem žalobcovy ekonomické činnosti je rekonstrukce a revitalizace veřejných staveb a prostranství (v podáních účastníků se v této souvislosti zpravidla používá zkratka „stavební práce“, kterou pro zjednodušení dále používá i soud). V daňových přiznáních k DPH v období od ledna 2015 do února 2016

žalobce deklaroval, že za účelem realizace předmětu své činnosti využíval služeb různých dodavatelů, mezi nimiž byly též společnosti METALURG PRAHA s. r. o. (dále jen „METALURG“), Ripon Rhyl s. r. o. (dále jen „Ripon“), IMY FORTUNA s. r. o. (dále jen „IMY“) a Dovednost s. r. o. (dále jen „Dovednost“), což dokládal fakturami vystavenými uvedenými dodavateli, na základě nichž uplatňoval nárok na odpočet DPH.

6. Správce daně však během daňové kontroly zjistil, že žalobcem deklarovaní dodavatelé IMY, Ripon a Dovednost jsou nekontaktními a ekonomicky neaktivními subjekty. Žádná ze zmiňovaných společností totiž nereagovala na jeho výzvy ke sdělení, při místních šetřeních na adresách uvedených v obchodním rejstříku nebyla nalezena žádná provozovna. Ačkoliv dle tvrzení žalobce měly uvedené společnosti poskytovat plnění prostřednictvím svých zaměstnanců, tak z informací ČSSZ vyplynulo, že žádná z těchto společností nenahlásila zaměstnance za účelem odvodů pojistného na sociální zabezpečení. Z výpisů z bankovních účtů zmiňovaných společností dále vyplynulo, že na účty těchto společností byly zasílány částky, jejichž výše sice odpovídala cenám za žalobcem deklarovaná plnění, nicméně tyto částky byly tentýž nebo nejbližší den vybírány v hotovosti. S ohledem na tato zjištění správce daně shledal, že existují důvodné pochybnosti o tom, zda plnění, na základě nichž žalobce deklaroval nárok na odpočet DPH, byla skutečně přijata od společností IMY, Ripon a Dovednost.
7. V případě dodavatele METALURG však byla situace odlišná. Tato společnost totiž na výzvy správce daně reagovala a potvrdila, že žalobce byl jejím odběratelem. Současně uvedla, že dodávky zajišťuje prostřednictvím subdodavatelů, a za své největší subdodavatele označila společnosti EXPRES stav s. r. o. (dále jen „EXPRES“) a Ramot IFM Czech s. r. o. (dále jen „Ramot“). Správce daně nicméně zjistil, že společnost EXPRES je nekontaktní, nejenže nereaguje na zasílané výzvy, ale navíc v obchodním rejstříku nezveřejňuje účetní závěrky a od března 2014 nepodává žádná daňová přiznání. Společnost Ramot na výzvy správce daně reagovala, nicméně spolupráci se žalobcovým dodavatelem METALURG výslovně popřela s vysvětlením, že jednak zásadně nepřijímá platby v hotovosti a jednak je její ekonomická činnost odlišná od činnosti specifikované v příjmových dokladech od METALURG. Společnost Ramot současně správci daně předložila seznam svých zaměstnanců, z nichž žádný nebyl ztotožnitelný s osobou, která měla podepisovat pokladní doklady předložené od METALURG. Tuto skutečnost následně správce daně ověřil místním šetření provedeným dne 13. 3. 2017 v provozovně Ramot. Dne 16. 2. 2018 správce daně vyslechl jako svědka jednatele METALURG M. N., který vypověděl, že se osobně zúčastnil stavebních prací prováděných pro žalobce, vyjmenoval konkrétní názvy zakázek i místa, kde práce probíhaly, a dále popsal, že techniku a pracovníky mu zajišťoval jistý M. M., který také vystavoval doklady označené obchodní firmou METALURG. Správce daně dospěl k závěru, že z výpovědi M. N. vyplynulo, že v rámci ekonomické činnosti, která údajně měla být prováděna pro METALURG, ve skutečnosti vystupovala třetí osoba identifikovaná jako M. M., jenž fakticky zajistil provedení prací požadovaných žalobcem. Naproti tomu role M. N. coby jednatele METALURG byla ve vztahu k provedení těchto zakázek hodnocena jako zcela pasivní. Správce daně rovněž vyslechl jako svědky žalobcovy zaměstnance J. V., J. R. a W. J., kteří ve svých výpovědích potvrdili provádění stavebních prací i přítomnost M. N. u těchto prací, avšak nevěděli, pro koho vyvíjel činnost. Vzhledem k těmto zjištěním správce daně shledal, že existují důvodné pochybnosti, zda společnost METALURG byla skutečně dodavatelem žalobcem deklarovaných plnění.

8. Výše popsaná zjištění správce daně shrnul v oznámení o výsledku kontrolního zjištění ze dne 8. 11. 2018 a následně ve zprávě o daňové kontrole, která byla dne 18. 12. 2018 doručena žalobci. Poté správce daně vydal dodatečné platební výměry, jimiž žalobci doměřil daň, případně i penále (viz specifikace v bodech 3 a 4 tohoto rozsudku). Proti těmto platebním výměrům podal žalobce odvolání, v nichž zpochybňoval závěry správce daně, zejména pokud jde o jeho pochybnosti ve vztahu k dodávkám od METALURG, jejichž uskutečnění bylo dle žalobce v rámci daňové kontroly dokázáno.
9. Žalovaný vydáním napadených rozhodnutí 1) a 2) žalobcova odvolání zamítl a dodatečné platební výměry správce daně potvrdil. Odůvodnění obou těchto rozhodnutí jsou argumentačně téměř totožná. Žalovaný se v obou případech ztotožnil se závěrem správce daně ohledně pochybností, zda zdanitelná plnění, jejichž přijetí žalobce deklaroval v daňových přiznáních k DPH za zkoumaná zdaňovací období, skutečně přijal od společností IMY, Ripon, Dovednost a METALURG. Ve vztahu k otázce plnění od společnosti METALURG (jež je z hlediska žalobních bodů významná – viz dále) žalovaný shodně se správcem daně vycházel primárně ze zjištění, že M. N. coby jednatel METALURG sdělil, že tato společnost nemá žádné zaměstnance a využívala subdodavatele EXPRES a Ramot, kdy jedna společnost byla nekontaktním subjektem a spolupráce s druhou byla vyvrácena při místním šetření ze dne 13. 3. 2017. Žalovaný kladl důraz na to, že dle svědecké výpovědi M. N. byli subdodavatelé fakticky zajišťováni M. M., který ve spojení s jistým ekonomem H. vystavoval za METALURG daňové doklady. Nicméně ani M. M., ani H. nebyli zaměstnanci METALURG. Navíc M. N. pracoval na stavbách jako fyzická osoba a dle výpovědi žalobcových zaměstnanců J. V., J. R. a W. J. nebylo možno určit, zda v dodavatelském vztahu figuroval jako fyzická osoba, nebo jako statutární orgán společnosti METALURG. Žalovaný rovněž zdůraznil, že METALURG nedisponuje žádným hmotným ani nehmotným majetkem. Žalovaný proto dospěl k závěru, že činnost M. N. coby jednatele METALURG byla ve vztahu k zajištění plnění pro žalobce *de facto* nulová, neboť veškerá činnost byla provedena třetí osobou, M. M. Tato zjištění dle žalovaného založily důvodné pochybnosti o tom, zde předmětná plnění skutečně poskytla společnost METALURG, přičemž tyto pochybnosti nebyly jednoznačně rozptýleny a žalobce v tomto rozsahu neunesl své důkazní břemeno ke splnění podmínek nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dan z přidané hodnoty, ve znění účinném pro předmětná zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“).

II. Obsah žaloby

10. Žalobce v úvodu žaloby předkládá popis své ekonomické činnosti spočívající zejména ve službách pro orgány místní samosprávy spočívající v údržbě veřejných prostranství, stavebních a bouracích pracích, údržbě zeleně, úklidu odpadů atd., přičemž tato činnost je do značné míry sezónního charakteru závislá na počasí či momentálních podmínkách. Nelze proto vždy přesně předvídat potřebu konkrétních činností a jejich rozsah, a z tohoto důvodu byl žalobce nucen uzavírat smlouvy s různými dodavateli pro potřeby zajištění pracovní síly na konkrétní zakázku. Právě takto se žalobce dostal do smluvního vztahu s dodavateli IMY, Ripon, Dovednost a METALURG. V této souvislosti žalobce zdůrazňuje, že akceptuje závěr žalovaného, pokud jde o dodavatele IMY, Ripon a Dovednost, a to právě vzhledem k následné nekontaktnosti těchto subjektů pro orgány finanční správy. Žalobce však nesouhlasí s posouzením plnění deklarovaných od

společnosti METALURG, čili proti napadeným rozhodnutím brojí pouze v rozsahu této otázky.

11. Žalobce předně brojí proti způsobu, jak orgány finanční správy hodnotily informace od jednatele společnosti METALURG M. N., ať už jde o obsah jeho sdělení k výzvě správce daně v roce 2016, nebo o obsah jeho svědecké výpovědi ze dne 16. 2. 2018. Žalobce má za to, že M. N. objasnil všechny podstatné okolnosti spolupráce. Provedení jeho svědecké výpovědi navazovalo na podklady, které žalobce předkládal v průběhu daňové kontroly, přičemž koresponduje s jejich obsahem a není s nimi v rozporu. Popis obsahu svědecké výpovědi v příslušných částech obou napadených rozhodnutích považuje žalobce za zavádějící.
12. Žalobce dále nesouhlasí se způsobem provedení svědecké výpovědi M. N. Namítá, že správce daně provedl výslech bez účasti žalobce a zároveň nepovažoval za nutné položit svědkovi byt' jedinou otázku k ujasnění případných rozporů. Svědek byl přitom vyslechnut v době, kdy správce daně měl již k dispozici protokol z místního šetření v provozovně Ramot ze dne 13. 3. 2017, který však není součástí veřejné části spisu (zjevně myšleno v části spisu určené k nahlížení – pozn. soudu), a žalobci tudíž v době konání výslechu svědka nebyl obsah předmětného protokolu znám. Pokud však správce daně shledával rozpory mezi poznatky z místního šetření u Ramot a mezi sdělením M. N., pak se jej měl právě na tyto rozpory dotázat v průběhu svědecké výpovědi a pokusit se o jejich odstranění. M. N. navíc vypovídal pouze v rozsahu činnosti společnosti METALURG, neboť takto byl vymezen předmět jednání, při němž byl jako vyslechnut jako svědek.
13. Žalobce dále namítá, že do správního spisu nejsou zahrnuty úplné doklady předané M. N., který ve své výpovědi uvedl: *„Dvakrát jsem byl za paní Dvořákovou a doložil jsem veškeré doklady od účetní a něco jsem dokládal sám. Vlastně si uvědomuji, že jednou jsem byl v Praze 1 a dvakrát tady na Praze – západ“*. Tyto podklady ve správním spise scházejí. Žalobce má za to, že žalovaný i správce daně účelově vyloučili to, co jim nevyhovuje, a rozhodují na základě selektivně sestaveného spisu.
14. Žalobce je dále přesvědčen, že žalovaný se hodnocením svědeckých výpovědí J. V., J. R. a W. J. snaží znevěrohodnit svědeckou výpověď M. N., třebaže výpověď posledně jmenovaného není s výpověďmi ostatních svědků v rozporu.
15. Žalobce rovněž nesouhlasí s argumentací v odůvodnění napadeného rozhodnutí 1), na jejímž základě žalovaný odmítl provést žalobcem navrhovaný důkaz evidencí kontrolních hlášení společnosti METALURG. Tato společnost by totiž v evidenci svých kontrolních hlášení měla mít zaznamenána plnění, která ve zkoumaném období poskytla žalobci a na jejichž základě žalobce paralelně uplatňoval nárok na odpočet DPH. Žalobce připouští, že by šlo k jeho tíži, pokud by osoba poskytující mu zdanitelné plnění toto plnění nijak nevykázala. Jestliže tak ale učinila a ve zkoumaném období se „hlásí“ jako žalobcův dodavatel a zároveň sám žalobce deklaruje, že od ní přijal plnění, pak je třeba příslušnou evidenci kontrolních hlášení považovat za relevantní důkaz. Povinnost vést evidenci kontrolních hlášení plyne z § 100 zákona o DPH a tato evidence zahrnuje jak plnění přijatá, tak uskutečněná. Z pohledu věrohodnosti je navíc podstatné, že pokud se poskytované plnění vykazovalo v kontrolních hlášeních, dělo se tak zákonem předpokládaným postupem k ověřování přijatých a uskutečněných plnění, která navíc byla deklarována v době, kdy ani nebylo známo, že budou předmětem šetření orgánů finanční správy. Zamítl-li žalovaný návrh na důkaz evidencí kontrolních hlášení s odůvodněním, že

údaj v kontrolním hlášení nevypovídá nic o faktickém uskutečnění plnění pro konkrétní subjekt, pak tím popírá celý systém DPH. V této souvislosti žalobce připomíná, že se nedovolával výsledků nalézacích řízení vůči jinému daňovému subjektu (společnosti METALURG), nýbrž toliko listin v onom řízení použitých a jejich provedení k důkazu. Pokud tedy žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí 1) uvedl, že výsledek řízení týkající se dodavatele nemůže mít vliv na výsledek řízení u žalobce, pak tímto přístupem porušil princip neutrality DPH, neboť pokud jedno zdanitelné plnění posuzuje jako „prokázané“ ve vztahu k odvodu DHP, pak totéž plnění nelze současně považovat za „neprokázané“ ve vztahu k nároku na odpočet DHP.

16. V souvislosti se žalobou proti napadenému rozhodnutí 2) žalobce namítá nejednotnost přístupu k navrhovaným důkazním prostředkům, který se liší oproti řízení, z něhož vzešlo napadené rozhodnutí 1). V odvolacím řízení, jež bylo ukončeno napadeným rozhodnutím 1), totiž žalovaný důkazy kontrolními hlášeními společnosti METALURG neprovedl s odůvodněním, že nevypovídají nic o faktickém uskutečnění plnění pro žalobce. Naproti tomu v odvolacím řízení, z něhož vzešlo napadené rozhodnutí 2), si žalovaný předmětné podklady vyžádal a v souvislosti s jejich hodnocením na str. 11 zkonstatoval, že za zkoumaná zdaňovací období byla společnosti METALURG doměřena daň a že v kontrolním hlášení za leden 2016 uvedla i daňový doklad s identifikačním číslem žalobce, avšak nakonec tento důkaz zhodnotil tak, že uvedení plnění do kontrolního hlášení nepovažuje za důkaz o faktickém uskutečnění plnění. S tímto hodnocením však žalobce nesouhlasí, a to v zásadě z týchž důvodů, jimiž argumentoval proti závěru napadeného rozhodnutí 1) o neprovedení předmětného důkazu.
17. Žalobce konečně namítá, že proces dokazování má určité hranice, neboť žádné skutkové okolnosti nelze zpětně prokázat s absolutní jistotou. K tomu cituje z nálezu Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13. Dle žalobce se přitom žalovaný a správce daně zaměřili při dokazování na details, které s odstupem let již nelze prokázat „absolutně a bez pochybností“. To se týká například hodnocení svědecké výpovědi žalobcových zaměstnanců J. V., J. R. a W. J., kteří sice byli schopni i s odstupem tří let potvrdit, že se na stavbách setkávali s jednatelem METALURG M. N., nicméně žalovaný se jen zaměřil na to, že tito svědci nebyli schopni uvést, zda M. N. vyvíjel činnost jako OSVČ nebo zda vystupoval za určitou obchodní korporaci. Žalobce tak v konečném důsledku neunesl své důkazní břemeno jen proto, že jeho zaměstnanci nevěděli, zda osoba, se kterou se před třemi lety pracovně setkali, byla OSVČ nebo statutárním orgánem právnické osoby.

III. Vyjádření žalovaného a žalobní replika

18. Žalovaný podal ke každé ze žalob samostatné vyjádření, obě jsou však založena na stejné argumentaci. Žalovaný nepovažuje ani jednu ze žalob za důvodnou, neboť argumenty v nich obsažené nereflektují zásadní zjištění správce daně ve vztahu k žalobcem deklarovanému dodavateli METALURG. V této souvislosti odkazuje primárně na nosné části odůvodnění obou napadených rozhodnutí a následně se vyjadřuje k jednotlivým žalobním bodům. Nesouhlasí s výtkami žalobce proti hodnocení svědecké výpovědi M. N., neboť nešlo o izolovaný důkazní prostředek, ale o článek důkazního řetězce. Současně se ohrazuje proti žalobcovu tvrzení o účelovém přepisu svědecké výpovědi M. N., naopak trvá na tom, že byla provedena řádně, leč neprokázala soulad formálněprávního stavu se stavem skutečným. Totéž platí ve vztahu ke svědeckým výpovědím zaměstnanců žalobce. Tvrzení žalobce o selektivním vedení spisu považuje žalovaný za vágní, neboť není jasné,

v čem by domnělá účelovost měla spočívat. V této souvislosti žalovaný upřesnil, že METALURG sice předal správci daně doklady, ty se však vztahovaly k probíhající daňové kontrole tohoto subjektu. Pokud jde o místní šetření v provozovně Ramot, tak protokol o tomto šetření byl sice zařazen do vyhledávací části spisu, nicméně žalobce byl o jeho výsledku informován, stejně jako o závěrech správce daně vyplývajících z tohoto šetření, tudíž se k nim mohl vyjádřit. Provedení místního šetření, jež navazovalo na vysvětlení podané třetí osobou, je dle žalovaného v souladu s § 65 odst. 1 písm. c) daňového řádu a jeho provedení i bez přítomnosti žalobce lze považovat za zákonné. Navíc ani poznatky z místního šetření nebyly jediným důkazem, na nichž orgány finanční správy stavěly své skutkové závěry. K namítanému neprovedení důkazů kontrolními hlášeními METALURG žalovaný odkazuje na odůvodnění v bodech 35 až 63 napadeného rozhodnutí 1), kde zdůvodnil, proč žalobcem navrhované důkazy neprovedl, popř. na odůvodnění v bodě 42 napadeného rozhodnutí 2), kde zdůvodnil, že provedení žalobcem navržených důkazů nepřineslo žádné poznatky o faktickém uskutečnění deklarovaného plnění. V této souvislosti připomíná, že řízení ve věci prokázání nároku na odpočet není vedeno zásadou vyšetřovací, nýbrž je to právě žalobce, kdo nese břemeno důkazní, a je tedy na něm, aby doložil takové důkazní prostředky, jež by přispěly k jeho unesení. Tento argument žalovaný uvádí i ve vztahu k namítané hranici dokazování, přičemž konstatuje, že provedené výsledky zaměstnanců žalobce jen dokreslily a prohloubily pochybnosti.

19. Ve vztahu k napadenému rozhodnutí 1) žalovaný rovněž namítá opožděnost žaloby, neboť toto rozhodnutí bylo doručeno do datové schránky žalobcova zástupce dne 30. 12. 2019, avšak řízení o žalobě bylo zahájeno až dne 3. 3. 2020, tedy den po uplynutí lhůty pro podání žaloby. Dle žalovaného by tedy v této části měla být žaloba odmítnuta pro opožděnost.
20. Na obě vyjádření žalovaného zareagoval žalobce společnou replikou. V ní předně obsáhle cituje z usnesení Soudního dvora EU ze dne 3. 9. 2020 ve věci C-610/19, *Vikingo Fővállalkozó* (dále jen „rozhodnutí SDEU *Fővállalkozó*“), přičemž je přesvědčen, že žalovaný a správce daně požadavkům tohoto rozsudku nedostáli. Ve zbývajících částech repliky opakuje a rozvíjí svou žalobní argumentaci, zejména ve vztahu k důkazní hodnotě kontrolních hlášení dodavatele ve vztahu k plněním deklarovaným odběratelem.

III. Posouzení věci soudem

21. Soud předně ověřil, že obě žaloby jsou včasné, přičemž nepřisvědčil námitce žalovaného o opožděnosti žaloby proti napadenému rozhodnutí 1). Soud souhlasí se žalovaným potud, že bylo-li napadené rozhodnutí 1) doručeno žalobci (resp. jeho zástupci) dne 30. 12. 2019, pak dle pravidel pro počítání procesních lhůt (§ 40 odst. 2 s. ř. s.) připadal poslední den pro podání žaloby na 2. 3. 2020. Přesně tento den však byla žaloba proti napadenému rozhodnutí 1) odeslána z datové schránky žalobcova zástupce a současně i dodána (a doručena) do datové schránky soudu (viz záznam o ověření elektronického podání na č. 1. 17 soudního spisu). Žalovaným připomínané datum 3. 3. 2020 vyznačené razítkem na písemném vyhotovení žaloby není datem podání žaloby, jak zřejmě žalovaný mylně usuzoval při obdržení jejího stejnopisu k vyjádření, nýbrž datem, kdy věc byla pod konkrétní spisovou značkou přidělena příslušnému soudnímu oddělení (z hlediska posouzení včasnosti jde tedy o irelevantní údaj).
22. Soud dále ověřil, že obě žaloby byly podány osobou k tomu oprávněnou a obsahují všechny formální náležitosti na ně kladené. O žalobách rozhodl soud bez jednání, jelikož

žalobce ani žalovaný na výzvu soudu nesdělili, že by s rozhodnutím věci bez jednání nesouhlasili, a proto se jejich souhlas s tímto postupem presumuje (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Soud nepovažoval za nezbytné nařizovat jednání, neboť veškeré rozhodné skutečnosti bylo možno zjistit z obsahu správního spisu.

23. Soud vycházel při přezkumu napadeného rozhodnutí 1) i 2) ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž obě napadená rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). V této souvislosti soud předesílá, že žádný žalobní bod nemíří do otázky, zda skutečnými poskytovateli plnění byly společnosti IMY, Ripon a Dovednost, byť posouzení této skutečnosti je věnována podstatná část obou napadených rozhodnutí.
24. Soud se nejprve vyjádří k žalobním námitkám brojícím do otázek procesních, které hodnotí jako celkově nedůvodné:
25. Soudu není zřejmý smysl žalobní námitky, ve které je správci daně vyčítáno, že jednal se svědkem M. N. (jednatelem METALURG) v nepřítomnosti žalobce. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce byl o termínu výsledku svědka řádně vyrozuměn, podáním ze dne 26. 1. 2018 avizovaný termín správci daně potvrdil, a jak plyne z protokolu ze dne 16. 2. 2018, č. j. 479140/18/2102-60566-106902, výsledku svědka byl osobně přítomen statutární orgán žalobce (jednatel L. N.) i jeho zmocněnec (JUDr. S. L.). O dokazování v nepřítomnosti žalobce tudíž vůbec nemůže být řeč. Stejně tak nelze správci daně vyčítat, že svědkovi nepoložil upřesňující otázky za účelem odstranění rozporů ve výpovědi, neboť byli-li výsledku přítomni žalobcův zmocněnec i jednatel, pak potřebné dotazy mohl žalobce svědkovi položit sám. Jak plyne z obsahu protokolu o výsledku svědka (jehož obsah soud podrobněji rekapituluje v bodě 35 tohoto rozsudku), žalobce této možnosti opakovaně dokonce využil. Ve světle těchto skutečností je přinejmenším nepochopitelné, proč žalobce správci daně vyčítá, že svědkovi nebyly položeny dostatečné doplňující dotazy.
26. Soudu rovněž není zřejmé, kam žalobce směřoval svou výtkou, že svědek M. N. v důsledku vymezení „předmětu jednání“ (žalobce měl patrně na mysli předmět výsledku) vypovídal pouze k otázkám činnosti společnosti METALURG. Soud proto pouze obecně konstatuje, že bylo-li v rámci daňové kontroly prověřováno, zda poskytovatelem plnění byl skutečně žalobcem deklarovaný dodavatel METALURG, pak je logické, že jednatel této společnosti byl vyslechnut jako svědek a byly mu kladeny otázky týkající se náplně ekonomické činnosti této společnosti.
27. Nedůvodné jsou rovněž námitky vztahující se k užití záznamu o místním šetření v provozovně Ramot. Toto místní šetření je zaznamenáno v protokolu ze dne 13. 3. 2017, č. j. 1092005/17/2102-60566-106902, který byl sice původně žurnalizován ve vyhledávací části správního spisu, nicméně na základě úředního záznamu ze dne 22. 11. 2018 byl přerazen do veřejné části spisu. Skutečnosti zachycené v tomto protokolu zcela korespondují se skutkovými zjištěními popsány ve zprávě o daňové kontrole i v odůvodnění obou napadených rozhodnutí. Skutečnost, že žalobce nebyl místnímu šetření osobně přítomen, mu z hlediska uplatnitelnosti jeho práv v daňovém řízení nebyla nijak na újmu.
28. Soud dává žalobci zapravdu pouze potud, že v době konání výsledku svědka M. N. byl zmiňovaný protokol o místním šetření ze dne 13. 3. 2017, č. j. 1092005/17/2102-60566-

106902, součástí pouze vyhledávací části spisu, do které žalobce nemohl nahlížet. Žalovaný sice v obou vyjádřeních k žalobám shodně uvádí, že „[o] výsledku místního šetření, jakož i se závěry správce daně z tohoto šetření vyplývajících, byl žalobce obeznámen výzvou, a tudíž mu byly známy a mohl se k nim vyjádřit“, soud však ve správním spise nenachází žádnou výzvu, která by byla žalobci zaslána v období mezi 13. 3. 2017 a 22. 11. 2018 a která by současně obsahovala poznatky o výsledku předmětného místního šetření. Žalobci lze tedy přisvědčit, že v době konání svědecké výpovědi M. N. mu poznatky z místního šetření skutečně nemohly být objektivně známy. Soud rovněž připouští, že nedisponoval-li žalobce těmito poznatky v době výslechu svědka, pak mu logicky ani nemohl položit doplňující otázku týkající se spolupráce s Ramot. Na druhou stranu nelze přehlédnout, že skutečnosti týkající se údajné spolupráce mezi společnostmi METALURG a Ramot mohou mít v dané věci význam pouze z hlediska daňových povinností METALURG, nikoliv však z hlediska daňových povinností žalobce, neboť ve vztahu k zakázkám žalobce nebyl Ramot nikdy označován jako subdodavatel (srov. bod 40 tohoto rozsudku). S ohledem na uvedené lze tedy uzavřít, že nebyl-li žalobce v době konání svědecké výpovědi M. N. seznámen s výsledky místního šetření v provozovně Ramot, pak sice jde o dílčí procesní vadu, avšak s ohledem na skutkové okolnosti nikoliv o vadu takové intenzity, aby sama o sobě znamenala důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí.

29. Žalobní námitky o údajném selektivním sestavování správního spisu sice mohou mít racionální základ, zároveň jsou však formulovány poměrně vágně. Na tomto místě soud odkazuje na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, podle nějž „*míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej, není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty.*“ Přesně tuto nedostatečnou míru precizace soud spatřuje i v tomto žalobním bodu.
30. Zcela nepřiléhavý je odkaz žalobce na rozhodnutí SDEU *Fővállalkozó*, které se týká problematiky nepřiznání odpočtu DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu. V nyní posuzované věci však žalovaný ani správce daně nezaložili své závěry na tom, že by se žalobce nebo některý z jeho dodavatelů účastnili daňového podvodu, nýbrž na tom, že dodavatelem deklarovaného plnění byl subjekt odlišný od společnosti METALURG.
31. Nepřiléhavý je rovněž odkaz na nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13, jehož nosné závěry si žalobce vykládá poněkud mylně. Ústavní soud zde mj. vysvětlil rozdíl mezi požadavkem na „rozhodnutí podle skutečného stavu věci“, jenž byl v minulosti obsažen v některých procesních předpisech, a požadavkem na „rozhodnutí na základě zjištěného skutkového stavu“, který je ve většině procesních předpisů obsažen dnes, nicméně závěry vyslovené v tomto nálezu nemají žádný vliv na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení z hlediska posuzování podmínek nároku na odpočet ve smyslu § 73 zákona o DPH (k tomu podrobněji viz např. rozsudky NSS ze dne 26. 7. 2018, č. j. 7 Afs 238/2017 - 25, ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016 - 36, či ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, všechny dostupné na www.nssoud.cz). Zde soud souhlasí s argumentací žalovaného, že je skutečně na daňovém subjektu, jaké důkazy navrhne k prokázání vzniklých pochybností, přičemž nedostatečná vypovídací hodnota předkládaných důkazů jde k jeho tíži. Tím ovšem není řečeno, že by důkazy provedené správcem daně v nyní posuzované věci nebyly způsobilé vzniklé pochybnosti rozptýlit (podrobněji viz níže body 36 až 43 tohoto rozsudku).

32. Za nedůvodnou soud považuje i námitku odlišného přístupu k dokazování. Soud připouští, že ze strany žalovaného působí poněkud nekonzistentně, jestliže v souvislosti se zkoumáním téže skutkové otázky v jedné větvi odvolacího řízení, zakončené napadeným rozhodnutím 1), navržené důkazy neprovede s odůvodněním nesouvislosti s projednávanou věcí, zatímco ve druhé větvi odvolacího řízení, zakončené druhým napadeným rozhodnutím 2), ty samé důkaz provede, ovšem jejich hodnocení je prakticky totožné s důvody pro jejich neprovedení. Tento nekonzistentní přístup sám o sobě však v daném případě neměl vliv na meritorní posouzení.
33. Samotný závěr žalovaného o nízké důkazní hodnotě kontrolních hlášení pro nyní posuzovanou věc považuje soud za správný. Institut kontrolního hlášení je upraven v § 100 zákona o DPH, podle jehož odst. 1 „[p]látce nebo identifikovaná osoba jsou povinni vést v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty veškeré údaje vztahující se k jejich daňovým povinnostem, a to v členění potřebném pro sestavení daňového přiznání, souhrnného hlášení nebo kontrolního hlášení“, a podle odst. 2 pak „[p]látce je povinen vést v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty u přijatých zdanitelných plnění, která použije pro uskutečňování plnění s nárokem na odpočet daně, také daňové identifikační číslo osoby, která uskutečňuje plnění, s výjimkou plnění, u nichž byly vystaveny zjednodušené daňové doklady.“ Důvodová zpráva k zákonu č. 360/2014 Sb. charakterizuje podstatu této úpravy tak, že „[c]ílem a smyslem kontrolního hlášení je umožnit správci daně získat informace o vybraných transakcích realizovaných plátcí a ve spojení s dalšími údaji identifikovat riziková sdružení osob (řetězce, karusely) odčerpávající neoprávněně finanční prostředky. Po provedené analýze se na tato spojení bude zaměřovat kontrolní činnosti a článkům spojení, které neoprávněně krátí daň a uplatňují nárok na odpočet daně, kterou jiný článek spojení neodvedl, bude snaha zabránit ve zkrácení daně. Mechanismus systému kontrolních hlášení vychází z toho, že plátcí vykazují v dané struktuře údaje o (z hlediska správy daně) zásadních plněních, tyto správce daně navzájem porovnává a spojuje formou „párování“ jednotlivých kontrolních hlášení.“ Z uvedeného vyplývá, že hlavním smyslem kontrolního hlášení je identifikovat, od koho daňový subjekt přijal a komu poskytl zdanitelná plnění, jinak totiž správce daně nemůže tyto skutečnosti zjistit jinak než provedením daňové kontroly či místního šetření. Povinnost vést evidenci kontrolních hlášení však sama o sobě ještě negarantuje, že plnění, která plátce v této evidenci vyazuje, se zároveň i fakticky uskutečnila. Jinými slovy: Zaznamená-li plátce v evidenci kontrolních hlášení uskutečnění určitého plnění, pak to bez dalšího nevypovídá nic o tom, že toto plnění reálně proběhlo, natož že jej fyzicky přijala osoba, která je označena jako odběratel. Znamená to jen to, že již v té době dodavatel tvrdil, že žalobci dodal sporná zdanitelná plnění. Soud proto souhlasí se žalovaným, že kontrolní hlášení podaná společností METALURG za zdaňovací období, v nichž žalobce uplatňoval nárok na odpočet, nevypovídají nic o tom, že se reálně uskutečnila a že je žalobce fakticky přijal. Z tohoto hlediska ob stojí jak důvody, jimiž žalovaný vysvětlil neprovedení důkazu evidencí kontrolních hlášení v napadeném rozhodnutí 1), tak i důvody hodnotící týž důkaz po jeho provedení jako nerelevantní v napadené rozhodnutí 2). Soud si teoreticky dovede představit situace, v nichž by důkaz evidencí kontrolních hlášení dodavatele význam mít mohl: Například pokud by dodavatel při výslechu u daňové kontroly tvrdil, že deklarované plnění vůbec neposkytl (což ale není tento případ). Nicméně v otázce, zda faktickým poskytovatelem plnění je osoba, kterou odběratel označuje v daňových dokladech pro účely nároku na odpočet DPH, je důkazní hodnota kontrolních hlášení dodavatele v zásadě mizivá. Tato námitka je tedy nedůvodná.

34. Soud se dále zabýval žalobními námitkami směřujícími k věcné podstatě sporu. Zde je třeba zdůraznit, že mezi stranami není sporné, které konkrétní daňové doklady (faktury) žalobce předkládal pro účely uplatnění nároku na odpočet DPH. Stejně tak není mezi stranami sporné, co konkrétně bylo obsahem deklarovaných plnění. Rovněž není sporné, zda se tato plnění opravdu uskutečnila. Jádrem sporu je toliko otázka, zda lze za faktického poskytovatele těchto plnění považovat žalobcem deklarovaného dodavatele METALURG.
35. Žalovaný i správce daně na základě provedení dokazování vyhodnotili, že žalobcem deklarovaná plnění nelze přičítat společnosti METALURG, nýbrž třetímu subjektu, konkrétně jistému M. M. Toto hodnocení však soud považuje za nesprávné. Soud se totiž neztotožňuje s tím, jak orgány finanční správy interpretovaly informace získané od M. N., ať již z jeho vyjádření učiněného za METALURG v rámci daňové kontroly tohoto subjektu dne 28. 1. 2016, nebo z jeho svědecké výpovědi ze dne 16. 2. 2018. Obsah obojího soud považuje za vhodné zrekapitulovat z příslušných částí správního spisu:
- Protokol ze dne 28. 1. 2016, č. j. 317281/16/2102-60566-106902, zachycuje průběh jednání u správce daně, které se uskutečnilo v rámci daňové kontroly vůči společnosti METALURG (ve spise vedeném k daňové kontrole žalobce je tento protokol součástí vyhledávací části). Při tomto jednání správce daně vyslechl M. N. coby statutární orgán (jednatel) kontrolovaného daňového subjektu (METALURG). M. N. v průběhu jednání popsal, že předmětem ekonomické činnosti METALURG jsou převážně stavby a rekonstrukce bytů a že jeho hlavním odběratelem je žalobce, pro kterého dělá práce a výkopy. Vysvětlil, že METALURG nemá vlastní zaměstnance, neboť využíval služeb podnikajících fyzických osob nebo obchodních korporací coby subdodavatelů. K dotazu správce daně na největší subdodavatele označil společnosti EXPRES a Ramot. K dotazu správce daně na způsob úhrady závazků vůči jeho dodavatelům sdělil, že úhrady probíhají převážně v hotovosti, zatímco od žalobce dostával platby převážně na bankovní účet kromě posledních dvou případů. Dále popsal způsob stanovení cen za zakázky i marží u dodávek pro žalobce. Vyloučil, že by METALURG měla hmotný či nehmotný majetek, ani nemá motorová vozidla. V předmětném protokolu je s odkazem na údaje z obchodního rejstříku poznamenáno, že M. N. byl v rozhodném období jediným jednatelem a zároveň i 100% společníkem METALURG.
 - Protokol ze dne 16. 2. 2018 (zjevně omylem je na něm uveden rok 2016), č. j. 479140/18/2102-60566-106902, zachycuje průběh svědeckého výslechu M. N. v rámci daňové kontroly vůči žalobci. Svědek vypověděl, že zná „celou firmu žalobce“, včetně lidí, kteří tam pracovali a pracují, kromě těch, kteří nastoupili během posledního roku. V době, kdy svědek pracoval na stavbách, byl s těmito lidmi v kontaktu skoro celý den. Svědek rovněž dovedl popsat zázemí žalobce, zejména jeho provozovnu ve Voděrádkách. Dále svědek vyjmenoval několik konkrétních osob, s nimiž se při spolupráci se žalobcem setkával, a stejně tak popsal výčet zakázek (specifikací místa a typu prací), které pro žalobce zajišťoval. V této souvislosti popsal, že na těchto stavbách i sám fyzicky pracoval, proto leckterí zákazníci byli překvapeni, že jej jakožto jednatele viděli „v modrákách“. Hlavním stavbyvedoucím byl vždy někdo ze zaměstnanců žalobce, které však svědek v jejich nepřítomnosti zastupoval, takže byl na stavbách za stavbyvedoucího často považován on. K dotazu, proč byl vybrán ke spolupráci právě žalobcem, svědek odpověděl, že to bylo nejspíš proto, že byl flexibilní a dovedl „rychle sehnat lidi“. K dotazu na „sehnání lidí“

svědek upřesnil, že nešlo o zaměstnance společnosti METALURG, ale o „lidi ze subdodavatelských firem“. K dotazu na názvy těchto subdodavatelů vysvětlil, že mu je zajišťoval M. M. z Jablonce nad Nisou. Spolupráce mezi M. M. a společností METALURG byla fakturována. M. M. měl totiž k dispozici jistého ekonoma H., který zajišťoval veškerou administrativu s paní účetní od METALURG. K dotazu, co všechno pro něj ve vazbě na smlouvy uzavřené se žalobcem zajišťoval M. M., svědek odpověděl, že skoro 80 % větších prací, protože měl stroje i lidi, kterým mohl poskytovat zálohy. K dotazu na způsob fakturace svědek popsal, že mu M. M. přinesl faktury vyhotovené ekonomem H., na nichž byl jako odběratel uveden METALURG, a svědek tyto faktury M. M. v hotovosti proplatil. Dle svědka to M. M. takto požadoval. V této souvislosti svědek vyjmenoval konkrétní osoby, které bývaly při fakturaci přítomny (zpravidla se jednalo o osoby s ruský či ukrajinsky znějícími příjmeními). Svědek připustil, že požadavek na platby v hotovosti působil divně, nicméně práce byly provedeny, tak za ně zaplatil. S M. M. svědek spolupracoval dlouho, a to na doporučení svého švagra, a to právě proto, že jmenovaný měl k dispozici lidi, stroje i finance a vždy vše zařídil podle svědkových požadavků. Svědek se dále vyjadřoval k jednotlivým (v průběhu výsledku mu předkládaným) fakturám a podrobně popisoval, které konkrétní práce byly těmito fakturami vyúčtovávány. K dotazu, zda některé z faktur vystavovaných pro žalobce předkládal správci daně, svědek odpověděl, že ano, některé sám a některé prostřednictvím své účetní. K dotazu, proč došlo ke změně způsobu úhrady faktur, svědek vysvětlil, že měl zablokovány peníze na účtu ČSOB, proto jednateli žalobce oznámil, že mění banku a že potřebuje platby v hotovosti, čemuž se jednatel žalobce bránil a platby v hotovosti poskytovat nechtěl, avšak když ho kontaktovali další lidé, kteří chtěli zaplatit, tak ho to donutilo, aby platby v hotovosti dával.

36. Z výše rekapitulovaných podkladů správního spisu soud činí následující skutkový závěr: M. N., který byl v posuzovaném období 100% společníkem a zároveň i jediným jednatelem společnosti METALURG, zkontaktoval M. M., který mu zajistil techniku i pracovníky, s jejichž pomocí M. N. uskutečnil realizaci prací (stavebních, údržbových, úklidových) zadáných žalobcem (u něhož si tyto práce objednávaly zpravidla obce). Účast M. N. na realizaci žalobcem zadávaných prací soud považuje za naprosto klíčovou, neboť právě jeho prostřednictvím byli zajištěni subdodavatelé v podobě M. M. a na něj napojených pracovníků, jimž M. N. uděloval konkrétní pracovní pokyny (viz část jeho svědecké výpovědi, kde popisoval, že byl „v modrákách“ a fakticky působil jako „stavbyvedoucí“, což ostatně přijal i žalovaný).
37. Byť na první pohled nemusí být zcela zřetelné, zda M. N. v souvislosti s předmětnou činností vystupoval jako fyzická osoba nebo jako statutární orgán společnosti METALURG, tak dle soudu okolnosti vylíčené v jeho svědecké výpovědi nasvědčují spíše druhé možnosti, a to z následujících důvodů: Předně je třeba vzít v potaz, že společnost METALURG neměla žádné jiné společníky ani jednatele než právě M. N., čili kromě něj zde nebyla žádná jiná osoba, která by měla na řízení společnosti METALURG rozhodující vliv a mohla jejím jménem činit relevantní právní jednání. Jestliže za této situace M. N. – jediná osoba ovládající společnost METALURG – uděloval pracovníkům zajištěným M. M. pokyny, za jejich vykonání M. M. platil a současně si od něj (resp. od jeho ekonoma H.) nechal za poskytované práce vystavovat faktury označující za odběratele společnost METALURG, pak tím dal jednoznačně najevo, že za závazek včasné platby odpovídá zmiňovaná společnost. Tím M. N. jasně projevil vůli, že ve vztahu k plněním

fakturovaným od subjektů zprostředkovaných M. M. jedná jako zástupce (statutární orgán) právnické osoby, a nikoliv „za sebe“. Dle soudu jde o ukázkovou situaci, kdy zastupování právnické osoby plyne již ze samotných okolností (srov. § 161 větu první zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů). Jestliže práce, které dle pokynů M. N. prováděli pracovníci dojednání M. M., současně korespondovaly s pracemi objednávanými žalobcem, který následně proplácel faktury vystavované M. N. za METALURG, pak souhrn těchto skutečností tvoří poměrně ucelený skutkový řetězec potvrzující verzi, že žalobce přijal plnění od společnosti METALURG, která realizaci tohoto plnění zajišťovala skrze vlastní subdodavatele (M. M. a jeho „partu“). Proto neobstojí závěr orgánů finanční správy, že žalobce neprokázal přijetí deklarovaných plnění od společnosti METALURG. Dle soudu naopak uvedené skutečnosti nasvědčují tomu, že METALURG skutečně byl faktickým poskytovatelem fakturovaných plnění – třebaže jeho realizaci svěřil subdodavateli M. M. a dělníkům na něj napojeným.

38. Soud souhlasí se žalovaným potud, že podíl M. M. na realizaci zadaných prací byl jistě podstatný, neboť právě on zajistil techniku i pracovníky v „první linii“, kteří předmětné práce fyzicky provedli. Tím ovšem není nijak umenšen podíl M. N. coby jednatele METALURG, který dodávky od žalobce získal a následně je M. M. zprostředkoval. Lapidárně řečeno: Nebýt angažmá společnosti METALURG (jednající M. N.), nebylo by ani angažmá „party“ dojednané M. M. Z tohoto důvodu soud nesouhlasí se závěrem žalovaného, že *„pan N. byl v pozici jednatele zcela pasivní a veškeré činnosti za něj prováděla třetí osoba (jak organizační, tak i fakturační), a to pan M. M.“* [viz zcela shodně bod 44 napadeného rozhodnutí 1) a bod 34 napadeného rozhodnutí 2); podtržení odpovídá citaci]. Dle soudu naopak činnost M. M. odpovídá tomu, že fungoval jako subdodavatel společnosti METALURG (dodal jí lidské a technické zdroje), která následně žalobci dodala zhotovené dílo (např. opravený chodník), které žalobce posléze v rámci komplexního díla (např. celková úprava veřejné komunikace) odevzdal finálnímu zákazníkovi (zpravidla obci).
39. Žalovaný i správce daně se až příliš fixovali na úvahu, že dodavatel musí provést objednané práce osobně či prostřednictvím vlastních zaměstnanců. Dle názoru soudu však v realitě volného trhu není nikterak neobvyklé, že zákazníkem oslovený dodavatel není přímým zhotovitelem objednaného produktu, nýbrž tento produkt zajistí objednáním u vlastního spolupracujícího dodavatele (ve vztahu k zákazníkovi tedy subdodavatele). Na spolupráci subdodavatelských řetězců ostatně spočívá nezanedbatelná část ekonomiky. Tak tomu bylo zjevně i v případě společnosti METALURG, která dodávku pro žalobce zajistila prostřednictvím subdodavatelského vztahu s M. M. Z tohoto hlediska nelze považovat za nijak podezřelé, že společnost METALURG nemá evidovaný žádný dlouhodobý hmotný majetek a že na ni nejsou registrována žádná motorová vozidla, tato skutečnost spíše jen umocňuje závěr, že obchodní model společnosti METALURG je založen na zajišťování služeb prostřednictvím pracovních sil jiných subjektů.
40. Pro nyní posuzovanou věc nemají valný význam skutečnosti, které správce daně zjišťoval ve vztahu ke společnostem EXPRES a Ramot. M. N. totiž tyto společnosti nikdy neoznačoval jako subdodavatele zakázek pro žalobce. Jejich názvy zmínil při jednání dne 28. 1. 2016 konaném v rámci daňové kontroly vedené u METALURG, když byl správcem daně dotázán, kdo jsou největší subdodavatelé této společnosti (viz jednání ze dne 28. 1. 2016 rekapitulované v bodě 35 tohoto rozsudku). Nikdy však neřekl, že by se tyto dvě společnosti měly nějak podílet právě na zakázkách, které zajišťoval pro žalobce, tuto verzi

dovodily logickou úvahou až orgány finanční správy. Ve vztahu k zakázkám pro žalobce nicméně M. N. hovořil výlučně o spolupráci s M. M., zatímco společnosti EXPRES a Ramot v této souvislosti nezmiňoval vůbec. V každém případě veškerá šetření učiněná správcem daně ve vztahu ke společnostem EXPRES a Ramot mohla mít význam leda z hlediska daňových povinností společnosti METALURG, avšak v otázce daňových povinností žalobce řešené z pohledu prokázání totožnosti jeho dodavatele zdanitelných plnění se jednalo o zcela slepou odbočku.

41. Tvrdí-li žalovaný, že svědecké výpovědi žalobcových zaměstnanců J. V., J. R. a W. J. dokreslily a prohloubily pochybnosti o plnění ze strany METALURG, pak názor soudu na hodnocení těchto výpovědí je zcela opačný. Všichni zmiňovaní svědci totiž shodně vypověděli, že na stavbách byli kromě kmenových zaměstnanců žalobce přítomni i jiní pracovníci, které si svědci shodně spojovali s M. N. Konkrétně popsali, že M. N. si sám zajišťoval dopravu svých pracovníků a materiálu (shodně výpověď W. J. ze dne 9. 5. 2018 i výpověď J. V. ze dne 28. 5. 2018), že pracovníci zajišťovaní M. N. byli z velké části Romové ze Slovenska (výpověď J. V. ze dne 28. 5. 2018) a že s M. N. spolupracoval i jeho syn M. (výpověď J. R. ze dne 28. 5. 2018). Naproti tomu žádnému ze zmiňovaných svědků nic neříkalo jméno M. M. V kontextu těchto svědeckých výpovědí nemůže obstát závěr žalovaného, že vše zajišťoval M. M. a že činnost M. N. byla *de facto* nulová. Z výpovědí uvedených svědků naopak vyplývá, že jednoznačně vnímali osobní angažovanost M. N. při provádění prací, jichž se sami zúčastnili. Některým se dokonce vybavila spojitost se společností METALURG, neboť při dotazu na názvy subdodavatelů svědek J. R. odpověděl „*Metalurg jsem slyšel ve spojitosti s panem N. a ty ostatní nevím*“, podobně i svědek J. V. odpověděl „*Metalurg jsem někde slyšel, ale předchozí ne*“. Uvedené představuje další dílek zapadající do skutkového řetězce, z něhož je patrná příčinná souvislost mezi faktickým prováděním prací a jednáním M. N. coby jednatele METALURG. V této souvislosti soud dává žalobci za pravdu, že orgány finanční správy se až příliš soustředily na to, že žádný z výše zmiňovaných svědků neuměl přesně odpovědět na otázku správce daně, za koho M. N. vystupoval, resp. že odpovídali ve smyslu „*[n]evím, jestli byl jako OSVČ nebo měl firmu*“. Přílišným zaměřením na tento detail však orgánům finanční správy unikl celkový kontext, z něhož je patrné, že nosné části výpovědí zmiňovaných svědků zcela korespondují jak s podstatnými body svědecké výpovědi M. N. ze dne 16. 2. 2018, tak i s tvrzeními žalobce.
42. Soudu není zřejmé, kam žalovaný mířil poznámkou, že M. N. „*disponuje nadstandardními znalostmi o odvolateli [žalobci] (zázemí, struktura personální obsazení). Dále tato osoba byla účastna rozhodovacích i kontrolních procesů na jednotlivých stavbách v průběhu předmětných období. Z výše uvedeného je zjevné, že pan N. musí být v bližším vztahu k odvolateli [žalobci] než je běžné v jiných obchodních vztazích dodavatel – odběratel*“ [zcela shodně viz bod 44 napadeného rozhodnutí 1) a bod 34 napadeného rozhodnutí 2); podtržení odpovídá citaci]. Jestliže byl M. N. seznámen s poměry žalobce a zúčastnil se i procesů na jednotlivých stavbách, pak tento poznatek spíše vypovídá o reálné spolupráci obou subjektů, resp. časté spolupráci jednatele žalobce s jednatelem METALURG. Chtěl-li snad žalovaný poukázáním na nadstandardní spolupráci naznačit, že zmiňované osoby spolu kooperovaly za účelem klamavého vykázání DPH na vstupu, pak tato úvaha by mohla být relevantní leda tehdy, pokud by ve skutečnosti veškeré činnosti se zajištěním dodávek od M. M. zajišťoval na vlastní účet sám žalobce, který by o všem rozhodoval a u nějž by byl M. N. zaměstnán či např. působil v pozici statutárního orgánu, takže by se jednalo o zcela uměle zkonstruovaný dodavatelský mezičlánek, a to jen za účelem získání daňové výhody

odporující zásadám, na nichž stojí systém uplatňování DPH (akt zneužití práva ve smyslu rozsudku Soudního dvora EU ve věci C-255/02, *Halifax*, čemuž však, zejména pokud jde o prokázání daňové výhody odporující principům DPH, v zásadě nic nenasvědčuje) nebo jako důvod pro doměření daně z důvodu zaviněné účasti na daňovém podvodu. Těmito směry se však orgány finanční správy v nyní posuzované věci vůbec nevydaly, neboť důvody pro doměření daně založily výhradně na závěru, že žalobce neprokázal dodávky od METALURG, a tedy neunesl důkazní břemeno k uplatněnému nároku na odpočet DPH. Dle soudu však skutková zjištění učiněná v průběhu daňové kontroly jasně nasvědčují tomu, že METALURG faktickým dodavatelem žalobce opravdu byl, což není nijak zpochybněno tím, pokud nad rámec činnosti vykonávané samotným M. N. a popř. jeho synem byly práce společnosti METALURG realizovány subdodavatelsky.

43. Soud proto uzavírá, že skutkové závěry žalovaného i správce daně jsou v rozporu s obsahem správního spisu, zejména s protokoly o výpovědích svědků, jejichž obsah dle soudu potvrzuje tvrzení žalobce, že vykazovaná zdanitelná plnění skutečně přijal od deklarovaného dodavatele METALURG. Z tohoto důvodu soud obě napadené rozhodnutí zrušil [§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].
44. Jelikož nedostatečné skutkové závěry lze (v rozsahu uplatněných žalobních bodů) vztáhnout pouze k doměření DPH související s neuznáním odpočtu za plnění od METALURG, a nikoliv za plnění od IMY, Ripon a Dovednost, zvažoval soud zrušení jen příslušné části napadeného rozhodnutí 1) či 2). Nicméně shledal, že jejich výroky jsou neoddělitelné, proto nezbylo než zrušit obě napadená rozhodnutí jako celek.
45. Nad rámec nutného odůvodnění soud podotýká, že právním názorem vysloveným v tomto rozsudku neaprobujeme veškerá jednání subjektů, jejichž názvy či jména zazněla v odůvodnění tohoto rozsudku. Například u výše popsaného subdodavatelského modelu pánů M. N. a M. M. lze přinejmenším pochybovat o souladu s pracovněprávními předpisy. To však samo o sobě nemá vliv na posouzení nároku žalobce na odpočet DPH.

IV. Závěr a náklady řízení

46. S ohledem na uvedené soud podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. zrušil napadené rozhodnutí 1) [výrok I] i napadené rozhodnutí 2) [výrok II] a věci vrátil k dalšímu řízení žalovanému. V dalším řízení je žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku.
47. O náhradě nákladů řízení účastníků soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobci, který byl ve věci úspěšný, přiznal soud náhradu nákladu řízení v celkové výši 19 600 Kč. Tato částka se skládá ze zaplacených soudních poplatků za dvě žaloby v celkové výši 6 000 Kč a nákladů zastoupení daňovým poradcem ve výši 13 600 Kč, které tvoří odměna za čtyři úkony právní služby ve výši 3 100 Kč [převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby proti napadenému rozhodnutí 1), sepsání žaloby proti napadenému rozhodnutí 2), sepsání společné repliky] podle § 7 bodu 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“) a čtyř paušálních náhrad hotových výdajů ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Jako samostatný úkon soud neuznal přípravu a převzetí věci ve vztahu k napadenému rozhodnutí 2), jelikož žalobce vůči němu neuplatňoval odlišnou právní argumentaci a domáhal se jeho zrušení v zásadě ze shodných důvodů jako v případě napadeného

rozhodnutí 1). Náhrada nákladů řízení není navyšována o hodnotu DPH, neboť zástupce žalobce nedoložil, že by byl jejím plátcem DPH. Náhradu nákladů řízení uložil soud žalovanému zaplatit žalobci ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 7 ve spojení s § 55 odst. 5 s. ř. s.), a to přímo k rukám žalobce zastoupeného daňovým poradcem, a nikoli advokátem (§ 149 odst. 1 *a contrario* ve spojení s odst. 4 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů ve spojení s § 64 s. ř. s., výrok III).

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 10. prosince 2021

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu