



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **METAKON s.r.o.**, IČO 64507157
sídlem Vídeňská 137/117a, 619 00 Brno
zastoupený advokátem Mgr. Ing. Ondřejem Dlouhým
sídlem Bašty 413/2, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 1. 2021, č. j. 2074/21/5300-22441-708656

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 Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 10. 12. 2019, č. j. 4934023/19/3002-50522-706220, č. j. 4934481/19/3002-

50522-706220, č. j. 4934517/19/3002-50588-706220 a č. j. 4934537/19/3002-50522-706220 (dále jen „platební výměry“), žalobci na základě výsledků provedené daňové kontroly doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a penále, konkrétně za zdaňovací období měsíce březen roku 2014 daň vyšší o 960 750 Kč a penále ve výši 192 150 Kč, za zdaňovací období měsíce duben roku 2014 daň vyšší o 992 250 Kč a penále ve výši 198 450 Kč, za zdaňovací období měsíce květen roku 2014 daň vyšší o 992 250 Kč a penále ve výši 198 450 Kč a za zdaňovací období měsíce červen roku 2014 daň vyšší o 1 023 750 a penále ve výši 204 750 Kč. Žalovaný následně rozhodnutím ze dne 19. 1. 2021, č. j. 2074/21/5300-22441-708656 (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 odvolání žalobce podaná proti platebním výměrům a platební výměry potvrdil.

II. Stanoviska účastníků řízení

2. Žalobce se domáhá zrušení správních rozhodnutí obou stupňů a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítá, že důkazní břemeno unesl, když skutečné přijetí zdanitelného plnění prokázal. Žalobce řádně předložil smlouvy o dílo č. M-562-2014 a M562-2014/1, ze kterých plyne konečné datum předání předmětu smlouvy dne 20. 6. 2014. Dále byl předložen přebírací protokol ze dne 3. 4. 2014 a 4. 4. 2014, stejně tak předávací protokol přejímacího řízení ze dne 18. 6. 2014, kde je uvedeno, že dodání linky je kompletní a že linka byla uvedena do provozu. Toto potvrdila také svědecká výpověď Ing. R. W., která byla však správcem daně hodnocena jako nevěrohodná a to i navzdory tomu, že uzavření smlouvy a předání linky dne 18. 6. 2014 potvrdil svědek K. M. O dodání a provozu linky svědčí také přiložená fotodokumentace. Předmětné skutečnosti dokládá také posudek autorizované osoby, který byl odmítnut. Výslechy svědků pana J., pana H., pana V., pana F. a pana M. jednoznačně potvrzují, že linka byla dodána, rozdíly v časovém určení dokončení linky jednotlivých svědků lze vysvětlit značným časovým odstupem. Žalovaný opakovaně poukazuje na povinnost žalobce vyvrátit pochybnosti správce daně. Současně však správcem daně nebyly provedeny důkazy svědeckou výpovědí O. S., L. K., J. D. a J. P. z toho důvodu, že nemohou potvrdit tvrzení žalobce, že K. M. dodal kompletní a funkční technologickou linku v deklarovaném čase a rozsahu. Žalovaný se rovněž nezabýval grafickou tabulkou transakcí zpracovanou žalobcem. Správce daně i žalovaný tak postupovali v rozporu s § 92 odst. 2 a § 8 odst. 1 daňového řádu. Žalobce netuší, jaké jiné důkazní prostředky měl předložit. Nemohl očekávat, že v případě daňové kontroly dojde ke zpochybnění všech předložených a navržených důkazů. Žalobce přijal veškerá opatření, která od něj lze v daných okolnostech rozumně požadovat. U K. M. proběhla v roce 2014 daňová kontrola, přičemž daňová správa nezjistila žádné nesrovnalosti týkající se předmětné linky. Správce daně i žalovaný vyhodnotili předložené důkazní prostředky zcela jednostranně. Předmětný řetězec není zasažen podvodem na dani, nebyla identifikována chybějící daň, odepření nároku na odpočet je tak v rozporu se zásadou neutrality. Žalovaný uvádí, že některé části technologické linky nebyly dodány K. M., současně však nevyklučuje, že z části bylo skutečně plněno tak, jak žalobce tvrdí. Za těchto okolností je tak zřejmé, že žalobci musel vzniknout nárok aspoň na určitou část odpočtu daně. Případně pozdější dodání výrobní linky nemůže vést k závěru, že nárok na odpočet žalobci vůbec nevznikl. I pozdější dodání linky by totiž založilo nárok na odpočet, byť v pozdějším období. Správce daně i žalovaný postupují zcela účelově, když daný případ odmítají kvalifikovat jako daňový podvod i přesto, že o možném daňovém podvodu měli

dostatečné informace. Uvedené činí zejména proto, aby primární důkazní břemeno nepřešlo na orgány finanční správy.

3. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na napadené rozhodnutí a navrhuje, aby soud žalobu zamítl. Uvádí, že žalobní námitky se v podstatě shodují s námitkami uplatněnými v odvolání. V průběhu daňového řízení vznikly správci daně pochybnosti spočívající zejména v tom, že některé podstatné části linky byly dodány až v druhé polovině roku 2014, přičemž předmětem deklarovaného plnění bylo dodání funkční linky a její uvedení do provozu. Tyto pochybnosti vyjádřil správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 4. 12. 2018, č. j. 1806905/18/2912-60562-701007 (dále jen „Výzva“), čímž přenesl důkazní břemeno zpět na žalobce. Předložené písemnosti a fotografie a provedené výpovědi svědků však nebyly schopné prokázat, že technologická linka byla dodána dodavatelem K. M. v deklarovaném rozsahu a čase. Správce daně odmítl provedení navržených svědeckých výpovědí, jelikož jejich provedení nebylo v souladu se zásadou hospodárnosti uvedenou v § 7 odst. 2 daňového řádu. Tento krok přezkoumatelně odůvodnil. Není pravdou, že by se žalovaný grafickou tabulkou žalobce nezabýval. Závěry daňové kontroly provedené u K. M. nejsou relevantní, jelikož tato kontrola není předmětem tohoto řízení. V předmětném případě nebyl nárok žalobce na odpočet DPH uznán z důvodu neunesení důkazního břemene stran přijetí předmětného plnění žalobcem v deklarovaném rozsahu a čase. Na výši předmětné daňové povinnosti by nemělo vliv prokázání účasti žalobce na případném daňovém podvodu, jednalo by se o činnost neúčelnou a ne hospodárnou. Žalobce neunesl důkazní břemeno stran souladu formálně správných daňových dokladů se skutečným stavem, v takovém případě není možné přiznat poměrnou část předmětného odpočtu na DPH. Aplikace § 104 odst. 2 daňového řádu přichází v úvahu pouze v případě, že dojde k naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH, to se však v projednávaném případě nestalo.
4. V reakci na vyjádření žalovaného podal žalobce repliku. Argumentuje, že nemůže prokázat předmětné skutečnosti, jelikož žalovaný odmítá jím navrhované důkazní prostředky. Žalovaný hodnotí pouze své důkazní prostředky a předjímá výsledky provedení potenciálních důkazů. Celé řízení před orgány finanční správy bylo ovlivněno vadným procesem dokazování. Dokazování bylo prováděno účelově, orgány předjímalý provedení důkazů a nedostatečně odůvodňovaly svá tvrzení. Pokud správce daně rozhoduje v neprospěch daňového subjektu, protože nebylo prokázáno jeho tvrzení, pak tento závěr předpokládá, že byly řádně a úplně provedeny navržené důkazy. Správce daně neposkytl žalobci dostatečnou součinnost. Žalobce v replice cituje rozsáhlé pasáže z rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013-79 (všechna zde citovaná judikatura NSS je dostupná na www.nssoud.cz), přičemž uvádí, že pochybení rozhodujícího orgánu nastala v obdobných skutečnostech jako v projednávané věci.
5. Také žalovaný své původní vyjádření doplnil. Uvádí, že žalobce v podstatě jen opakuje své předchozí námitky. Závěry rozhodnutí NSS ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013-79, nejsou v rozporu s napadeným rozhodnutím. V citovaném rozhodnutí se NSS zabýval daňovým řízením, ve kterém bylo prokázáno, že se dané plnění uskutečnilo, avšak ne deklarovaným dodavatelem, v předmětném případě však nebylo ani prokázáno, že plnění bylo uskutečněno v deklarovaném rozsahu a čase.

6. V rámci ústního jednání účastníci setrvali na svých stanoviscích a odkázali na svá podání. Žalobce dodal, že i poslední vývoj judikatury ve věci *Kemwater ProChemie* (rozsudek Soudního dvora ve věci C-154/20 a rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208) mu dávají za pravdu.

III. Posouzení věci krajským soudem

7. 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.). Při rozhodování soud vycházel z obsahu správního spisu, nad jehož rámec nebylo potřeba provádět dokazování.
8. Pro účely posouzení důvodnosti žalobních námitek považuje soud za potřebné nejprve obecně shrnout pravidla určující rozsah důkazního břemene daňového subjektu v daňovém řízení obecně a dále při uplatňování nároku na odpočet DPH.
9. 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)].
10. 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 prokázání 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 NSS 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). Správce daně nicméně není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (náleží Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, dostupný na <http://nalus.usoud.cz/>).

11. Je přitom nutno současně zdůraznit, že je na daňovém subjektu, aby nastavil své podnikání tak, aby si o své činnosti obstarával dostatečné důkazy a aby v případě zpochybnění daňových dokladů byl schopný svá daňová tvrzení prokázat (srov. rozsudek NSS ze dne 5. 12. 2013, č. j. 9 Afs 23/2013-51).
12. 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 pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“) 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 v jím tvrzeném zdaňovacím období. 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, kdy plnění obdržel, v jakém rozsahu a od koho (tento „poskytovatel“ totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně).
13. 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 NSS 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 v deklarovaném rozsahu v příslušném zdaňovacím období, 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, kdy, v jakém rozsahu a kým.
14. Ke shora uvedenému soud dodává, že žalobce sice v rámci ústního jednání poukázal na shora citovanou judikaturu ve věci *Kemwater ProChemie*, která částečně změnila pohled na nutnost prokázání deklarovaného dodavatele, nicméně v daném případě nelze mít za to, že by tato judikatura měla na výsledek řízení rozhodující vliv. Zcela klíčové z hlediska žalovaného pro neuznání nároku na odpočet v nyní projednávané věci totiž bylo neprokázání již samotného rozsahu a času poskytnutí plnění, tedy skutečností, které by

již samy o sobě postačovaly k odepření nároku na odpočet DPH (srov. též rozsudek NSS ze dne 12. 7. 2022, č. j. 6 Afs 403/2020-63). Je pochopitelné, že neprokázal-li žalobce, zda mu deklarovaný dodavatel dodal celé plnění, neprokázal ani to, že by mu jej dodal právě tento dodavatel. Jedná se ovšem spíše o sekundární úvahu, jejíž zpochybnění (z hlediska skutkového či právního) v žádném případě nemůže postačovat pro učinění závěru o tom, že žalobce prokázal všechny zákonné podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH.

15. V daňovém řízení vznikl spor o to, zda žalobce prokázal, že jeho dodavatel K. M. dodal kompletní technologickou linku v deklarovaném čase.
16. K procesu zhotovení linky žalobce uvedl, že zajišťoval přípravu výrobní dokumentace a koordinaci prací a dodávek. Samotné zhotovení linky však zařizoval subdodavatelsky přes K. M., ten se zavázal dodat žalobci kompletní linku, která pak měla být následně instalována v prostorách společnosti TŘI PYRAMIDY, s.r.o. (dále jen „TŘI PYRAMIDY“). Také K. M. měl realizovat svoji ekonomickou činnost z části pomocí svých dodavatelů, přičemž tím nejvýznamnějším byla společnost EREBUNI, s.r.o. (dále jen „EREBUNI“).
17. V průběhu daňové kontroly na DPH zjistil správce daně následující skutečnosti. Sporné daňové doklady byly vystaveny na základě Smlouvy o dílo č. M-562-2014/F, avšak Smlouva o dílo předložená žalobcem k prokázání uskutečnění předmětného plnění nese označení Smlouva o dílo č. M-562-2014/1 (dále jen „Smlouva“). Předmět plnění této Smlouvy je vymezen jako kompletní dodávka, instalace a uvedení do provozu technologické linky. Konečný termín plnění byl stanoven na 20. 6. 2014. Z přebíracích protokolů ze dne 3. 4. 2014 a 4. 4. 2014 vyplývá, že k těmto dnům byla linka připravena k expedici. Z předávacího protokolu přejímacího řízení ze dne 18. 6. 2014 vyplývá, že linka byla tohoto dne kompletní a připravená k uvedení do provozu.
18. Správce daně v rámci vyhledávací činnosti prověřoval také jiné společnosti v dodavatelském řetězci (HYDROCOM, spol. s.r.o. → EREBUNI → K. M. → žalobce → TŘI PYRAMIDY). Žalobce dne 8. 4. 2014 vyhotovil objednávku č. 2014-562 na dodání hydraulického agregátu a hydraulických bloků HYDROCOM, spol. s.r.o. (dále jen „HYDROCOM“) s místem dodání v provozovně odběratele TŘI PYRAMIDY a termínem dodání 30. 5. 2014. Následně byla uzavřena kupní smlouva mezi HYDROCOM a EREBUNI na dodání hydraulického agregátu a hydraulických bloků se shodným číslem objednávky a datem dodání stanoveným na den 19. 6. 2014. Následně byl společností HYDROCOM vystaven daňový doklad s datem uskutečnění zdanitelného plnění 19. 6. 2014, jako odběratel je uvedena EREBUNI. Z příložené e-mailové komunikace pak vyplývá, že se jedná o hydraulický agregát, který byl určen pro TŘI PYRAMIDY. K dodání hydraulického agregátu a hydraulických bloků tak mělo dojít až po uvedení linky do provozu (viz protokol přejímacího řízení ze dne 18. 6. 2014).
19. V řízení byly použity v souladu s § 93 odst. 2 daňového řádu jako důkazní prostředky protokoly o výsledku svědků V. H., J. J., O. V., I. M. a M. F.
20. V. H. v rámci svědecké výpovědi uvedl, že na technologické lince zapojoval elektroinstalaci. Najal jej A. M. tehdejší jednatel společnosti TŘI PYRAMIDY. Práce začal vykonávat asi v polovině roku 2014. Bez připojení k elektroinstalaci nebyla linka funkční. Za provedenou práci vystavil daňový doklad č. 2015023 s datem uskutečnění zdanitelného plnění 5. 3. 2015, jako odběratel je uvedena společnost TŘI PYRAMIDY. Z výsledku svědka správce daně dovodil, že i přesto, že K. M. měl dodat kompletní a funkční linku a

uvést ji do provozu ke dni 18. 6. 2014, nutné elektroinstalační práce byly prováděny V. H. v polovině roku 2014. Práce byla prováděna na základě objednávky společnosti TŘI PYRAMIDY. Fakturováno bylo taktéž společností TŘI PYRAMIDY v březnu 2015.

21. J. J. ve svědecké výpovědi uvedl, že ho najal A. M. na jaře roku 2014, aby prováděl výrobu a montáž drtícího zařízení na PET, konstrukci jeřábu nad technologickou linkou a montáž oplocení kolem linky. Na základě žádosti A. M. byly svědkem vystaveny dvě faktury, na kterých byla jako odběratel uvedena společnost TŘI PYRAMIDY, č. 2014-128-1 ze dne 12. 8. 2014 a č. 2014-159-1 ze dne 15. 9. 2014. Z této výpovědi správce daně dovedl, že drtící zařízení na PET a další části linky dodal a instaloval J. J., přičemž tyto práce dokončil až na podzim 2014 a to i přesto, že se K. M. měl dle Smlouvy dodat kompletní technologickou linku a uvést ji do provozu již v červnu 2014. Práce provedené J. J. byly navíc fakturovány přímo odběrateli TŘI PYRAMIDY.
22. Ve své svědecké výpovědi O. V. vypověděl, že na práci na technologické lince byl také najat A. M., konkrétně prováděl montáž tlakového vedení hydraulického lisu včetně dodání materiálu. Práce ukončil v červenci 2014, přičemž část technologické linky nebyla ještě funkční. Za předmětné práce vystavil na pokyn A. M. daňový doklad č. 1072014 s datem uskutečnění zdanitelného plnění 1. 8. 2014, jako odběratel je na dokladu uvedena EREBUNI. Ze svědecké výpovědi správce daně usoudil, že montáž tlakového vedení hydraulického lisu provedl O. V., přičemž práce ukončil až v červenci 2014.
23. Z výpovědi I. M. vyplývá, že na práce na technologické lince byl taktéž najat A. M. Prováděl výrobu sloupů a matic pro lis na výrobu střešních tašek. Za provedené práce vystavil daňové doklady č. 700452 s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 9. 5. 2014, č. 700602 s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 26. 5. 2014 a č. 700726 s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 1. 8. 2014. Na daňových dokladech je jako odběratel uvedena EREBUNI. Z těchto skutečností správce daně dovedl, že I. M. prováděl výrobu sloupů a matic pro lis, což dodal jako hotové až dne 1. 8. 2014.
24. Svědek M. F. vypověděl, že na uvedené lince pracoval jako zaměstnanec EREBUNI v období od 16. 1. 2014 do 7. 8. 2014, linku šrouboval a natíral. Ke dni ukončení pracovního poměru (7. 8. 2014) nebyla linka ještě dokončena. Z této výpovědi správce daně usoudil, že k datu 7. 8. 2014 nebyla technologická linka ještě v provozu, neboť nebyla dokončena.
25. Žalobce argumentuje, že rozdíly v časovém určení jednotlivých prací v provedených svědeckých výpovědích lze vysvětlit poměrně velkým časovým odstupem. K tomu soud uvádí, že z protokolů o výsleších plyne, že jednotliví svědci byli vždy schopni přesně označit části linky, na kterých pracovali, a specifikovat, jak práce prováděli. S ohledem na tuto skutečnost lze konstatovat, že svědci si dané skutečnosti stále dobře pamatují i přes časový odstup. Jejich výpověď navíc podporují také daňové doklady, kterými provedenou práci fakturovali.
26. Z důkazních prostředků poskytnutých obchodní společností HYDROCOM a svědeckých výpovědích V. H., J. J., O. V., I. M. a M. F. provedených v jiném daňovém řízení správce daně vyvodil, že k dodání technologické linky nedošlo v rozsahu a čase deklarovaném na daňových dokladech a související dokumentaci a od deklarovaného dodavatele. Tyto pochybnosti správce daně vyjádřil ve Výzvě, kterou současně vyzval žalobce k prokázání nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění.

27. Dle názoru soudu jsou pochybnosti vyjádřené ve Výzvě zcela dostatečné, aby správce daně unesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Zejména z provedených svědeckých výpovědí vyšly najevo skutečnosti, které jsou v přímém rozporu s tvrzeními žalobce. Žalobci totiž prokazatelně nemohla být dodána kompletní funkční linka, jak deklaroval, a kromě toho prokazatelně nebyly některé části linky dodávány přímo jemu jím deklarovaným dodavatelem, neboť zčásti bylo dílo dokončováno přímo pro společnost TŘI PYRAMIDY. Správce daně tak unesl důkazní břemeno stran důvodných pochybností o správnosti údajů deklarovaných na sporných daňových dokladech. V dalším průběhu daňového řízení tak bylo na žalobci, aby prokázal, že se sporná zdanitelná plnění uskutečnila tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech.
28. V reakci na Výzvu však žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky, ani nenavrhl jejich provedení. Jelikož správce daně převzal protokoly o výslechu svědků V. H., J. J., O. V. a I. M. z jiného daňového řízení, přistoupil k jejich opětovnému provedení, aby jim mohl žalobce klást otázky. I když byl žalobce o konání svědeckých výpovědí vždy řádně vyrozuměn, svého práva klást otázky nevyužil. Obsah znovu provedených výpovědí se přitom shodoval s obsahem výpovědí provedených v souvisejícím řízení.
29. V rámci daňového řízení byl použit protokol o výslechu svědka J. M. jako bývalého jednatele EREBUNI. Svědek uvedl, že do společnosti vstoupil na žádost J. M., jelikož A. M. již nemohl být současně jednatelem společností EREBUNI a TŘI PYRAMIDY kvůli střetu zájmů v případě poskytnutí dotace. Svědek v sídle EREBUNI nikdy nebyl, žádné doklady nevystavoval a účetnictví nevedl. Smlouvu o dílo č. M-562-2014/1/F ze dne 06. 02. 2014 sepsanou mezi společností EREBUNI a K. M. ohledně dodání technologické části linky, předávací protokoly ani daňové doklady vystavené společností EREBUNI na společnost pana K. M. svědek nevystavil, nepodepsal a při tomto jednání viděl poprvé. O spolupráci s K. M. svědek nikdy neslyšel a K. M. nezná. Soud se tak shodl se správcem daně, že svědecká výpověď J. M. nepotvrdila spolupráci EREBUNI s K. M., ani dodání technologické linky K. M. žalobci deklarovaným způsobem.
30. Z důkazních prostředků poskytnutých v rámci vyhledávací činnosti společnostmi IMI INTERNATIONAL s.r.o. a ULBRICH HYDROAUTOMATIK s.r.o. je zřejmé, že k předání objednaných pneumatických komponentů, hydraulického válce, výkyvných čepů a kloubového ložiska došlo přímo ze strany žalobce po přejímce údajně funkční technologické linky, a to konečnému příjemci společnosti TŘI PYRAMIDY. Nemohla tak nastat situace, při níž by došlo k dodání technologické linky dodavatelem K. M. v rozsahu deklarovaném na daňových dokladech a související smluvní dokumentaci.
31. Na základě návrhu žalobce provedl správce daně výslech M. F., J. T., K. M., J. M., A. M. a J. M.
32. M. F. ve své svědecké výpovědi uvedl, že měl uzavřen pracovní poměr u společnosti TŘI PYRAMIDY, na základě nabídky A. M. však přešel v období od 16. 1. 2014 do 7. 8. 2014 ke společnosti EREBUNI. Pracoval jako dělník a vykonával stejnou práci jako ve společnosti TŘI PYRAMIDY. Dle svědka nebyla linka ke dni 7. 8. 2014 funkční. K. M. znal od vidění, ale nevěděl, o koho se jedná. Svědecká výpověď se tak shoduje s výpovědí provedenou v souvisejícím řízení. Správce daně dospěl ke správnému závěru, že svědecká výpověď nepotvrzuje dodání technologické linky K. M. v deklarovaném rozsahu a čase.

33. Podle své svědecké výpovědi byl také J. T. v období od 16. 1. 2014 do 7. 8. 2014 zaměstnán u EREBUNI. Pracovní poměr s ním uzavíral i rozvazoval A. M.. Jeho náplní práce byla stejně jako u společnosti TŘI PYRAMIDY údržba stávajících strojů v areálu TŘI PYRAMIDY. Svědek nevěděl, jakým způsobem se podílel na výrobě linky, sám na linku vyráběl pouze drobné součástky. Nepotvrdil, že by byla linka v červnu 2014 kompletní, ale uvedl, že již pracoval na kompletní lince. S K. M. svědek nikdy nebyl v kontaktu, nekoordinoval jeho práci na lince. Soud souhlasí se závěrem správce daně, že ani tento svědek nepotvrdil dodání linky K. M. v deklarovaném rozsahu a čase.
34. Správce daně provedl svědeckou výpověď K. M. Ten potvrdil podepsání Smlouvy o dílo č. M-562-2014/1, avšak nevěděl, kdo ji vyhotovil. K výrobě a dodání linky byl osloven A. M., ten také současně určil všechny dodavatele, kteří se na výrobě linky měli podílet, včetně společnosti EREBUNI. Provedené práce a komponenty dodané K. M. přebíral A. M., současně dodavatele oslovoval a koordinoval. Výstavbu linky tak dle svědka řídil A. M., protože byl vynálezcem tohoto patentu. Svědek se také domníval, že A. M. má oprávnění jednat za EREBUNI. Dále uvedl, že on ani společnost EREBUNI nebyli s dodávkami komponentů ve zpoždění. Komponenty od společnosti EREBUNI mu předával A. M., J. M. se na výstavbě linky nepodílel. Svědek osoby jménem J., H., F. a T. znal, uvedl, že se jedná o zaměstnance EREBUNI a TŘI PYRAMIDY. I přesto, že svědek uvedl, že jednal vždy s A. M., tvrdil, že se žalobcem spolupracoval. Svědek potvrdil, že veškeré komponenty a prováděné práce přebíral A. M., nikoliv sám svědek. Správce daně i žalovaný vyhodnotili tuto svědeckou výpověď jako důkaz, který však nepotvrzuje předání technologie žalobci, její kompletnost a připravenost k provozu. Soud se s tímto závěrem ztotožňuje. I když svědek formálně předání linky potvrdil, neuvedl konkrétní okolnosti předání technologické linky, současně také uvedl skutečnosti, které žalobcem deklarovaný průběh transakce vyvrací. Jedná se zejména o způsob zapojení A. M. a způsob fakturace provedených prací a dodaných komponentů.
35. Ve své svědecké výpovědi J. M. uvedl, že sice podepsal Smlouvu o dílo č. M-562-2014 ze dne 29. 01. 2014, avšak smlouvu nečetl. O výstavbu nové technologické linky se nezajímal, výstavbu zajišťoval A. M.. Na otázku, kdy byla linka dokončena, svědek neodpověděl. Dle svědka nebyla v čase předání linky dokončena elektroinstalace, linka proto nebyla provozuschopná. Dále uvedl, že K. M. v areálu TŘI PYRAMIDY stavěl haly, o jeho zapojení do výstavby technologické linky svědek nevěděl. Dle svědka byl J. M. zapsán jako jednatel EREBUNI pouze formálně, aby nedocházelo ke střetu zájmů, za společnost však jednal A. M. Dle správce daně a žalovaného svědecká výpověď J. M. neprokazuje, že by byla technologická linka dodána K. M. v deklarovaném rozsahu a čase. Soud s tímto závěrem souhlasí, svědek k osobě K. M. pouze uvedl, že prováděl výstavbu hal v areálu TŘI PYRAMIDY.
36. Svědek A. M. odepřel svědeckou výpověď z důvodu probíhajícího trestního řízení č. j. KP-134160/TČ2016-160081 vedeného proti jeho osobě pro skutek, který se týká také spolupráce se žalobcem.
37. V rámci svědecké výpovědi J. M. uvedl, že nikdy nebyl přítomen jednání ohledně výroby nebo montáže technologické linky pro K. M. Smlouvu o dílo č. M-562-2014 ani předávací protokoly nepodepsal, daňové doklady nevystavil. Se žádnými dodavateli nejednal, žádné díly K. M. nepředával. Výpověď J. M. se shoduje s výpovědí provedenou v souvisejícím daňovém řízení, stále však neprokazuje tvrzení žalobce.

38. Správce daně použil jako důkazní prostředek protokol o výsledku svědka R. W. ze dne 07. 12. 2017, č. j. 1775910/17/2912-60562-706071, uskutečněný v souvisejícím daňovém řízení. Z protokolu vyplývá, že svědek vyhotovil Smlouvu o dílo č. M-562-2014, kterou podepsal K. M. a J. J. za žalobce. Obhlídka linky proběhla dne 3. 4. 2014 v areálu TŘI PYRAMIDY a poté znovu dne 18. 6. 2014, K. M. nebyl přítomen při těchto kontrolních úkonech. V průběhu realizace díla ani při předání výrobní technologie nebyly zjištěny žádné vady. Ke dni 30. 6. 2014 byla technologická linka předána dodavatelem K. M. zcela funkční se všemi náležitostmi dle Smlouvy o dílo. Dle žalovaného je svědecká výpověď nevěrohodná a v rozporu s ostatními provedenými důkazy, soud se s tímto hodnocením žalovaného ztotožnil. Výpověď svědka je v rozporu se svědeckými výpověďmi V. H., J. J., O. V. a I. M. Z těchto výpovědí vyplývá, že linka nebyla dodána kompletní, jelikož svědci prováděli dodatečné práce, které byly nezbytné k uvedení linky do provozu. Ze svědeckých výpovědí navíc vyplývá, že linka byla zkompleťována později, než uvedl R. W. Totéž potvrzují také příslušné daňové doklady vystavené svědky. Tvrzení R. W., že K. M. nebyl přítomen při kontrolních úkonech, je v rozporu s tvrzením K. M., že se těchto úkonů účastnil. Dle názoru soudu je tak svědecká výpověď R. W. nevěrohodná, nemůže tudíž prokázat, že K. M. dodal technologickou linku v deklarovaném rozsahu a čase.
39. K prokázání pořízení technologické linky od dodavatele K. M. žalobce dále předložil výrobní dokumentaci technologie, výkresovou dokumentaci, technické podklady, protokoly o zaškolení obsluhy, další smluvní podklady a fotodokumentaci. Žalovaný v napadeném rozhodnutí k této části řízení dodal, že správce daně neměl pochybnosti o existenci technologické linky, ale o tom, že K. M. dodal kompletní linku včetně jejího uvedení do provozu a to k datu 18. 6. 2014.
40. Výrobní dokumentace, výkresová dokumentace a technické podklady prokazují toliko, jaké části má výrobní linka obsahovat, popis jejích funkcí apod. Soud se však ztotožnil s názorem žalovaného, že tyto dokumenty neprokazují, kdy k předání linky došlo a zda byla linka předána žalobci K. M. skutečně kompletní a skutečně v období, za které žalobce dodání deklaroval. Pro podrobnější argumentaci soud odkazuje na odstavce 60 a 61 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný tento svůj závěr detailně rozvíjí.
41. Žalobce v daňovém řízení předložil větší množství dalších listinných důkazů, žádný z nich však není schopný prokázat, že K. M. dodal technologickou linku v deklarovaném rozsahu a čase. Žalobce předložil dva Protokoly o zaškolení obsluhy, první z roku 2011, ten zcela jistě okolnosti dodání linky z roku 2014 neprokazuje. Druhý protokol není datovaný, je z něj zřejmé, že M. V., V. S. a I. L. byli proškoleni jako obsluha a údržba linky na výrobu tvarových doplňků střešní krytiny. Není však zřejmé, kdy tak bylo učiněno, ani zda byla linka při školení kompletní a schopná provozu. Dokument ze dne 19. 6. 2014 pouze identifikuje nebezpečí na jednotlivých sekcích výrobní linky. Zápis o provedené tlakové zkoušce vnitřního vodovodu ze dne 19. 06. 2014 prokazuje, že došlo k tlakové zkoušce vnitřního vodovodu v objektu bez připojení na technologické zařízení. Neprokazuje, že K. M. dodal technologickou linku v deklarovaném rozsahu a čase. Smlouva o dílo č. M-562-2014 včetně Nabídky č. M-1401-1300 pouze osvědčuje ujednané obchodní podmínky pro dodání díla mezi žalobcem a společností TŘI PYRAMIDY. Přebírací protokoly ze dne 3. 4. 2014 a dne 18. 6. 2014 sice potvrzují, že technologie byla ke dni 18. 6. 2014 předána a uvedena do provozu, avšak vlivem zjištěných skutečností byly tyto formální důkazní prostředky důvodně zpochybněny, respektive jejich pravdivost byla zcela vyvrácena. Zejména svědecké výpovědi V. H., J. J., O. V., I. M. a M. F.

potvrzují, že linka nebyl k datu 18. 6. 2014 schopná provozu, jelikož v té době linka postrádala součásti stěžejní pro její provoz.

42. Předložená fotodokumentace neobsahuje data pořízení jednotlivých fotografií (mimo vlastní poznámky žalobce), nemůže proto prokázat, že technologická linka byla v deklarovaný čas již kompletní. Smluvní dokumentace uzavřená se společností HYDROCOM na dodání hydraulického agregátu a hydraulických bloků pro zařízení technologické linky tvrzení žalobce neprokazuje, naopak tvrzení žalobce vyvrací. Správce daně zjistil, že předmětná technická zařízení byla vyfakturována EREBUNI daňovým dokladem č. 220140264 s datem uskutečnění zdanitelného plnění ke dni 19. 6. 2014. Nejen, že jednatel společnosti EREBUNI nepotvrdil dodání žádných dílů k sestavení technologické linky K. M., dle data uvedeného na daňovém dokladu by k předání předmětných částí linky došlo až po 18. 6. 2014, kdy už však dle tvrzení žalobce měla být linka kompletní. Uvedená nesrovnalost navíc představuje důvodnou pochybnost, kterou již správce daně uváděl ve Výzvě. Z elektronické komunikace mezi R. W. a V. H. pouze vyplývá, že V. H. navrhoval elektrotechnické zapojení hydraulického agregátu a topných zón. Ze svědecké výpovědi V. H. vyplývá, že prováděl elektroinstalační práce na lince od poloviny roku 2014 do dne 5. 3. 2015, což je opět v rozporu s tvrzeními žalobce. Podklady o obchodní spolupráci žalobce se společností ULBRICH HYDROAUTOMATIK týkající se dodávky hydraulického válce, výkyvných čepů a kloubového ložiska také neprokazují dodání linky K. M. v deklarovaném rozsahu a času. Dle daňového dokladu č. 2014F2180 byla odběratelem této dodávky EREBUNI. Jednatel EREBUNI však spolupráci s K. M. nepotvrdil. Ani daňové doklady vystavené J. J. neprokazují, že odvolatel od K. M. převzal kompletní technologickou linku v deklarovaném čase, jelikož byly vystaveny až po deklarovaném čase předání technologické linky, jako odběratel je uvedena společnost TŘI PYRAMIDY. Fakturované práce měl navíc dle Smlouvy o dílo dodat K. M., daňové doklady vystavené J. J. tak navíc prohlubují pochybnosti o tvrzeních žalobce. Krajský soud se proto zcela ztotožňuje se závěrem správce daně, že žalobce neprokázal, že by mu vznikl nárok na odpočet DPH.
43. Vznik nároku na DPH se žalobce snažil prokázat také v odvolacím řízení důkazy přiloženými k „Reakci na seznámení“ (ze dne 22. 12. 2020, č. j. 48957/20 a č. j. 48959/20). Žalobce předložil výpisy služebních cest a knihy jízd. Tyto dokumenty však neprokazují, že by K. M. dodal technologickou linku deklarovaným způsobem. Z cestovních příkazů je zřejmé pouze to, že R. W. měl v některé dny v areálu TŘI PYRAMIDY jednání. Předložené tabulky prokazují, že někdo učinil cestu do areálu TŘI PYRAMIDY, ale není zřejmé, kdo ji učinil, ani odkud byla učiněna. Tabulka jízd navíc neodpovídá předloženým cestovním příkazům. Odvolatel dále předložil jím vytvořené schéma obchodních vztahů, což však také neprokazuje, že byla předmětná linka dodána K. M. v deklarovaném rozsahu a čase. Žalobce dále předložil Právní rozbor Smluv o dílo č. M-562/2014/1 a č. M-562/2014/1/F ze dne 04. 12. 2020 učiněný advokátem Mgr. M. R. Tento dokument prokazuje, že dané smlouvy byly platné, to však v daňovém řízení nebylo zpochybněno. Tento rozbor stejně jako rozbor smluv učiněný Sdružením advokátů Palíková & Palík neprokazuje, že K. M. dodal kompletní technologickou linku v deklarovaném čase. Odborný posudek vyhotovený autorizovaným inženýrem Ing. L. K. dne 21. 12. 2020, jehož záměrem bylo posouzení souladu výkresové dokumentace a předložené fotodokumentace neprokazuje, že technologická linka byla dodána K. M. v deklarovaném rozsahu a čase.

44. Průběh dokazování v daňovém řízení tak lze shrnout následujícím způsobem. Žalobce unesl primární důkazní břemeno předložením formálně bezvadných daňových dokladů vystavených K. M. Správce daně následně shrnul své důvodné pochybnosti o správnosti daňových dokladů ve Výzvě. Důvodné pochybnosti vytvářel daňový doklad č. 220140264 vystavený společností HYDROCOM, dle kterého mělo dojít k dodání hydraulického agregátu a hydraulických bloků až dne 19. 6. 2014, když již měla být linka podle předávacího protokolu kompletní. Důvodné pochybnosti vytvářely také svědecké výpovědi pracovníků, kteří po předání údajně kompletní linky prováděli práce s těžejší pro uvedení linky do provozu, některé z těchto prací byly navíc fakturovány až konečnému odběrateli TŘI PYRAMIDY, K. M. se tak na nich nepodílel. Soud konstatuje, že takto vyjádřené důvodné pochybnosti jsou zcela dostatečné k přenesení důkazního břemene zpět na žalobce. Ten navrhl provedení dalších svědeckých výpovědí a předložil značné množství listinných důkazů. Tyto důkazní prostředky však pochybnosti správce daně neodstranily. V průběhu odvolacího řízení pak žalobce navrhnul provedení dalších důkazů, ani ty však pochybnosti ohledně předmětné transakce neodstranily. Soud přezkoumal postup správce daně a žalovaného a dospěl ke stejnému závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno stran prokázání, že technologickou linku dodal K. M. v deklarovaném rozsahu a deklarovaném čase (jakkoliv to z hlediska uznání nároku žalobce na odpočet DPH není podstatné, krajský soud má dokonce za to, že v daňovém řízení bylo přímo prokázáno, že plnění nebylo poskytnuto tak, jak žalobce deklaroval). Žalobce tak neprokázal, že došlo k naplnění předpokladů pro vznik nároku na odpočet dle § 72 a § 73 ZDPH.
45. K námitce žalobce, že hodnocení důkazů bylo prováděno jednostranně, soud uvádí, že přezkoumal veškeré dokazování provedené správcem daně a žalovaným, přičemž žádnou účelovost v jejich postupu neshledal. Ostatně ani sám žalobce neuvádí žádné konkrétní případy účelového hodnocení důkazů. Správce daně i žalovaný hodnotili provedené důkazy v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů upravenou v § 8 odst. 1 daňového řádu. Navíc se zcela přesvědčivě dokázali vypořádat s nesrovnalostmi mezi jednotlivými důkazními prostředky.
46. Žalobce dále namítá, že správce daně odmítl provést některé žalobcem navržené důkazy. S ohledem na skutečnost, že odmítnutí důkazů představuje samostatnou žalobní námitku, soud její vypořádání vyčlenil mimo přezkum provedení dokazování do samostatné části rozsudku.
47. NSS se odmítnutí provedení navržených důkazů v daňovém řízení věnoval již několikrát. Daňovému subjektu musí být umožněno rozhodné skutečnosti prokázat, musí být zejména dostatečně informován o tom, které skutečnosti má správce daně za prokazané a které nikoliv, na základě jakých důkazů tak usuzuje a jak provedené důkazy hodnotí (viz rozsudek NSS ze dne 15. 1. 2015, č. j. 9 Afs 98/2014-32). V rozsudku ze dne 15. 10. 2020, č. j. 7 Afs 399/2019-73, NSS konstatoval, že „...*správce daně musí daňovému subjektu umožnit unést jeho důkazní břemeno. Musí mu umožnit rozhodné skutečnosti prokázat. Aby měl přitom daňový subjekt možnost důkazní břemeno unést, musí být jím navržené důkazy řádně a úplně provedeny, ledaže jsou pro projednávání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jimi nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. I Ústavní soud setrvale judikuje, že procesnímu právu účastníka navrhnout důkazy odpovídá povinnost nejen o vnesených návrzích (včetně návrhů důkazních) rozhodnout, ale také – pokud jim nebude vyhověno – povinnost vyložit proč, z jakých důvodů se tak stalo. Neakceptování důkazního*

návrhu účastníka řízení lze založit toliko třemi důvody: Prvním je argument, dle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, dle kterého důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potenci. Konečně třetím je pak nadbytečnost důkazu, tj. argument, dle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno.“ Správce daně není oprávněn navržený důkaz předem odmítnout s odůvodněním, že od něj nelze očekávat, že by tvrzené skutečnosti potvrdil. Taková úvaha totiž představuje nepřípustné hodnocení důkazu bez jeho provedení (viz rozsudek NSS ze dne 27. 2. 2020, č. j. 1 Afs 296/2019-68).

48. Žalobce odkazuje na neprovedení svědeckých výpovědí O. S., L. K., J. D. a J. P. Žalovaný dále podle žalobce nepřijal posudek autorizované osoby a nezabýval se grafickou tabulkou transakcí zpracovanou žalobcem.
49. Neprovedení svědeckých výpovědí O. S., J. D. a J. P. je odůvodněno správcem daně ve Sdělení ze dne 5. 11. 2019, č. j. 1757919/19/2912-60564-701007. Postoj správce daně lze shrnout tak, že svědci se neúčastnili předmětného obchodního případu a ze svých pozic nemohou podat svědectví o sporných skutečnostech. O. S. koupil technologickou linku ve dražbě Finančního úřadu v roce 2018. Je tak zcela zřejmé, že výslech toho svědka v žádném případě nemůže prokázat, kdy a v jakém stavu byla linka v roce 2014 dodána žalobci a zda tak učinil K. M.
50. V průběhu daňového řízení žalobce předložil Zápis o tlakové zkoušce vnitřního vodovodu ze dne 19. 6. 2014 v objektu výrobní haly společnosti TŘI PYRAMIDY, jehož předmětem bylo provedení tlakové zkoušky potrubí. V závěru zápisu je konstatování J. D., že potrubí vyhovělo zkoušce a je možné jej uvést do provozu. Žalobce z tohoto důvodu navrhl výslech J. D. Správce daně jej však odmítl s tím, že nezpochybňuje provedení zkoušky potrubí v hale odběratele, ale dodání technologické linky K. M. v deklarovaném rozsahu a čase. Dále dodává, že tvrzení žalobce se staví na dodávkách, které k datu uskutečnění zdanitelného plnění nemohly být prokazatelně hotové.
51. Žalobce dále navrhl výslech J. P., který pracoval na pozici konstruktéra žalobce. Pomocí jeho výslechu mělo být prokázáno, že plnění objednané EREBUNI od HYDROCOM odpovídá předmětu plnění definovaném ve Smlouvě o dílo. Tuto skutečnost však správce daně nijak nezpochybňoval, provedení svědecké výpovědi by tak bylo s ohledem na zásadu hospodárnosti nadbytečné.
52. Neprovedení svědecké výpovědi L. K., jednatele společnosti GRANTECH s.r.o. (dále jen „GRANTECH“) žalovaný odůvodnil tak, že žalobce nepředložil žádný důkazní prostředek, ze kterého by bylo zřejmé, jakou roli hrál při předání technologické linky L. K. nebo společnost GRANTECH. Žalovaný proto svědeckou výpověď s odkazem na rozsudek NSS ze dne 11. 8. 2011, č. j. 2 Afs 15/2011-80, neprovedl.
53. Dle názoru soudu orgány finanční správy neprovedení navržených svědeckých výpovědí odůvodnily dostatečně a zcela v souladu s výše citovanou judikaturou NSS. Krajský soud k odůvodnění dodává, že i když žalovaný formuloval závěr řízení tak, že žalobce neunesl důkazní břemeno, ve věci bylo fakticky dokázáno, že K. M. nemohl prokazatelně dodat kompletní technologickou linku k datu 18. 6. 2014. Tento závěr je podložen několika svědeckými výpověďmi pracovníků, kteří se na kompletaci technologické linky přímo podíleli, a příslušnými daňovými doklady. Důvodnost provedení navržených svědeckých

výpovědi je tak nutno hodnotit souběžně s jinými zjištěnými skutečnostmi. Závěr o nepravdivosti skutkové verze žalobce, podložený robustním dokazováním, nemohou změnit svědecké výpovědi osob, které se ani dané předmětné transakce neúčastnily.

54. Soud nedal žalobci za pravdu ani ohledně neprovedení navržených listinných důkazů. Není totiž pravdou, že žalovaný ignoroval navržený odborný posudek. Žalovaný se tímto návrhem zabýval, avšak dospěl k závěru, že posudek neprokazuje, že K. M. dodal kompletní technologickou linku v deklarovaném čase (viz odst. 139 napadeného rozhodnutí). Stejně tak se žalovaný zhodnotil také tabulku transakcí vypracovanou žalobcem (viz odst. 98 napadeného rozhodnutí). K této tabulce soud dodává, že důkazní síla daného dokumentu je nulová, jelikož se jedná toliko o další tvrzení žalobce.
55. Ke konstatování žalobce, že již neví, jakým způsobem by měl pochybnosti správce daně vyvrátit, soud dodává, že není povinností správce daně nebo žalovaného, aby daňovému subjektu stanovili, jakými důkazními prostředky má jejich pochybnosti vyvrátit. Volba správných důkazních prostředků je povinností daňového subjektu. To on musí své podnikání dostatečně přizpůsobit tomu, aby byl v případě daňové kontroly schopný prokázat ty skutečnosti, jejichž prokázáním jej zatíží daňový řád. Současně je třeba dodat, že v předmětném případě unesení důkazního břemene žalobcem brání zejména to, že v daňovém řízení byly provedeny důkazy, které tvrzení žalobce vyvrátily.
56. Soud se také zcela ztotožnil s argumentací žalovaného, že závěry daňové kontroly provedené v roce 2014 u K. M. nejsou v této věci relevantní, jelikož kontrola plnění daňových povinností K. M. není předmětem tohoto řízení. Skutečnost, že dodání určitého plnění K. M. žalobci nemuselo být správcem daně v rámci předmětné daňové kontroly vůbec zpochybňováno, v žádném případě nebrání tomu, aby bylo zpochybněno na základě konkrétních skutkových zjištění v daňové kontrole prováděné u žalobce. Nezpochybnění určitého plnění správcem daně rozhodně neznamená, že by správce daně považoval za prokázané (tedy nikoliv pouze doložené formálními podklady), že k realizaci plnění došlo tak, jak bylo deklarováno.
57. Žalobce argumentuje, že správce daně účelově nepřistoupil k odmítnutí nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na podvodu na DPH, jelikož by v tomto případě spočívalo prokázání rozhodných skutečností na správci daně. K tomu soud uvádí, že je třeba rozlišovat situace, kdy daňovému subjektu nárok na odpočet nevznikne, protože neprokáže naplnění hmotněprávních a formálních podmínek pro vznik nároku na odpočet, od situací, kdy toto daňový subjekt sice prokáže, nicméně je mu posléze nárok na odpočet odmítnut (nejčastěji proto, že se podílel na daňovém podvodu). Teprve poté, co daňový subjekt prokáže, že mu vznikl nárok na odpočet, je možné se zabývat tím, zda transakce nebyla zatížena podvodem na DPH. Pokud však daňový subjekt neunese důkazní břemeno ohledně vzniku nároku na odpočet, není již potřebné (a *de facto* ani možné, neboť se v takovém případě již nejedná o skutečnost rozhodnou pro správné stanovení daně) zabývat se tím, zda se subjekt účastnil daňového podvodu (podrobněji v rozsudku NSS ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30). V projednávaném případě dospěl správce daně k závěru, že žalobce neprokázal splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet. V takovém případě se správce daně již nemůže zabývat tím, zda se žalobce navíc neúčastnil podvodu na DPH, jelikož pro to nejsou splněny dané předpoklady (splnění zákonných podmínek pro nárok na odpočet DPH). Na závěru správce daně přitom není nic účelového, žalobce skutečně důkazní břemeno stran vzniku nároku na

odpočet DPH neunesl, což potvrdil také zdejší soud v předchozí části tohoto rozsudku. Nedůvodnou je také námitka žalobce, že v předmětné věci nebyla určena chybějící daň. Správce daně má povinnost zjistit, zda v předmětném řetězci nebyla odvedena daň pouze v případě prokazování existence podvodu na DPH. Jak však již soud vysvětlil výše, v předmětném řízení nebyla existence podvodu na DPH prokazována, protože žalobce vůbec neprokázal, že mu vznikl nárok na odpočet DPH.

58. Žalobce namítá, že správce daně mu měl uznat aspoň poměrnou část odpočtu, když nebylo zpochybněno, že K. M. dodal alespoň část předmětné linky. Současně namítá také to, že pozdější dodání linky by také založilo nárok na odpočet DPH, pouze by se tak stalo v pozdějším zdaňovacím období. Soud tyto námitky vypořádal současně. Primárně je třeba připomenout, že správce daně nemá povinnost prokazovat, jak se daný obchodní případ skutečně odehrál. Tato povinnost spočívá na daňovém subjektu. Sekundárně je to taktéž daňový subjekt, kdo zodpovídá za podání správného daňového tvrzení a nárokování odpočtů DPH ve správné výši a ve správných zdaňovacích obdobích. Pokud tak daňový subjekt neučiní, měl by tento nedostatek odstranit podáním dodatečného daňového přiznání a sám odpočet ve správné výši nárokovat. Správce daně totiž nemá povinnost ani možnost nesprávná daňová přiznání opravovat. Pokud si byl žalobce vědom toho, že od K. M. obdržel pouze část plnění a částečně v jiném období, než dosud tvrdil, bylo pouze na něm, aby tyto skutečnosti zákonem stanoveným způsobem (tj. v daňovém tvrzení) tvrdil a v případě pochybností správce daně také prokázal rozsah plnění a období jeho realizace. Skutečnost, že žalobce možná v částečném (blíže neurčeném) rozsahu plnění obdržel a že je možná „jen“ nedeclaroval ve správném zdaňovacím období, nic nemění na tom, že správce daně nemohl žalobci uznat nárok na odpočet tak, jak jej žalobce požadoval, tj. v souladu s tím, jak rozsah a čas plnění žalobce deklaroval.
59. Závěrem krajský soud dodává, že žalobcem citovaný rozsudek NSS ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013-79, není a projednávanou věc přílehlavý. V daném rozsudku se NSS zabýval případem, kdy bylo prokázáno, že se zdanitelné plnění uskutečnilo a že bylo dodáno osobou registrovanou jako plátce DPH. Nejednalo se však o tu osobu, uvedenou na daňovém dokladu. Je tedy zřejmé, že se tento případ liší od projednávané věci, kde nebylo prokázáno, že se zdanitelné plnění uskutečnilo v daném rozsahu a čase, respektive rozsah a čas plnění deklarované žalobcem byly provedeným dokazováním dokonce vyvráceny. Pokud jde o jiné obecné myšlenky uvedené v citovaném rozhodnutí, krajský soud má za to, že tyto nejsou s postupem správce daně a žalovaného v rozporu (což ostatně vyplývá již z předchozích částí rozhodnutí). Sám žalobce citace rozsudku nedoplňuje žádnou navazující argumentací, pouze konstatuje, že pochybení rozhodujícího orgánu nastala v obdobných skutečnostech. S tímto tvrzením se však krajský soud neztotožnil.

IV. Shrnutí a náklady řízení

60. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
61. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve 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 7. září 2022

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu