



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Heleny Nutilové a soudců JUDr. Michala Hájka, Ph.D. a Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jiříka v právní věci

žalobce: **KOPALEN s.r.o.**  
sídlem Roháčova 188/37, Praha  
zastoupeného JUDr. Janem Kubálkem, advokátem  
se sídlem Opatovická 159/17, Praha

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 11. 2020 č. j. 41238/20/5300-22441-712084

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.

### III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

#### Odůvodnění:

##### I. Vymezení věci

1. U žalobce byla správcem daně dne 25. 1. 2017 zahájena daňová kontrola za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2013 - července 2016 a září 2016 - listopad 2016, jejímž předmětem byla DPH. Dne 19. 9. 2017 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období prosinec 2016.
2. Správce daně zahájil u žalobce dne 25. 1. 2017 daňovou kontrolu za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2013 - červenec 2016 a září 2016 - listopad 2016, jejímž předmětem byla DPH. Dne 19. 9. 2017 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období prosinec 2016. Daňová kontrola byla zahájena dle § 87 odst. 1 daňového řádu. Dne 16. 10. 2019 byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění za předmětná zdaňovací období, ke kterému se žalobce ve stanovené lhůtě vyjádřil, a to dne 11. 11. 2019. Dne 28. 12. 2019 byla ukončena daňová kontrola, když zpráva o daňové kontrole byla žalobci doručena prostřednictvím datové schránky. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů společnosti Pure Size s.r.o., ESATEX GROUP s.r.o., a společnosti MBM Group s.r.o. v deklarovaném rozsahu, kdy žalobce neprokázal naplnění podmínek daných ustanovení § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Na základě zprávy o daňové kontrole byla žalobci správcem daně dodatečnými platebními výměry doměřena daň z přidané hodnoty. Proti těmto platebním výměrům si žalobce podal odvolání, o kterém žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím rozhodl tak, že změnil výrok rozhodnutí č. j. 2678/20/2201-51523-305966 ze dne 2. 1. 2020 a snížil doměřenou daň o částku 42 000 Kč, když ve zbytku bylo odvolání zamítnuto a ostatním odvoláním napadené dodatečné platební výměry byly potvrzeny.
3. Správce daně neuznal žalobci odpočet DPH uplatnění na základě daňových dokladů, na kterých byly jako dodavatelé uvedeny společnosti Pure Size s.r.o., sídlem Rybná 716/24, Praha 1, ESATEX GROUP s.r.o., sídlem Kazašská 1426/6, Praha 10 a MBM Group s.r.o., sídlem Hostivítova 124/5, Praha 2.
4. Správce daně dodatečnými platebními výměry ze dne 2. 1. 2020 za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2013, I. čtvrtletí 2014 – IV. čtvrtletí 2014, leden 2015 – prosince 2015, leden 2016 – prosince 2016 doměřil žalobci daň z přidané hodnoty, když odůvodněním dodatečných platebních výměrů za uvedená zdaňovací období, je zpráva o daňové kontrole č. j. 2342247/19/2201-61563-305806.
5. Podle správce daně žalobce neprokázal naplnění všech podmínek daných ustanovením § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pro rozhodnou dobu.
6. Proti shora uvedeným platebním výměrům podal žalobce dne 31. 1. 2020 odvolání, které bylo následně i žalobcem doplněno.
7. Napadeným rozhodnutím žalovaný rozhodl tak, že ve výroku I. dodatečný platební výměr ze dne 2. 1. 2020 č. j. 2678/20/2201-51523-305966 změnil a ve výroku II. dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 2. 1. 2020 pod č. j. 2475/20/2201-51523-305966, č. j. 2511/20/2201-51523-305966, č. j. 2518/20/2201-51523-305966, č. j.

2533/20/2201-51523-305966, č. j. 2548/20/2201-51523-305966, č. j. 2557/20/2201-51523-305966, č. j. 2566/20/2201-51523-305966, č. j. 2573/20/2201-51523-305966, č. j. 2580/20/2201-51523-305966, č. j. 2601/20/2201-51523-305966, č. j. 2611/20/2201-51523-305966, č. j. 2655/20/2201-51523-305966, č. j. 2665/20/2201-51523-305966, č. j. 2687/20/2201-51523-305966, č. j. 2702/20/2201-51523-305966, č. j. 2714/20/2201-51523-305966, č. j. 2722/20/2201-51523-305966, č. j. 2747/20/2201-51523-305966, č. j. 2676/20/2201-51523-305966, č. j. 2781/20/2201-51523-305966, č. j. 2791/20/2201-51523-305966, č. j. 2802/20/2201-51523-305966, č. j. 2816/20/2201-51523-305966, č. j. 2851/20/2201-51523-305966, č. j. 2876/20/2201-51523-305966, č. j. 2891/20/2201-51523-305966 a č. j. 2913/20/2201-51523-305966 potvrdil a odvolání žalobce zamítl.

## II. Shrnutí žaloby

8. Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce dne 18. 1. 2021 žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích.
9. Žalobce má za to, že v předmětných zdaňovacích obdobích uplatnil v souladu se zákonem nárok na odpočet daně, prokázal přijetí zdanitelných plnění osobami uvedenými na daňových dokladech a v deklarovaném rozsahu.
10. Podle žalobce žalovaný nesprávně hodnotil daňové doklady, smlouvy o dílo, předávací protokoly a příjmové doklady excesivně, kdy se dopouštěl účelové spekulace ohledně částečně se překrývající doby trvání uzavření Smluv o dílo, vizuální podoby podpisu jednatele dodavatele ESATEX a hotovostních úhrad za přijatá plnění. Dále namítá, že pochybnosti uvedené ve výzvě k prokázání skutečností nebyly dostatečné k tomu, aby správce daně unesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c. daňového řádu. Žalovaný nezpochybnil dodání plnění odběratelům, ale měl pochybnosti o tom, že předmětné práce byly provedeny deklaroványi dodavateli Pure Size, ESATEX GROUP a MBM Group a v deklarované rozsahu. Žalobce má za to, že vyvrátil pochybnosti správce daně o faktickém přijetí předmětných zdanitelných plnění od uvedených společností. Žalobce rovněž poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu, a to č. j. 4 Afs 58/2017-78 ze dne 2. 8. 2017 a na rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ve věci C 277/14 ze dne 22. 10. 2015 (PPUH Stehcem), ze kterých vyplývá, že žalobce nestíhala povinnost prokazovat dodání plnění konkrétní osobou.
11. Žalobce má za to, že přijetí plnění prokázal jednak účetnictvím, smluvní dokumentací, předávacími protokoly, protokoly o měření hluky, dodavatelským auditem, výpověďmi svědků a notářským zápisem obsahujícím čestné prohlášení M.B.. Jestliže žalovaný osvědčil dodání plnění odběratelům žalobce, přičemž zpochybnil dodání zboží subdodavateli, by zaznamenalo, že by musel dodávat něco, co nevzniklo. Žalobce neměl capacity na provedení prací pro odběratele, proto využil k dodání subdodavatele, což prokázal.
12. Žalobce dále poukázal na to, že z daňové kontroly vyplynulo, že správce daně řešil pouze plnění na vstupu, přestože bylo nutné zabývat se i uskutečněnými plněními. Správce daně sice nezpochybnil uskutečněná plnění, ale nepřihlížel k vazbě mezi nákupem a prodejem, proto došlo k porušení principu daňového řádu, zákona o dani z přidané hodnoty i Směrnice Rady EU 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, zejména k porušení zásady hodnocení důkazních prostředků a nepřihlédl ke skutečnostem svědčících ve prospěch daňového subjektu a porušení principu neutrality DPH.

13. Dále žalobce namítá, že v reakci na výsledek kontrolního zjištění navrhl a předložil řadu významných skutečností a navrhl provedení dalších důkazů. Následně správce daně vyzval žalobce k projednání zprávy o daňové kontrole a jeho návrhy odmítl a výslechy dvanácti svědků neprovedl. Tím došlo k porušení ustanovení § 1 a odst. 2, § 5 odst. 3, § 6 odst. 3 a § 8 daňového řádu. V souvislosti s tím žalobce argumentuje rozsudkem NSS č. j. 9 Afs 305/2016 – 31. Proto žalovaný nedostatečně zjistil skutkový stav, jestliže neprovedl řádně navržené důkazy, zejména výslech M.B. a místní šetření v prostorách žalobce.
14. Žalobce má za to, že výslechem svědka M.B. mohou být potvrzeny skutečnosti jím tvrzené. Nemožnost vyslechnutí tohoto svědka nemůže být přičítána k tíži žalobce, neboť tím by bylo porušeno právo na spravedlivý proces. Žalovaný nesprávně označil návrh na provedení místního šetření za nadbytečný. Dále žalobce poukázal na to, že správce daně byl v průběhu daňové kontroly osm měsíců nečinný, což je možno považovat za nezákonný zásah, jak vyplývá z rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 7. 2016 č. j. 10 A 189/2015-44. Žalovaný ukončil daňovou kontrolu předčasně, neboť žalobce vznesl námitku podjatosti. Před rozhodnutím o této námitce ve věci rozhodovaly podjaté úřední osoby. Dále žalobce namítá pochybení správce daně, jestliže žalobci zaslal do datové schránky zprávu o daňové kontrole dle § 88 odst. 5 daňového řádu, účinného do 31. 12. 2020. Podle žalobce finanční orgány nestanovily a neuvedly žádnou míru průkaznosti důkazů, kdy nesdělily, s jakou limitní (nejnižší) mírou průkaznosti důkazů pracovaly. Správce daně opakovaně žádal předložení dalších důkazních prostředků, čímž porušil § 5 odst. 3 daňového řádu. Dále se dopustil i nepřipustné marginalizace předložení notářského zápisu podepsaného K.S., notářkou, ze dne 21. 9. 2020. Žalovaný nepovažuje notářský zápis za způsobilý prokázat tvrzení žalobce, přestože v bodech 83, 96 a 97 napadeného rozhodnutí ho využívá jako podklad pro vytvoření závěrů o rozpornosti v provedených svědeckých výpovědích.
15. Závěrem žalobce namítá, že správce daně vedl zmatečné řízení, kdy nebylo patrné, zda se jedná o daňovou kontrolu nebo postup podle § 109 zákona o dani z přidané hodnoty. Na podporu svého tvrzení uvádí rozsudek NSS č. j. 8 Afs 112/2006-53 a č. j. 5 Afs 60/2017-60.
16. Dále žalobce uvádí, že správce daně ukončil daňovou kontrolu nezákonně, jestliže navzdory odůvodněné omluvě jednatelů žalobce, doloženou potvrzeními od lékařů, z termínů projednání zprávy o daňové kontrole, doložené lékařským potvrzením nesprávně vyhodnotil danou situaci jako vyhýbání se projednání této zprávy a kontrolu podle § 88 odst. 5 daňového řádu ukončil. Proto žalobce navrhuje, aby napadené rozhodnutí bylo zrušeno a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

### III. Shrnutí vyjádření žalovaného

17. Žalovaný zejména ve vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání. K námitce ohledně přenosu důkazního břemene odkázal na body 24, 33 a 42 napadeného rozhodnutí. Dále uvedl, že daňové doklady neobsahovaly všechny náležitosti, neboť předmět plnění byl uveden pouze obecně a rozsah plnění nebyl žádným způsobem specifikován. Ani ze smluv o dílo nevyplývalo, o jaké práce se jednalo a v jakém rozsahu byly přijaty. Předložené listiny neměly takovou důkazní sílu, aby prokázaly přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů a v deklarovaném rozsahu.
18. Ke konkrétním pochybnostem odkázal žalovaný na body 26 a 31 (dodavatel Pure Size), 35 – 40 (dodavatel ESATEX) a 44 – 48 (dodavatel MBM). Pochybnosti vyplývaly jednak z okolností týkajících se jednotlivých dodavatelů, a to nekontaktnost, sídla na virtuální

adrese, nezveřejňování účetních závěrek, častá změna jednatelů, žádný nebo jeden zaměstnanec, absence internetových stránek a provozoven. Žalovaný rovněž odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu ohledně nemožnosti ověřit skutečnosti o dodavatele, a to typicky za situace, kdy je dodavatel nekontaktní, nesoučinný, či plnění nezahrnul do evidence (viz rozsudek NSS 2 Afs 7/2006-107).

19. K prokázání přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů žalovaný uvedl, že prokázání přijetí plnění osobou deklarovanou na daňovém dokladu je jednou z hmotněprávních podmínek podle § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty pro přiznání nároku na odpočet. V souvislosti s tím odkázal žalovaný na rozsudek ve věci Stavitelství Melichar, který nepředstavoval odklon od ustálené judikatorní praxe, nýbrž pouze ojedinělé excesivní rozhodnutí, které vybočuje z judikatorní linie zastávané Nejvyšším správním soudem. Dále odkázal na rozsudek NSS ze dne 16. 5. 2018 č. j. 10 Afs 283/2017-73, ve kterém zejména je uvedeno, že dle ustálené judikatury SDEU mezi hmotně právní podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH náleží i to, že zboží musí být dodáno, či služba poskytnuta osobou povinnou k dani. Daňový subjekt je tedy povinen stran hmotně právních podmínek nároku na odpočet prokázat nejen faktické uskutečnění zdanitelného plnění, ale i uskutečnění tohoto plnění deklarovaným dodavatelem. Pokud daňový subjekt toto důkazní břemeno neunes, správce daně nemůže daňovým subjektem uplatněný nárok na odpočet uznat. Rozsudek ve věci Stavitelství Melichar se tedy vymyká rozhodovací praxi soudů ve vztahu k otázce neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu neprokázání uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem (usnesení NSS ze dne 23. 8. 2018 č. j. 1 Afs 334/2017-35. Rozšířený senát usnesením ze dne 11. 3. 2020 předložil SDEU předběžnou otázku, ovšem z odůvodnění usnesení je zřejmé, že dosavadní rozhodovací praxi NSS považuje za správnou. Rovněž případná argumentace usnesením č. j. C-610/19 Bikingo Fővallalkozó ve věci sp. zn. 1 Afs 334/2017, nyní projednávanou v rozšířeném senátu NSS, není v posuzovaném případě relevantní. Dle žalovaného je třeba znát osobu dodavatele, aby mohlo být ověřeno nejenom to, že se jedná o osobu povinnou k dani, nýbrž i to, že se jedná o plátce a může se tak nárokovat odpočet daně.
20. Žalovaný má za to, že provedené důkazy neprokázaly přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů a v deklarovaném rozsahu. Žalobce plnění od deklarovaných dodavatelů a v deklarovaném rozsahu neprokázal, proto bylo namíste nepřiznání nároku na odpočet daně na vstupu. Žalovaný nikde nezpochyboval možnost provedení zdanitelných plnění prostřednictvím dodavatelů či subdodavatelů, pouze požadoval prokázání přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů a v deklarovaném rozsahu. Nebylo ovšem prokázáno přijetí plnění konkrétními dodavateli uvedenými na daňových dokladech a rozsah těchto plnění. Podle žalovaného nebylo prokazováno plnění konkrétními dodavateli uvedenými na daňových dokladech ani rozsah těchto plnění. Bylo sice prokázáno, že v areálu žalobce prováděli na trubkách nějací pracovníci předmětné práce, které byly následně dodávány odběrateli VISCOFAN CZ, ale nebylo možné postavit najisto, že tyto práce byly provedeny dodavatelem Pure Size, ESATEX či MBM, neboť jedinou identifikovanou osobou, která tyto práce prováděla, byl pan Š., který však byl brigádníkem žalobce.
21. K námitce ohledně vztahu plnění na vstupu a na výstupu, kdy podle žalobce správce daně řeší pouze plnění na vstupu, ačkoli je nutné zabývat se i uskutečněními plněními, žalovaný poukázal na rozhodnutí o předběžné otázce podané NSS dne 31. 3. 2020 ve věci C 154/20

k SDEU. V souvislosti s tím odkázal na vypořádání námitek v bodě 100 žalobou napadeného rozhodnutí, kde prakticky totožné vypořádal formulované odvolací námítky.

22. K námitce žalobce, že s ohledem na výsledek kontrolního zjištění navrhl a předložil řadu významných skutečností a navrhl provedení dalších důkazů, žalovaný odkázal na bod 88 žalobou napadeného rozhodnutí k hodnocení výpovědi svědků a k vysvětlení jednatelů odkázal na bod 78 a 79. Námitce týkající se neprovedení výslechu svědků žalovaný přisvědčil a tuto vadu v odvolacím řízení odstranil (§ 115 odst. 1 daňového řádu). Žalobci byl rovněž poskytnut dostatečný prostor k reakci na výsledek kontrolního zjištění.
23. Žalobce setrval na výslechu svědka M.B., neboť ten mohl potvrdit skutečnosti tvrzené žalobcem. Žalovaný odkázal na bod 70 a 80 žalobou napadeného rozhodnutí a dodal, že navrhovaný svědek je stále nezvěstný a v místě pobytu se nezdržuje. Žalovaný učinil maximum, aby mohl být svědek vyslechnut, ovšem toto objektivně možné není. Dle sdělení policie nelze svědka předvolat ani ho předvést. Návrh na provedení místního šetření považoval žalovaný za nadbytečný, a to vzhledem k tomu, že místní šetření slouží v rámci vyhledávací činnosti zejména k vyhledávání důkazních prostředků. V žádném případě tento institut neslouží k podání vysvětlení, jak navrhoval žalobce.
24. Námitku ohledně rozhodování podjatými osobami považoval žalovaný rovněž za lichou, neboť o návrhu na vyloučení úředních osob bylo dle § 77 odst. 4 daňového řádu rozhodnuto tak, že u úředních osob nebyly zjištěny žádné důvody pro jejich vyloučení. Rovněž námitka ohledně nezákonného postupu při projednání zprávy o daňové kontrole nebyla považována za relevantní, neboť se žalobce účelově vyhýbal projednání zprávy o daňové kontrole. Žalovaný konstatoval, že správce daně postupoval v souladu s § 88 odst. 4 daňového řádu účinném do 31. 12. 2020, když žalobci zaslal zprávu o daňové kontrole do datové schránky.
25. K námitce ohledně stanovení míry průkaznosti důkazů žalovaný odkázal na bod 87 a 101 žalobou napadeného rozhodnutí s tím, že žádná právní úprava ani judikatura správních soudů nevyžaduje povinnost stanovit konkrétní míru průkaznosti důkazů. V souvislosti s tím odkázal žalovaný na rozsudek NSS č. j. 7 Afs 82/2011-137 ze dne 23. 12. 2011.
26. Žalovaný nesouhlasí s tím, že by marginalizoval důkazní sílu notářského zápisu. Odkázal na bod 83, kde předložený notářský zápis zhodnotil. Dle žalovaného čestné prohlášení ve formě notářského zápisu má menší důkazní hodnotu než samotná výpověď svědka. Důkazní hodnotu notářského zápisu rovněž snižuje skutečnost, že svědek B. se vyjadřoval pouze k činnostem spočívajícím v opracování tubusů, i když měl žalobce přijmout i svařovací a zámečnické práce a práce spočívající v aplikaci speciální teflonové vrstvy na válce, opracování kovových komponentů, povrchové úpravě.
27. Ke zmatečnému postupu správce daně žalovaný odkázal na bod 89 žalobou napadeného rozhodnutí, když tuto námitku považuje za nedůvodnou.

### III. Právní hodnocení krajského soudu

28. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích daných žalobními body dle § 75 odst. 2 s.r.s. a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
29. Předmětem sporu je posouzení, zda žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích měl nárok na odpočet daně v souladu s § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty tedy, zda prokázal přijetí zdanitelných plnění osobami uvedenými na daňových dokladech a v deklarováném rozsahu.

30. S ohledem na rozsáhlost žalobcovy argumentace považuje krajský soud v úvodu svého právního hodnocení za potřebné uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námítky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jeho úkolem je totiž vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, čj. 7 As 126/2013-19). Tento závazek přitom nemůže být chápán tak, „že vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka (srovnej např. rozsudek ve věci *Van de Hurk v. The Netherlands*, ze dne 19. 4. 1994, Series No. A 288). To by mohlo vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním a kontraproduktivním důsledkům jsoucím v rozporu se zásadou efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se městský soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení tak, aby žádná z nich nezůstala bez náležité odpovědi. Odpověď na základní námítky však v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na některé námítky dílčí a související“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2009, čj. 9 Afs 70/2008-130). Ostatně i Ústavní soud v této souvislosti konstatoval, že „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68, a obdobně též například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, čj. 8 Afs 41/2012-50, ze dne 6. 6. 2013, čj. 1 Afs 44/2013-30, a ze dne 3. 7. 2013, čj. 1 As 17/2013-50). Ve světle výše uvedeného přistoupil následně krajský soud k posouzení námitek žalobce.
31. Žalobce má za to, že byly nesprávně posouzeno naplnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů Pure Size s.r.o., ESATEX GROUP s.r.o., a MBM Group s.r.o., kdy žalovaný nezpochybňuje dodání plnění odběratelům, ale má pochybnosti o tom, že předmětné práce byly provedeny deklarovanými dodavateli Pure Size, ESATEX GROUP s.r.o., a MBM Group s.r.o., a to v deklarovaném rozsahu. Žalobce má za to, že v průběhu řízení vyvrátil možné pochybnosti správce daně o faktickém přijetí předmětných zdanitelných plnění od uvedených společností, kdy jím předložené doklady jsou způsobilé k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění. Podle žalobce v případě, že není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet DPH, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani.
32. Žalobce namítá, že žalovaný nesprávně posoudil otázku unesení důkazního břemene žalobce a správce daně a jeho naplnění, jelikož žalobce prokázal přijetí zdanitelných plnění od dotčených společností a jejich použití k dosažení zdanitelných plnění při své ekonomické činnosti. Dále žalobce namítá, že žalovaný hodnotil předložené důkazy, a to daňové doklady, smlouvy o dílo, předávací protokoly a příjmové doklady excesivně, kdy se dopouštěl účelové spekulace ohledně částečně se překrývající doby trvání uzavřených smluv o dílo, vizuálního podpisu jednatele dodavatele ESATEX GROUP a hotovostních úhrad za přijatá plnění. Žalobce má za to, že z výsledků svědků vyplynulo, že v areálu daňového subjektu byly práce spočívající v opravování autobusů provedeny osobami, které se na pracovišti vyskytovaly a které svědci na pracovišti viděli.

33. V daném případě je mezi účastníky na sporu, zda u žalobce byly splněny zákonné podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů Pure Size, ESATEX GROUP s.r.o., a MBM Group s.r.o. V daném případě má žalobce nárok na odpočet v případě, že žalobce jako daňový subjekt měl povinnost daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení a rovněž tak jej tížila povinnost důkazní, tedy nesl i břemeno důkazní. V daném případě ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, tedy bylo povinností žalobce při uplatnění nároků na odpočet daně tvrdit, že přijal zdanitelné plnění a že tato následně použil pro uskutečňování své ekonomické činnosti. Dle judikatury NSS prokazování nároku na odpočet daně je zpravidla záležitostí primárně dokladovou, což rovněž vyplývá i z § 73 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, dle něhož musí plátce pro uplatnění nároku na odpočet daně mít daňový doklad, který však musí obsahovat všechny náležitosti stanovené v § 29 zákona o dani z přidané hodnoty. V souvislosti s tím soud ještě poznamenává, že nárok na odpočet daně nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 4. 2018 č. j. 125/2017-27). Dle uvedené judikatury zdanitelné plnění, jestliže nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správným daňovým dokladem, neboť daňový doklad v tomto případě pouze simuluje pouze uskutečnění zdanitelného plnění, není však relevantní důkazem o jeho uskutečnění. Rovněž tak doklady, které obsahují požadované náležitosti, nejsou dostačující pro uznání nároku na odpočet DPH, v případě, že u správce daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Na straně správce daně vznikly takové pochybnosti, proto byl žalobce vyzván k odstranění těchto pochybností. V daném případě správce daně vyjádřil pochybnost, zda zdanitelné plnění, se kterými je nárok na odpočet daně spojen, opravdu bylo uskutečněno uvedeným subjektem, a to v rozsahu tvrzeném na daňovém dokladu jakož i o tom, zda toto plnění opravdu uskutečnila osoba, která je na daňovém dokladu uvedena. Aby žalobci odpočet DPH z těchto plnění vznikl, musely být naplněny podmínky v ustanovení § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, tedy bylo povinností žalobce prokázat, že k uskutečnění zdanitelných daní došlo, tak jak je uvedeno na předmětných dokladech, a to i v rozsahu tvrzeném na daňovém dokladu, když žalobce v tomto případě tížilo důkazní břemeno a následně bylo na posouzení správce daně, zda na základě existence žalobcem předložených důkazů bylo osvědčeno zdanitelné plnění od uvedených dodavatelů.
34. Žalobce předložil ohledně zdanitelných plnění od dodavatele Pure Size daňové doklady č. 20130162 a č. 20130177, dále smlouvy o dílo, které byly s uvedeným dodavatelem dne 30. 5. 2013 a 30. 8. 2013 uzavřeny a rovněž tak i předávací protokoly. Na základě smluv o dílo měl žalobce přijmout svářečské zámečnické a pomocné práce na akci Libnič – trubky. Z těchto smluv ani z předávacích protokolů však není zřejmé, o jaké svářečské a pomocné práce se jednalo a v jakém rozsahu měly být uvedené práce provedeny. Na daňových dokladech není ani uveden předmět plnění, je tam pouze obecně uvedeno „fakturujeme provedené práce Libnič – trubky svářečské, zámečnické a pomocné práce“, tedy rozsah plnění nebyl žádným způsobem konkretizován. Na daňovém dokladu, pak bylo shodné datum splatnosti, jako datum vystavení daňového dokladu, přestože z obsahu smlouvy o dílo, měla být splatnost 10 dnů od převzetí daňového dokladu. Rovněž vzbuzoval pochybnost údaj na daňovém dokladu vystaveném dne 15. 12. 2013, na kterém byla uvedena adresa dodavatele Pure Size v Brně, Mojmírovo náměstí 75, přestože měla uvedená společnost zapsané sídlo v obchodním rejstříku od 3. 12. 2013 na adrese Praha 1, Rybná 716/24. S ohledem na uvedená pochybení měl správce daně zcela oprávněně pochybnosti ohledně

přijetí zdanitelných plnění dle předmětných daňových dokladů. Rovněž měl správce daně pochybnosti o přijetí zdanitelných plnění, neboť bylo zjištěno u uvedené společnosti, že docházelo k častým změnám společníků a jednatelů. Dále bylo od místně příslušného správce daně společnosti Pure Size zjištěno, že poslední daňové priznání k DPH bylo jím podáno za zdaňovací období duben 2014, přičemž společnost nekomunikuje se správcem daně a nehradí své daňové povinnosti. Vzhledem k tomu, že byla uvedená společnost nekontaktní, nebylo ani možné u ní ověřit uskutečnění předmětných zdanitelných plnění pro žalobce. Dále bylo zjištěno, že uvedená společnost má sídlo na virtuální adrese Rybná 716/24, přičemž jednatel Pure Size D.M. měl od 23. 11. 2011 hlášeno bydliště na Magistrátě města Brna, kdy posledním známým společníkem od 30. 5. 2014 je V. s místem pobytu na Ukrajině. Z výpisu bankovního účtu pak bylo zjištěno, že veškeré došlé platby na účet byly obratem vybírány v hotovosti, kdy za období červenec 2013 – březen 2014 na účet přišlo zhruba 20,6 mil. korun a vzápětí byla tato částka vybrána v hotovosti, kdy z účtu neprobíhaly žádné úhrady ve prospěch jiných osob ani úhrady nákladů spojených s provozem společnosti. Udaná společnost neměla ani žádné zaměstnance ani nemovitý majetek.

35. Pokud jde o přijaté zdanitelné plnění od dodavatele ESATEX GROUP s.r.o. žalobce doložil daňový doklad, smlouvu o dílo ze dne 2. 1. 2014 a zápis o předání díla vydaný dodavatelem ESATEX GROUP s.r.o. Rovněž dle uvedené smlouvy, shodně jako u předchozí společnosti, žalobce měl přijmout svářečí, zámečnické a pomocné práce na akci Libnič – trubky. V této smlouvě byl podpis za společnost ESATEX GROUP s.r.o. zcela odlišný od podpisů jednatele společnosti na protokolu o výsledku svědka, přestože ve smlouvě byl ve specifikaci smluvních stran uveden jednatel S.. Z předložených smluv a ze zápisu o předání díla nebylo tedy zřejmé o jaké svářečské, zámečnické a pomocné práce se jednalo, ani to v jakém rozsahu měly být tyto práce provedeny. Rovněž tak v zápisu o předání díla zcela absentoval údaj o datu předání a rovněž tak podpis za společnost ESATEX GROUP byl vizuálně zcela odlišný od podpisu jednatele společnosti ESATEX GROUP na protokolu o výsledku svědka. Pokud jde o daňový doklad tak ten rovněž neobsahoval náležitosti stanovené v § 29 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, jestliže na daňovém dokladu byl předmět plnění uveden pouze obecně. Za těchto okolností správně vznikly u správce daně pochybnosti o přijetí zdanitelného plnění dle uvedeného daňového dokladu. Rovněž u uvedené společnosti docházelo ke změnám společníků a jednatelů. Posledním společníkem byl zapsán dne 25. 10. 2014 A.L. s místem pobytu v Bulharsku. Od místně příslušného správce daně bylo zjištěno, že byla u uvedené společnosti zahájena daňová kontrola, ovšem společnost ESATEX GROUP nereagovala na výzvy k zahájení kontroly, a proto byla stanovena daň za použití pomůcek. Dle výkazů nedoplatků má společnost ESATEX GROUP na DPH dluh několik milionů a v registru plátců DPH byla společnost označena za nespolehlivého plátce. Uvedená společnost je nekontaktní, a proto nebylo u ní možné ověřit uskutečnění předmětných zdanitelných plnění pro žalobce. Rovněž společnost má sídlo na virtuální adrese, kde se fakticky nenacházela. Z výpisu bankovního účtu pak vyplývá, že platby došlé na účet byly v roce 2014 obratem vybírány v hotovosti, kdy z účtu proběhla jen úhrada ve prospěch finančního úřadu ve výši 400 000 Kč a ve prospěch společnosti MEBON ve výši 900 000 Kč. Z daného účtu neprobíhaly žádné úhrady nákladů spojených s provozem společnosti. Společnost ESATEX GROUP neměla žádné zaměstnance, ani neměla žádný nemovitý majetek.

36. Pokud jde o přijatá zdanitelná plnění od společnost MBM Group, tak k těmto plněním žalobce předložil daňové doklady, dále smlouvy o dílo a předávací protokoly a rovněž tak příjmové daňové doklady. Z obsahu předložených smluv vyplývá, že dle této smlouvy měl žalobce přijmout svářečské, zámečnické práce. V příloze, smluv o dílo, bylo specifikováno, o jaké práce se mělo jednat, a to úprava, opracování plastových tubusů, aplikace speciální teflonové vrstvy na válce, opracování kovových komponentů, svařovací a zámečnické práce, kdy byla uváděna jednotka „jedna sada“ ovšem není zřejmé jaké množství výrobků, jakých rozměrů, tato sada obsahuje. Na předložených předávacích protokolech však absentuje údaj o datu předání. Dále bylo zjištěno, že příjmové pokladní doklady na zálohu ve výši 250 000 Kč ze dne 1. 12. 2016, 6. 12. 2016, 13. 12. 2016 a 22. 12. 2016 se měly vztahovat k daňovému dokladu č. 160900310, který byl vystaven až dne 27. 12. 2016 a měl být uhrazen převodem. V tomto případě o úhradě nebyla zachována auditní stopa. Úhrada v hotovosti neosvědčuje, že úhrady proběhly tak jak je deklarováno. Rovněž na přijatých daňových dokladech byl předmět plnění uveden pouze obecně, kdy rozsah plnění nebyl žádným způsobem specifikován. Datum splatnosti byl delší od vystavení dokladu, přestože dle předložených smluv měla být splatnost 5 dnů od vystavení dokladu. Správně proto u správce daně vznikly pochybnosti o přijatých zdanitelných plnění. U této společnosti bylo zjištěno, že společnost podávala daňová priznání k DPH, ve kterých vykazovala uskutečněná zdanitelná plnění i přijatá zdanitelná plnění v milionových částkách, kdy rozdíl mezi uskutečněnými a přijatými plněními byl pouze v desítkách tisíc korun. Dále bylo zjištěno, že u této společnosti měla být zahájena daňová kontrola, ovšem jednatel společnosti M.B. se vyhýbal zahájení daňové kontroly a následně byl zcela nekontaktní, proto nebylo možné ověřit uskutečnění zdanitelného plnění pro žalobce. Rovněž z výpisu bankovního účtu bylo zjištěno, že došlé platby na účet byly rovněž vybírány v hotovosti a v případě, že byly provedeny bezhotovostní platby byly provedeny na účty na nekontaktní společnosti. Společnost MBM Group neměla žádného zaměstnance.
37. Správce daně proto dne 16. 7. 2018 ohledem na tyto zjištěné pochybnosti vyzval žalobce k prokázání skutečností, kdy požadoval, aby žalobce prokázal, že fakticky přijal zdanitelná plnění, tak jak je deklarováno na dokladech, kdy ve výzvě i specifikoval důvodné pochybnosti o tom, zda žalobce přijal zdanitelná plnění. Vyjádřením těchto pochybností v této výzvě unesl tak žalovaný své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Žalobce reagoval na výzvu, kdy předkládal listinné důkazy. V souvislosti s tím soud odkazuje na napadené rozhodnutí, a to na bod 26 – 31, 35 – 40 a 44 – 48, ve kterých žalovaný konkrétně uvádí pochybnosti ohledně jednotlivých dodavatelů, kdy zejména je jím poukazováno na nekontaktnost uvedených firem se sídlem na virtuální adrese, nezveřejňování účetních uzávěrek, častá změna jednatelů, absence internetových stránek a provozoven a dále i na výběry velkých částek v hotovosti po obdržení bezhotovostních plateb. Tyto pochybnosti byly správně formulovány ve výzvě, která byla žalobci zaslána za účelem prokázání skutečností a z obsahu této výzvy soud má za to, že žalovaný unesl důkazní břemeno správce daně dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Následně bylo pak na žalobci, aby prokázal přijetí zdanitelných plnění od deklarováných dodavatelů v tom rozsahu.
38. Dle soudu v daném případě došlo k přenosu důkazního břemene o uskutečnění zdanitelného plnění na žalobce, a to v případě, že zde byla nemožnost ověřit tyto skutečnosti u dodavatelů, jestliže uvedené společnosti jsou nekontaktní a nevyvinuly žádnou součinnost. V daném případě žalobce tedy nesl důkazní břemeno a bylo jeho povinností prokázat soulad se stavem faktickým a stavem formálně právním v řízení před

správce daně, jestliže žalovaný učinil závěr, že nebylo prokázáno dodání předmětných služeb, jak bylo žalobcem deklarováno na základě daňových dokladů a rovněž tak tvrzeno žalobcem před správcem daně. Správce daně tedy dovodil nesoulad mezi stavem faktickým a formálně právním a v tom případě došlo k přenosu důkazního břemene na žalobce. Prokazoval-li žalobce nárok na odpočet DPH formálně správným daňovým dokladem, ovšem o faktickém stavu vznikly pochybnosti je povinností daňového subjektu prokázat existenci zdanitelného plnění. Pokud tedy je vystavitel daňového dokladu nekontaktní a jeho účetnictví není vůbec k dispozici, pochybnost je dokonána. Rovněž tak chybí i ověření skutečnosti, zda u vystavitele daňového dokladu je o něm účtováno. I za této situace však lze pochybnost vyvrátit, a to tím, že existence zdanitelného plnění je prokázána jinak. Pokud jde o důkazní povinnost v daňovém řízení, je zásadou, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět příznání, proto v této fázi není namíste důkazní povinnost správce daně.

39. K odkazu žalobce na rozsudek ve věci Stavitelství Melichar č. j. 4 Afs 58/2017-78 soud uvádí, že na základě tohoto rozsudku NSS nepřistoupil ke změně rozhodovací praxe. To je zřejmé z rozsudku NSS č. j. 10 Afs 283/2017-73 ve věci Triodon spol. s r. o. (bod 22-29), dle něhož pro přiznání nároku na odpočet DPH náleží i to, že zboží či poskytnutá služba musí být dodány osobou povinnou k dani. Daňový subjekt je povinen stran hmotně právních podmínek nároku na odpočet prokázat nejen faktické uskutečnění zdanitelného plnění, ale i uskutečnění tohoto plnění deklarovaného dodavatelem. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že rozsudek ve věci Stavitelství Melichar se vymyká rozhodovací praxi soudů ve vztahu k otázce neuznání nároku na odpočet DPH z důvodu neprokázání uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem (viz usnesení NSS ze dne 23. 8. 2018 č. j. 1 Afs 334/2017-35). Dle judikatury NSS tedy k odepření nároku na odpočet daně postačí, není-li prokázáno, kdo zdanitelné plnění poskytl, či dodal. Toto je v souladu se zákonem, tak i s judikaturou ED SDEU. Rovněž i z odůvodnění usnesení ve věci č. j. 1 Afs 334/2017 vyplývá, že dosavadní rozhodovací praxe NSS je správná, neboť rozšířený senát v tomto rozsudku uvedl, že správce daně má odmítnout nárok na odpočet DPH v případě, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno ohledně totožnosti konkrétního poskytovatele přijatého plnění.
40. Zcela nedůvodně je žalobcem odkazováno na usnesení Soudního dvora ve věci C 610/19 Vikingo Fővállalkozó, dle něhož v zásadě nelze odepřít nárok na odpočet daně osobě povinné k dani v případě, pokud daňové doklady nelze považovat za věrohodné z důvodu, že vystavitel těchto dokladů nedisponoval potřebnými zdroji k uskutečnění plnění a ve skutečnosti bylo pořízeno od jiné osoby povinné k dani, jejíž totožnost nebyla určena. Soud má za to, že shora uvedenou věc na daný případ nelze aplikovat, neboť správce daně neměl pochybnosti pouze o osobě dodavatele předmětného plnění, ale také o obsahu. Žalobce totiž neodstranil pochybnosti nejen o dodavateli, ale i o rozsahu plnění, a proto byl žalobci nárok na odpočet DPH správně odepřen.
41. Žalovaný zcela trefně v souvislosti s tím odkázal na rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2019 č. j. 6 Afs 305/2018-43, dle něhož pokud nebylo poskytnutí plnění a jeho rozsah zcela prokázáno, již z toho důvodu nebyly hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH splněny. Soud uvádí, že je třeba ozřejmit jak osobu dodavatele, aby mohlo být ověřeno nejen to, že se jedná o osobu povinnou k DPH, nýbrž i to, že se jedná o plátce, který může též nárokovat odpočet daně.

42. K odkazu žalobce na judikaturu Soudního dvora Evropské unie na rozsudek ze dne 22. 10.2015 ve věci C-277/14, PPUH Stehcemp, dle něhož podmínkou vzniku nároku na odpočet DPH není prokázat, že daňový subjekt přijal zdanitelné plnění od dodavatele, jenž daňový doklad vystavil, soud uvádí, že v tomto případě se nejednalo o neexistující subjekt, že by daňové plnění měla dle daňového dokladu poskytnout korporace, která vůbec neexistovala, ale o subjekt, který byl podle práva příslušného členského státu za neexistující pouze považován. Otázka, zda bylo plnění dodáno uvedenou společností, nebyla vůbec předmětem sporu. Ze závěru tohoto rozsudku nevyplývá, že nezáleží na tom, kdo doplnění daňového subjektu dodal, naopak z něho vyplývá, že nárok na odpočet daně nelze bez dalšího odmítnout, pouze s ohledem na vnitrostátní právní úpravu, která některé subjekty považuje za neexistující.
43. V daném případě má soud za to, že provedené důkazy neprokázaly přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů a v deklarovaném rozsahu. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí řádně zabýval hodnocením důkazních prostředků, které byly na základě jeho výzvy žalobcem předloženy, a to zejména v bodech 56 až 64 žalobou napadeného rozhodnutí. Soud se s hodnocením těchto důkazů zcela ztotožňuje. Uvedené důkazy nemohou prokázat přijetí zdanitelných plnění ani jeho rozsah. Na základě tabulek vypracovaných žalobcem a rovněž dle nákresu průměru tubusů a fotodokumentace nelze shora uvedené skutečnosti prokázat. Potvrzení o bezdlužnosti přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů Pure Size, Esatex Group a MBM GROUP neprokazuje. Rovněž na základě předloženého popisu pracovního postupu teflonování nelze prokázat, že žalobce přijal zdanitelná plnění od deklarovaného dodavatele MBM GROUP. Jedná se pouze o popis používané metody při aplikaci teflonové vrstvy na válce.
44. V napadeném rozhodnutí v bodě 66 až 71 byly vyhodnoceny svědecké výpovědi, a to D.M., který se vyjadřoval pouze neurčitě, když uvedl, že zakázku pro žalobce měl na starosti M.B. s tím, že byli domluveni, že se o výnos ze zisku budou dělit, ovšem k tomu nedošlo, neboť se neshodli. Koncem roku 2014 pak D. M. s M.B. ukončil spolupráci. D.M. si nevzpomněl na žádné dodavatele a odběratele společnosti Pure Size ani na to, kdo vedl účetnictví této společnosti, pouze uvedl, že společnost se zabývala stavební činností, zámečnickou činností a reklamou, neměla zaměstnance ani provozovnu. Nebyl si vědom toho, že by společnost Pure Size měla nějaké prostory v nájmu, či zda vlastnila nějaké motorové vozidlo, ani si nepamatoval adresu sídla v Praze. Svědecká výpověď D.M. byla zcela nekonkrétní, proto správně žalovaný vyhodnotil uvedenou výpověď jako nevěrohodnou a nevhodnou pro použití jako důkaz, neboť nebyla konkrétní, jestliže D.M. o předmětných zakázkách nic nevěděl a nebyl schopen se k nim vyjádřit. Nebylo mu známo, co bylo předmětem obchodního vztahu se žalobcem ani to, jakým způsobem byly hrazeny předmětné daňové doklady, kdo stanovil cenu za práce a zda byly uvedené práce v termínu a bez závad předány. Nebyl schopen se konkrétně k jednotlivým obchodům vyjádřit. Zcela správný je proto závěr žalovaného, že na základě svědecké výpovědi D. M. nelze potvrdit, že předmětné práce byly provedeny společností Pure Size v deklarovaném rozsahu.
45. Správce daně rovněž provedl svědeckou výpověď jednatele společnosti Esatex Group M.S., když tuto svědeckou výpověď hodnotil jako nekonkrétní a nevěrohodnou, a proto ji nemohl použít jako důkaz, neboť M.S. nebyl schopen se k předmětné zakázce vyjádřit, nebylo mu známo, co je předmětem obchodního vztahu se žalobcem, nevěděl, jaké byly sjednány podmínky obchodního vztahu, kde se zakázka pro žalobce prováděla a jakým

způsobem byl předmětný daňový doklad uhrazen. M.S. nebyl schopen uvést dodavatele a odběratele společnosti Esatex Group, ani si nepamatoval, kdo vedl účetnictví, přestože byl statutárním orgánem uvedené společnosti. Správný je proto závěr správce daně, že na základě obsahu této svědecké výpovědi nebylo možno učinit závěr, že předmětné práce byly skutečně provedeny deklarováním dodavatelem a v deklarováném rozsahu společností Esatex Group.

46. V rámci řízení se správcem daně byl opakovaně předvolán ke svědecké výpovědi svědek M.B., ovšem bezvýsledně. Policií nebylo vyhověno žádosti správce daně o předvedení M.B., neboť po něm bylo dne 13. 8. 2019 vyhlášeno celostátní pátrání a nebyl znám jeho současný pobyt, Dle tisku se dopouštěl daňových podvodů.
47. Ze správního spisu vyplývá, že s ohledem na výsledek kontrolního zjištění žalobce předložil další důkazní prostředky, které jsou hodnoceny v bodech 72 až 76 žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobce navrhoval provedení svědeckých výpovědí, které jsou uvedeny v jeho vyjádření a dále předložil objednávky od zákazníka VISCOFAN CZ a cenovou nabídku s emailovou komunikací a objednávky materiálu od dodavatele VACOLA a emailovou komunikaci s J.V. a objednávku prací u dodavatele HP Trend a daňové doklady od této společnosti prokazující dodání extrudovaných trubek a emailovou komunikaci s R.. Tyto navržené důkazní prostředky byly žalovaným v bodech 72 až 76 žalobou napadeného rozhodnutí vyhodnoceny a soud se s těmito závěry správce daně ztotožňuje. Správný je i závěr žalovaného, že žalobce v reakci na výsledek kontrolního zjištění nepředložil důkazní prostředky, které by prokazovaly přijetí zámečnických, svářečských a pomocných prací od dodavatele Pure Size, Esatex Group a od MBM GROUP.
48. Zcela nedůvodně by byla žalobcem i navrhováno provedení místního šetření, neboť dle § 80 a násl. daňového řádu místní šetření slouží k vyhledávání důkazních prostředků nikoliv k podání vysvětlení. Provedení místního šetření proto bylo zcela neúčelné.
49. Jak vyplývá z bodu 77 napadeného rozhodnutí, v rámci odvolacího řízení trval žalobce na provedení svědecké výpovědi L.H., J.B. a P.R., L.S., V.R., M.B., P.Š., J.C., J.C., R.K., R.B. a M.T., přičemž v rámci odvolacího řízení došlo k provedení svědeckých výpovědí, které byly využity jako důkaz. Z těchto svědeckých výpovědí vyplývá, že uvedeným osobám nebylo známo, kdo pracoval na předmětných zakázkách. Osoby nevěděly, zda osoby přítomné ve výrobním areálu žalobce, byly zaměstnanci žalobce či zaměstnanci jiného daňového subjektu. Například J.C. považoval přítomné osoby za brigádníky. P.R. předpokládal, že se jednalo o pracovníky žalobce. Na základě těchto svědeckých výpovědí rovněž nebylo prokázáno, že se v době jejich přítomnosti nacházeli ve výrobním areálu žalobce pracovníci Pure Size, ESATEX GROUP a MBM Group, kteří měli provádět předmětné práce. Uvedení svědci sice uvedli, že v areálu se prováděly práce na trubkách, kdy tyto opracované trubky byly následně dodávány VISCOFAN CZ, ovšem na základě jejich svědeckých výpovědí nebylo možno učinit závěr, že tyto práce byly uvedenými společnostmi provedeny, neboť jedinou identifikovanou osobou, která tyto práce prováděla, byl pan Š., který byl brigádníkem žalobce. Na základě těchto svědeckých výpovědí, tedy rovněž žalobce neunesl důkazní břemeno. Žalobce tedy neprokázal přijetí plnění od deklarováných dodavatelů v deklarováném rozsahu. Žalobce nepředložil takové důkazní prostředky, které by toto prokázaly. Na základě provedených důkazů teď již nelze postavit najisto, že tyto práce byly provedeny uvedenými společnostmi.

50. Odkaz žalobce na rozsudek NSS č. j. 7 Afs 28/2013 – 23 soud považuje za nepřiléhavý, neboť v citovaném rozsudku se jednalo o to, že zda lze z konkrétních plnění vůbec uplatňovat nárok na odpočet daně, což v daném případě sporné není. V daném případě jde o to, aby bylo prokázáno, že práce, které byly fakturovány, byly provedeny společností Pure Size, ESATEX GROUP či MBM Group, a to v deklarovaném rozsahu.
51. Zcela neopodstatněné je žalobcem trváno na výsledku svědka M.B., jestliže jeho výslech nelze provést v případě, že není známo místo jeho pobytu. Skutečnost, že se M.B. nedostavil ke správci daně za účelem podání svědecké výpovědi, není přičítáno k tíži žalobce. Pouze v kontextu dalších důkazů byl učiněn závěr, že žalobce neprokázal plnění od deklarované společnosti. K návrhu žalobce na výslech svědka M.B. soud uvádí, že svědek je dle policie nezvěstný, v místě pobytu se nezdržuje, jak vyplývá z korespondence. Správce daně vyvinul dostatečné úsilí k tomu, aby svědek byl předvolán a mohl ho vyslechnout. Skutečnost, že svědek nebyl vyslechnut, nepřikládá žalovaný k tíži žalobce, když v souvislosti s tím, je nutno odkázat na důkazní břemeno žalobce, kdy bylo na něm, aby předložil či navrhl relevantní důkazní prostředky k prokázání nároku na odpočet. V případě, že žalobce předložil notářský zápis, je zřejmo, že žalobce s M.B. je v kontaktu a mohl proto zajistit jeho svědeckou výpověď. Návrh na doplnění dokazování výsledkem svědka M.B. byl soudem zamítnut, neboť těžiště dokazování je v daňovém řízení, soudní řízení tedy nedoplňuje řízení daňové. Je nutno i poznamenat, že soud vychází při rozhodování ze skutkového a právního stavu ke dni vydání napadeného rozhodnutí.
52. Žalobce má za to, že je daná vazba mezi nákupem a prodejem, což je jasný důkaz pro skutečnost, že plnění byla přijata. S ohledem na tuto skutečnost má za to, že došlo k porušení principů zákona o dani z přidané hodnoty a Směrnice Rady EU 2006/112 ES o společném systému daně z přidané hodnoty, kdy v souvislosti s tím poukázal na žádost o rozhodnutí předběžné otázky podané NSS ČR dne 31. 3. 2020 v kauze Kemwater ProChemie s.r.o. ve věci C -154/20 k Soudnímu dvoru Evropské unie. Tento odkaz je nepřijatelný, neboť jak vyplývá z napadeného rozhodnutí žalovaný nezpochybnil dodání plnění odběratelům, ale měl pochybnost, že všechny tyto práce byly provedeny uvedenými dodavateli, a to v deklarovaném rozsahu. Proto bylo povinností žalobce při uplatnění nároku na odpočet daně prokázat nejen to, že zdanitelné plnění přijal, ale i to, že toto plnění přijal od dodavatele, který je na daňovém dokladu. Žalobce neuvedl, že by zboží bylo dodáno jinými dodavateli.
53. K uvedené žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce ze dne 31. 3. 2020 podané NSS soud uvádí, že v usnesení ze dne 11. 3. 2020 ve věci č. j. 1 Afs 334/2017 – 54 NSS považuje dosavadní rozhodující praxi za správnou. V souvislosti s tím, je nutno poukázat na to, že žalobce neprokázal ani přijetí zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu. V případě, že by bylo prokázáno přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů, nebylo by možno daň priznat, jestliže nebyl rozsah rovněž prokázán. Zcela nedůvodně se proto žalobce dovolává narušení neutrality daně, která je právě zachována v případě, že žalobci není nárok na odpočet priznán. V daném případě žalobce způsobuje narušení neutrality daně, a to tím, že neprokáže, že zdanitelná plnění přijal od deklarovaných dodavatelů a v deklarovaném rozsahu.
54. Žalobce namítl, že v reakci na výsledek kontrolního zjištění předložil řadu významných skutečností a navrhl provedení dalších důkazů, když v souvislosti s tím namítá, že správce daně ho již po pouhých jedenácti dnech vyzval k projednání zprávy o daňové kontrole, a správce daně tvrzení žalobce odmítl a výsledky dvanácti svědků nepřipustil, tím došlo

k porušení § 1 odst. 2, § 5 odst. 3, § 6 odst. 3 a § 8 daňového řádu. Tato odvolací námitka byla rovněž žalobcem vznesena v rámci odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí, když tato námitka byla v napadeném rozhodnutí vypořádána v bodě 88, když svědecké výpovědi byly provedeny a hodnoceny a rovněž tak i vysvětlení jednatelů v bodě 78 a 79, když toto vyhodnocení soud považuje za zcela správné. Jak vyplývá z obsahu spisu, námitce v rámci odvolání ohledně neprovedení výslechu svědků bylo přisvědčeno a tato vada byla v rámci odvolacího řízení odstraněna. Soud má za to, že nebylo porušeno ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu ohledně stanovení daně a zabezpečení úhrady. Rovněž tak zásada přiměřenosti zakotvená v § 5 odst. 3 nebyla porušena, ani zásada poučovací zakotvená v § 6 odst. 3 a zásada volného hodnocení důkazů, legitimního očekávání a materiální pravdy v bodě 8 daňového řádu, když námitka žalobce ohledně porušení těchto ustanovení je zcela obecná, proto pouze obecně je na ní i ze strany soudu reagováno. Soud uzavírá, že ze strany správce daně byla poskytnuta dostatečně dlouhá doba k reakci na výsledek kontrolního zjištění, tuto dobu soud považuje za přiměřenou.

55. Nedůvodná je i námitka žalobce ohledně nečinnosti správce daně, a to s odkazem na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 26. 7. 2016 č. j. 10 A 189/2015 – 44. Soud má za to, že v daném případě nebyl správce daně po dobu 8 měsíců nečinný, neboť v tomto období byly opatřovány důkazní prostředky od třetích osob a rovněž byly činěny úkony k uskutečnění svědeckých výpovědí jednatelů deklarovaných dodavatelů. Pokud jde o citovaný rozsudek Městského soudu v Praze, tak odkaz na něj je nepřiléhavý, neboť v tomto rozsudku byl učiněn závěr, že daňová kontrola byla nezákonným zásahem z důvodu nečinnosti, což nelze na daný skutkový stav aplikovat. V případě, že by byl správce daně nečinný, tak tato skutečnost nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
56. Žalobce opětovně namítá jako v odvolání, že ve věci bylo rozhodováno podjatými úředními osobami. Tato námitka není důvodná, neboť o návrhu na vyloučení úředních osob I.Š., M.B. a ředitele sekce územního pracoviště M.V. bylo rozhodnuto tak, že nebyly zjištěny u těchto osob důvody pro jejich vyloučení. Tato námitka byla vznesena žalobcem i v rámci odvolání, když s touto námitkou se vypořádal správně žalovaný v bodě 91 napadeného rozhodnutí. Tato námitka byla správně odmítnuta jako nedůvodná, kdy soud se ztotožňuje s jejím odůvodněním v bodě 91 napadeného rozhodnutí.
57. Pokud jde o námitku, že bylo postupováno nezákonně při projednání zprávy o daňové kontrole, tak tato námitka není relevantní, neboť jak vyplývá z průběhu daňového řízení žalobce se vyhýbal projednání zprávy o daňové kontrole. Proto správcem daně postupováno v souladu s § 88 odst. 5 daňového řádu účinném do 31. 12. 2020, kdy žalobci zaslal zprávu o daňové kontrole do datové schránky.
58. Žalobce byl vyzván sdělením ze dne 27. 11. 2019 k projednání zprávy o daňové kontrole, na které reagoval tak, že požadoval zaslat stanovisko k vyjádření zjištění kontrolního zjištění a požadoval jiný termín o projednání zprávy o daňové kontrole a následně vypověděl dne 6. 12. 2019 i plnou moc, proto sdělením ze dne 6. 12. 2019 mu byl sdělen termín ústního jednání, jehož předmětem byl podpis a předání jednoho vyhotovení zprávy o daňové kontrole. Jak vyplývá ze spisu, žalobce byl předtím seznámen s výsledkem kontrolního zjištění a bylo mu i předloženo i písemné stanovisko správce daně k jeho vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Proto byl podpis na zprávě o daňové kontrole již formálním ukončením daňové kontroly. Soud konstatuje, že výhradně z důvodů na straně žalobce nebyla zpráva o daňové kontrole projednána, proto správce daně přikročil

v souladu § 88 odst. 5 daňového řádu účinného ke dni 30. 12. 2020 k jejímu zaslání do datové schránky.

59. Dále je žalobcem namítáno, že správce daně nestanovil a neuvedl žádnou míru průkaznosti důkazů například 60 %, 80 % a rovněž neuvedl, s jakou limitní nejnižší mírou průkaznosti důkazů pracoval. Dále správce daně požadoval po žalobci předkládání dalších důkazních prostředků a tím došlo k přerušování ustanovení § 5 odst. 3 daňového řádu.
60. Uvedenou námitkou se v napadeném rozhodnutí žalovaný zabýval v bodech 87 a 101, když s touto argumentací se soud zcela ztotožnil, neboť dle daňového řádu není povinnost stanovit v procentech konkrétní míru průkaznosti důkazů, neboť každý důkaz je hodnocen samostatně i v souvislosti s jinými důkazy. Rovněž nedůvodně je žalobcem argumentováno, že žádný důkaz nemůže prokázat skutečnost a vždy je nutné pracovat s mírou pravděpodobnosti důkazu, neboť předmětem dokazování není získat pravděpodobnost o tom, že se dodávka od deklarovaného dodavatele uskutečnila, či mohla uskutečnit, ale bylo jeho smyslem a cílem prokázat, zda k této dodávce došlo, prokázat tedy materiální podmínky pro vznik nároku na odpočet daně (srovn. rozsudek NSS 82/2011 – 137). Je rovněž nedůvodně namítáno žalobcem, že správce daně ho nutil předkládat řadu dalších důkazních prostředků, jestliže bylo povinností žalobce zajistit si takové důkazní prostředky, aby bylo jím prokázáno, že došlo k plnění deklarovanými daňovými subjekty a v deklarovaném rozsahu, tedy, aby předložil důkazní prostředky o souladu faktického stavu se stavem deklarovaným na daňovém dokladu. K porušení § 5 odst. 3 daňového řádu, tedy ze strany žalovaného nedošlo.
61. Dále žalobce namítá, že se žalovaný dopustil nepřijatelné marginalizace předloženého notářského zápisu ze dne 21. 9. 2020. V tomto notářském zápise svědek M.B. podal čestné prohlášení, ve kterém popsal spolupráci se žalobcem. Toto čestné prohlášení, které svědek učinil před notářem do notářského zápisu má však nižší důkazní sílu než svědeckou výpověď. Jde pouze o osvědčení.
62. Žalobce má za to, že žalovaný staví svůj závěr na zveličování rozporů v tvrzeních B. a T.. Tento názor žalobce není opodstatněný, a to s odkazem na bod 79 napadeného rozhodnutí, ve kterém žalovaný hodnotí výpověď pana B. a T., když učinil závěr, že rovněž tato vysvětlení jednatele žalobce neprokázalo, že by žalobce přijal předmětná zdanitelná plnění od Pure Size, Esatex Group a MBM GROUP. Žalovaný hodnotil vysvětlení jako rozporná, jak vyplývá z bodu 79, neboť pan B. k tvorbě cen uvedl, že stanovoval ceny za zakázku M.B., žalobce si přidal svou marži a tuto konečnou cenu nabídl zákazníkovi. Ovšem dle výpovědi T. to takto neprobíhalo, jestliže uvedl, že navrhoval, jaké peníze je za danou práci ochoten zaplatit, když se vycházelo z cen, za které zboží potenciálně může prodat tak, aby to bylo rentabilní pro BALTRO. Dále se rozcházela tvrzení pana B. a T. ohledně toho kolikrát proběhlo mezi nimi jednání. Rozhodné je, že na základě těchto výpovědí nebylo prokázáno přijetí deklarovaného plnění ani jeho rozsah. Z obsahu bodu 79 nevyplývá, že by došlo ke zveličování rozporů ohledně podání vysvětlení B. a T.
63. Dále žalobce namítá zmatečnost v postupu správce daně, neboť není jasné, zda byla prováděna daňová kontrola nebo správce daně postupoval dle § 109 zákona o dani z přidané hodnoty. Tato námitka byla žalobcem uplatněna i v rámci odvolacího řízení, když s touto námitkou za napadeném rozhodnutí žalovaný vypořádal v bodě 87. V souvislosti s tím soud upozorňuje na to, že v daném případě byla prováděna daňová

kontrola dle § 85 – 88 daňového řádu, proto zcela neopodstatněně je žalobcem poukazováno na § 109 zákona o dani z přidané hodnoty ohledně ručení příjemce zdanitelného plnění. Dle obsahu daňového spisu, u žalobce byla zahájena a následně i provedena daňová kontrola, kdy žalobce byl při ústním jednání seznámen s předmětem i s rozsahem daňové kontroly a byl seznámen i s výsledkem kontrolního zjištění. Ze zprávy o daňové kontrole nevyplývá, že by správce daně aplikoval na případ žalobce institut ručení příjemce zdanitelného plnění, proto je nepřipadný odkaz žalobce na ustanovení § 109 zákona o dani z přidané hodnoty, kde je upraven postup v případě, kdy příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň jiného plátce. V souvislosti s tím je pak nepřiléhavý odkaz žalobce na rozsudek NSS č. j. 8 Afs 112/2006 - 53, jestliže v tomto rozsudku není řešeno prokázání přijetí zdanitelných plnění ve smyslu § 71 a 72 zákona o dani z přidané hodnoty.

64. Nedůvodná je námitka žalobce, že rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť nebyl předložen úplný správní spis, zejména faktura č. 1600900178 od MBM Group s.r.o. a dále faktury uvedené na straně 14 napadeného rozhodnutí. K výzvě soudu žalovaný chybějící fakturu č. 1600900178 nepředložil, ovšem žalovaný při rozhodování z faktury, která není obsahem spisu nevycházel, když obsah uvedené faktury ani není mezi účastníky sporný, rovněž není sporu o tom, že byla žalobcem předložena. Za této situace je pak pro posouzení věci podstatné především to, že chybějící faktura nepředstavovala podklad pro závěr daňových orgánů, dle nichž žalobce neunesl své důkazní břemeno. Samotná faktura je pouze formálním dokladem uskutečněného zdanitelného plnění, přičemž jak již krajský soud shora uvedl, důkazní břemeno v této otázce přešlo v důsledku kvalifikovaně vyjádřených pochybností správce daně opět na žalobce. Pokud jde o čísla faktur uvedených na straně 14, jedná se zcela evidentně o písařskou chybu. Faktury se správným číslem jsou totiž obsahem spisu.
65. Zástupce žalobce v průběhu jednání namítl porušení § 77 s. ř. s. a zásady rovnosti účastníků. Poté co bylo jednání přerušeno, aby zástupce žalovaného měl možnost ve spisu ověřit, zda shora uvedená faktura ve spisu skutečně chybí, a zástupce žalobce odešel na chodbu před jednací sál (dveře zůstaly otevřeny), totiž člen senátu M.H., učinil poznámku, že chybějící fakturu by hypoteticky bylo možno získat od pracovníků FÚ v Č. Budějovicích, jak se mu již dříve podařilo v jiné daňové věci jiného daňového subjektu. Tuto námitku soud považuje za neopodstatněnou v případě, že se jednalo pouze o technickou radu, přičemž předmětná chybějící faktura ani nebyla považována za podstatnou při rozhodování, jestliže došlo k přenosu důkazního břemene, a faktura tedy nebyla rozhodujícím důkazem. Námitka je pak nedůvodná tím spíše proto, že dotaz na FÚ v Č. Budějovicích a případnou výzvu k předložení chybějící listiny mohl učinit sám krajský soud, pokud by se ukázalo, že chybějící faktura je pro rozhodnutí ve věci nezbytná. Krajský soud totiž není při zjišťování skutkového stavu vázán důkazními návrhy (srov. § 52 odst. 1 a § 77 odst. 2 s. ř. s. a dále například též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004-89, č. 618/2005 Sb. NSS, a ze dne 28. 3. 2007, čj. 1 As 32/2006-99, č. 1275/2007 Sb. NSS).

#### **Závěr a náklady řízení**

66. Soud proto dospěl k závěru, že žaloba důvodná není, a proto ji podle 78 odst. 7 s.ř.s. jako nedůvodnou zamítl.

67. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením vznikly před soudem nezbytné náklady důvodně vynaložené nad rámec běžné úřední činnosti. Z toho důvodu žalovanému soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

#### **Poučení:**

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

České Budějovice 11. ledna 2023

Mgr. Helena Nutilová v. r.  
předsedkyně senátu