



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců JUDr. Davida Krysky a Mgr. Věry Pazderové, LL.M., M.A., ve věci

žalobkyně: **OK Stavby s.r.o.**, IČO 26763982
sídlem Mělnická 73/106, 277 11 Libiš
zastoupena advokátem JUDr. Petrem Vaňkem
sídlem Na Poříčí 1041/12, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 7. 2021, č. j. 27118/21/5300-22441-708656,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) dodanou dne 16. 9. 2021 do datové schránky soudu domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 7. 2021, č. j. 27118/21/5300-22441-708656 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím žalovaný na základě jejího odvolání změnil následující rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“):

- dodatečný platební výměr ze dne 4. 10. 2019, č. j. 4554080/19/2117-50524-204043, jímž byla žalobkyni za zdaňovací období červenec 2016 doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 301 980 Kč a uloženo penále ve výši 60 396 Kč;
 - dodatečný platební výměr ze dne 7. 10. 2019, č. j. 4554298/19/2117-50524-204043, jímž byla žalobkyni za zdaňovací období srpen 2016 doměřena DPH ve výši 1 530 200 Kč a uloženo penále ve výši 306 040 Kč;
 - dodatečný platební výměr ze dne 4. 10. 2019, č. j. 4554320/19/2117-50524-204043, jímž byla žalobkyni za zdaňovací období září 2016 doměřena DPH ve výši 450 266 Kč a uloženo penále ve výši 90 053 Kč;
 - platební výměr ze dne 4. 10. 2019, č. j. 4554635/19/2117-50524-204043, jímž byla žalobkyni za zdaňovací období listopad 2016 vyměřena DPH ve výši 529 581 Kč; a
 - platební výměr ze dne 4. 10. 2019, č. j. 4554756/19/2117-50524-204043, jímž byla žalobkyni za zdaňovací období prosinec 2016 vyměřena DPH ve výši 675 130 Kč,
- a to tak, že za červenec 2016 zůstala výsledná částka DPH a penále beze změny, za srpen 2016 byla doměřena DPH ve výši 236 880 Kč a uloženo penále ve výši 23 054 Kč, za září 2016 byla doměřena DPH ve výši 236 880 Kč a uloženo penále ve výši 23 054 Kč, za listopad 2016 byl namísto vyměření daňové povinnosti snížen nadměrný odpočet na částku 578 329 Kč a za prosinec 2016 na částku 293 752 Kč.

Obsah žaloby

2. Úvodem žaloby žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 27. 3. 2012, č. j. 2 Afs 60/2011-94, a nálezy Ústavního soudu (dále jen „ÚS“) ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07, a ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08. Z nich dovozuje, že při vystavování a přijetí daňových dokladů je třeba chránit dobrou víru daňového subjektu. Nelze jí klást k tíži neověření skutečností, které ověřit nelze a které nejsou obchodní neopatrností.
3. Žalobkyně rozporuje skutkové závěry žalovaného ohledně dodavatelů OberBau Servis s.r.o. (dále jen „OberBau“) a Sturges Stav s.r.o. (dále jen „Sturges“). Má za to, že splnila důkazní povinnost podle § 82 odst. 3 a § 86 odst. 3 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 30. 6. 2017 (viz čl. XI bod 1 zákona č. 170/2017 Sb.; dále jen „daňový řád“), prokázala přijetí zdanitelných plnění pro svou ekonomickou činnost a předložila bezvadné daňové doklady, zatímco správce daně nesplnil důkazní povinnost podle § 92 odst. 2 a 5 písm. c) daňového řádu. Proto žalovaný nesprávně aplikoval hmotněprávní úpravu § 73 odst. 1 písm. a) daňového řádu a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2016 (dále jen „zákon o DPH“), když zpochybnil vydané doklady dodavatelů. Žalobkyně přitom prokázala, že přijatá plnění použila pro svou ekonomickou činnost, a proto jí měl být uznán nárok na odpočet DPH.
4. Ve vztahu k oběma zmíněným dodavatelům žalobkyně shodně zdůrazňuje, že všichni svědci potvrdili spolupráci se žalobkyní na veškerých akcích, tedy akce se uskutečnily a žalobkyně použila přijatá zdanitelná plnění na svou ekonomickou činnost. To ani žalovaný nezpochybňuje.
5. K závěru žalovaného, že uváděná vozidla nemohla uskutečnit dopravu za dodavatele OberBau, žalobkyně zdůrazňuje, že neodpovídá za provozování a evidenci vozidel dodavatele. Jen převzala informaci od dodavatele, přičemž na velkých stavbách je nesoulad evidence běžný. Podstatné je, že spolupráci potvrdil jednatel OberBau V. P. Není důležité,

zda se jednatel účastnil prací, protože sjednal celý obchod s jejím zástupcem R. F. Konkrétní úkoly dodavatele na stavbách činil Se. C., který potvrzoval výkazy práce. V. P. potvrdil, že se přeprava uskutečnila vozidly SCANIA a MAN. V odst. 63 odůvodnění napadeného rozhodnutí navíc žalovaný uznal, že svědek uvedl pravdu. Zpráva o daňové kontrole ani napadené rozhodnutí přitom neodůvodňují, jak byla prověřena daňová povinnost u dodavatele. Dodavatel uvedl uskutečněná zdanitelná plnění pro žalobkyni v kontrolních hlášeních a daňových přiznáních, což žalovaný nezpochybňuje. Irelevantní je podle žalobkyně i to, že mezi přijatými daňovými doklady dodavatele OberBau nefigurují doklady na přepravu materiálu. Žalobkyně to nemohla ani vědět, ani ovlivnit.

6. Ohledně dodavatele Sturges žalobkyně zdůrazňuje, že v rozporu se závěry v odst. 140 odůvodnění napadeného rozhodnutí nemůže jít k její tíži, že není kontaktní jednatel dodavatele R. J. (odkazuje na nálezy ÚS ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, a ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07). V této situaci měl žalovaný vyslechnout likvidátorku dodavatele JUDr. Věru Sedloňovou, Ph.D. Žalobkyně proto navrhuje provést důkaz jejím výslechem v soudním řízení. Nesprávný má být přitom závěr žalovaného, že osvědčení formálního zaúčtování daňových dokladů dodavatelem by nestačilo k prokázání tvrzení žalobkyně. Toto zúčtování ostatně správce daně ani žalovaný nikdy nezpochybnili.
7. S ohledem na § 92 odst. 2 daňového řádu přitom byly podle žalobkyně orgány finanční správy povinny u Sturges provést totožnou kontrolu jako u dodavatele OberBau, což ale neučinily. Vzhledem k nezvěstnosti jednatele R. J. jiná možnost nebyla. Podle žalobkyně je dále irelevantní, že na akci Kojetice pracovala i LINELA Group s.r.o. (dále jen „LINELA“), na zakázce totiž běžně pracuje více subdodavatelů.
8. V závěru pak žalobkyně namítá, že žalovaný porušil princip neutrality DPH ve smyslu směrnice Rady EU 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“). V případě dodavatelů nebyly zpochybněny jejich výstupy vůči žalobkyni, zatímco vstupy u žalobkyně zpochybněny byly (zde odkazuje na nález ÚS ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08). U OberBau přitom proběhlo daňové řízení. U Sturges pak žalovaný měl daňovou kontrolu provést.

Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobkyně

9. Žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí a navrhl, aby byla žaloba jako nedůvodná zamítnuta. Pokud jde o dodavatele OberBau, s jeho namítanou odpovědností za evidenci provozovaných vozidel se vypořádal v odst. 42 napadeného rozhodnutí. Za provoz vozidel skutečně odpovídá dopravce, nicméně povinnost prokázání okolností plnění tíží žalobkyni. Ta měla shromažďovat důkazy, že k přepravě materiálu došlo, jak je tvrzeno. Předložila však pouze soupisy práce a dodací listy. Z nich nelze osvědčit uskutečnění přepravy tak, jak je deklarováno. Podrobnosti viz odst. 43 až 59 napadeného rozhodnutí. Ohledně svědka P. žalovaný odkázal na odst. 60 až 63 napadeného rozhodnutí. Výpověď svědka, který se nezúčastnil akcí, nelze považovat za věrohodnou. Např. svědek uvedl, že přepravní služby byly provedeny vozidly SCANIA a MAN, první vozidlo však bylo po havárii nepojízdné a druhé bylo prokazatelně užíváno jiným subjektem (viz odst. 41 napadeného rozhodnutí). Svědek dle svého vyjádření s F. domlouval pouze cenu, konkrétní okolnosti plnění nesdělil.
10. Žalovaný uvedl, že svědci (M. M., Ing. R. M., Ing. G. T., S. K., Mgr. P. O., Š. K.) nebyli s to potvrdit spolupráci žalobkyně s dodavatelem OberBau, kterého neznali. Jejich povědomí, že žalobkyně pracovala na stavbách, není (na rozdíl od uskutečnění plnění) zásadní pro přiznání nároku na odpočet daně. Dodavatel OberBau za předmětná zdaňovací období vykázal

nízkou daňovou povinností (odst. 31 napadeného rozhodnutí). Předložil doklady vystavené pouze žalobkyni a společnosti OK Dlažby, a to bez vysvětlení. Nebylo tedy možné ověřit, zda byla vykázána plnění uskutečněna tak, jak je deklarováno. Vzhledem k předložení jen některých dokladů nebylo možné ověřit správnost vykázané daňové povinnosti. Žalovaný podotkl, že předmětem daňového řízení byly daňové povinnosti žalobkyně, nikoliv OberBau. Žalobkyni nejsou kladeny k tíži případné nedostatky účetnictví dodavatele. Ani případný soulad údajů v kontrolních hlášeních žalobkyně a dodavatele ale není způsobilý odstranit pochybnosti správce daně. Deklarace daně vyplývá z povinnosti tvrzení daňového subjektu podle § 135 odst. 1 a 2 daňového řádu, případně kontrolního hlášení podle § 101c odst. 1 zákona o DPH. Deklarace neznamena soulad se skutečností. Kontrolní hlášení je jen tvrzením daňového subjektu. Nezbyvá než trvat na povinnosti plátce prokázat oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně (§ 72 a násl. zákona o DPH).

11. K rozsudku NSS ze dne 27. 3. 2012, č. j. 2 Afs 60/2011-94, žalovaný uvedl, že na rozdíl od tamní věci nelze mít za to, že žalobkyně jednala v dobré víře. S odkazem na odst. 90 napadeného rozhodnutí uvádí, že žalobkyně neprokázala uplatnění nároku na odpočet v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH. Nebyla v dobré víře, že zdanitelná plnění fakticky přijala od OberBau a Sturges. Správce daně formuloval pochybnosti ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 11. 4. 2019, na které žalobkyně reagovala až v podání ze dne 8. 4. 2021 v návaznosti na kontrolní zjištění ze dne 22. 3. 2021. Teprve zde navrhla výslech svědka J., kterého nebylo možné dohledat (viz odst. 137 až 140 napadeného rozhodnutí). Nález ÚS ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, a ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07, také nejsou přílehlavé, protože v tamních případech předkládaly daňové subjekty relevantní důkazy a nebyly zjištěny nedostatky.
12. Žalovaný setrvává na názoru, že svědecká výpověď likvidátorky OberBau je nadbytečná, neboť by nebyla s to dosvědčit uskutečnění plnění (odst. 136 napadeného rozhodnutí). Žalovanému není jasný význam slov „*učinit stejnou kontrolu jako u dodavatele OB*“, nicméně má za to, že oba dodavatelé byly prověřeni v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu.
13. Míří-li žalobkyně námitkou o společnosti LINELA a její účasti na akci Kojetice na daňové doklady č. 161101294 (č. F2016/598) a č. 161101339 (č. F2016/642), pak žalovaný shledává její účast za plně relevantní pro daňové řízení. Práce v období od 14. 11. 2016 do 30. 11. 2016 prokazatelně provedla subdodavatelsky LINELA (viz odst. 151 až 158 napadeného rozhodnutí), přičemž ze žalobkyní předložených podkladů vyplývají nesrovnalosti týkající se deklarovaných plnění od dodavatele Sturges. Proto panují pochybnosti o jejich faktickém uskutečnění.
14. V případě plnění obou dodavatelů je dle žalovaného zásadní otázka, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno. V napadeném rozhodnutí žalovaný podrobně popsal, proč důkazní břemeno nebylo uneseno. Důkazní břemeno prokázání nároku na odpočet daně není jen záležitostí dokladovou, je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním. Správce daně musí prokázat pochybnosti [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], čímž přeneše důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, který je povinen prokázat, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění a zda se tak stalo v deklarovaném rozsahu. Žalobkyně důkazní břemeno neunesla, a proto jí byl odepřen uplatněný nárok na odpočet daně. S odkazem na odst. 88 a 89 napadeného rozhodnutí žalovaný připomíná, že je na žalobkyni, aby nad rámec běžných obchodních potřeb shromažďovala důkazy prokazující uskutečnění plnění tak, jak je deklarováno. Významná je existence auditní stopy (rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2016, č. j. 5 Afs 99/2015-106).

15. Důkazní břemeno bylo ze strany správce daně přeneseno výzvou k prokázání skutečností ze dne 11. 4. 2019 vydanou za účelem prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a § 73 zákona o DPH. Na pochybnosti žalobkyně reagovala až v návaznosti na kontrolní zjištění podáními ze dne 26. 6. 2019 a ze dne 22. 7. 2019. Nepředložila takové důkazní prostředky, které by byly s to prokázat její tvrzení. V průběhu odvolacího řízení byla s neprovedením navržených důkazních prostředků seznámena hodnocením důkazních prostředků ze dne 22. 3. 2021 a ze dne 8. 6. 2021. Ani přes vyjádření ze dne 8. 4. 2021 a 1. 7. 2021 žalobkyně důkazní břemeno neunesla.
16. K námitce, že byla porušena zásada neutrality DPH, žalovaný s odkazem na odst. 23 a 24 odůvodnění rozsudku NSS ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018-24, zdůraznil, že pokud jde o různé daňové povinnosti odlišných daňových subjektů, má správce daně pravomoc posoudit u každého případu skutkové okolnosti samostatně. Skutkové závěry z jiného daňového řízení nemohou vyvolat legitimní očekávání. Jakkoliv může být skutkový základ totožný, jedná se o samostatná daňová řízení, jejichž výsledek závisí na aktivitě účastníka řízení. Může nastat situace, že některý daňový subjekt unese důkazní břemeno a jiný ne (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2013, č. j. 9 Afs 34/2012-40). Zásadní je, že žalobkyně neprokázala tvrzení o deklarovaných přijatých zdanitelných plněních, z nichž uplatnila nárok na odpočet daně. Judikatura k principu neutrality DPH vyžaduje, aby byl odpočet DPH na vstupu přiznán, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly formálním požadavkům [odst. 44 rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 26. 4. 2018 ve věci C-81/17 *Zabrus Siret*]. V projednávaném případě podmínky nároku na odpočet splněny nebyly, přičemž žalovaný odkazuje na rozsudek NSS ze dne 17. 7. 2014, č. j. 7 Afs 82/2013-34.
17. Dne 31. 3. 2022 žalobkyně v replice zdůraznila, že unesla své důkazní břemeno. Ve vztahu k dodavateli OberBau předložila soupisy práce a dodací listy, čímž prokázala uskutečnění zdanitelného plnění. Způsob dopravy nemusí z dokladů plynout. Svědek P. potvrdil spolupráci dodavatele se žalobkyní. Uvedl omylem jiná vozidla, než jaká byla použita, což je po takové době možné. Svědky C. orgány finanční správy nevytěžily. Svědci M., K., T., O. a K. potvrdili nejen, že žalobkyně přijatá plnění použila pro svou ekonomickou činnost, ale někteří i výslovně potvrdili, že žalobkyně služby zajišťovala subdodavately, což je běžné. Soulad kontrolních hlášení žalobkyně a dodavatele dokládá, že žalobkyně plnění přijala. Žalobkyně tedy přijetí plnění prokázala a byla v dobré víře, že se tak stalo od dodavatele OberBau.
18. K dodavateli Sturges žalobkyně zdůraznila, že vzhledem k datu zahájení daňové kontroly nemůže jít k její tíži, že byl v průběhu kontroly svědek nekontaktní. Doklady předložené likvidátorkou svědčí o tom, že je dodavatel řádně zaúčtoval a měl za to, že zdanitelná plnění proběhla. Že na zakázce Kojetice pracovala i společnost LINELA, je dle žalobkyně irelevantní. Na zakázce běžně pracuje více subdodavatelů. Nevznikla tím žádná nesrovnalost.

Obsah správního spisu a napadeného rozhodnutí

19. Žalobkyně ve svých daňových přiznáních k DPH vykazovala nadměrné odpočty, a to za červenec 2016 ve výši 873 333 Kč, za srpen 2016 ve výši 1 140 837 Kč, za září 2016 ve výši 1 335 974 Kč, za listopad 2016 ve výši 1 311 584 Kč a za prosinec 2016 ve výši 652 242 Kč.
20. Správce daně žalobkyni dne 15. 12. 2016 vyzval k odstranění pochybností ve vztahu k daňovému přiznání za říjen 2016 s tím, že má pochybnost zejména o tom, zda byla přijatá

zdanitelná plnění použita k ekonomické činnosti, a žádal o vysvětlení nárůstu přijatých zdanitelných plnění a o doložení, že byla skutečně přijata a že byla či budou využita k ekonomické činnosti. Dne 30. 1. 2017 pak správce daně zahájil daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období listopad 2016. Při té příležitosti zástupkyně a externí účetní žalobkyně k dotazům správce daně sdělila, že žalobkyně provádí zejména stavební činnosti, převážně v pozici subdodavatele. Přijaté faktury účtárna po zaúčtování předává stavbyvedoucím k odsouhlasení a poté jsou vráceny do účtárny. Mezi největšími dodavateli jmenovala i OberBau, která převážně dopravovala materiál, a Sturges, která dodávala stavební práce. S nimi byla spolupráce navázána v roce 2016 poté, co žalobkyně ukončila spolupráci s předchozím subdodavatelem, protože nekomunikoval s finančním úřadem. Při zahájení daňové kontroly za prosinec 2016 dne 1. 3. 2017 účetní doplnila, že s OberBau a Sturges nejsou uzavírány smlouvy, ale jsou sepisovány jen objednávky. OberBau zajišťovala odvoz, popř. dovoz materiálu pro akce Aupark, Dobrovice, Veltrusy a Úžice, Sturges poskytovala stavební, resp. zemní a pomocné práce na akcích Kojetice, Počernice, Zlončice a Aupark. Dne 10. 3. 2017 byl ukončen postup k odstranění pochybností ve věci DPH za říjen 2016 a namísto něj byla zahájena daňová kontrola.

21. Žalobkyně postupně předložila jednotlivé účetní doklady a související listiny. Správce daně si vyžádal od odběratelů mj. stavební deníky. Obec Zlončice předložila stavební deník, v němž je opakovaně uváděna Sturges. Dne 18. 7. 2017 správce daně vyzval žalobkyni k prokázání dalších skutečností. Mj. ve vztahu k fakturám a doprovodným dokladům od OberBau požadoval prokázat, zda předmětem dodávek byla uváděná zemina, podorničí, beton, recyklát, resp. živice, nebo jejich doprava, jaký je původ materiálu, odkud a kam (na jakou adresu), kým a jak, jakým vozidlem a proč byl materiál převážen, kdo a jak materiál nakládal a kdo uskutečnění přepravy potvrzoval. Ve vztahu k fakturám a dokladům od Sturges pak správce daně požadoval doložit přehled odpracovaných hodin s uvedením počtu pracovníků v jednotlivých dnech a soupis provedených prací. Dále též žádal o předložení evidence všech zakázek z pohledu nákladů a výnosů a údaje o stavebním technikovi pro jednotlivé zakázky.
22. Žalobkyně k dotazům ve dnech 18., 27. a 28. 9. a 11. 10. 2017 písemně sdělila, že pokud jde o recyklát, fakturován byl odvoz odpadu (betonových a živichných ker) z deponie společnosti DAP, a.s., (dále jen „DAP“) na recyklační středisko, kde z něj byl vyroben recyklát využitelný na stavbách např. jako alternativa ke štěrku. Původcem větší části odpadu je DAP, menší část odpadu, jenž byl po dohodě s DAP o poskytnutí prostorů k dočasnému uložení na deponii navezen ze staveb Knovíz a Staromodřanská rezidence, pochází od žalobkyně. Dopravu dopravci potvrzoval pan F. na základě vzájemně odsouhlasených podkladů se společností DAP a nakládku zajišťoval nakladač na deponii obsluhovaný patrně zaměstnancem DAP. K tomu žalobkyně doložila vlastní fakturu vydanou pro společnost DAP. Jiná faktura od OberBau se pak týkala přepravy odpadu z deponie Úžice z důvodu docházející kapacity deponie. Odpad nakládal nakladačem pan K., který též jako obsluha váhy recyklačního střediska po zvážení potvrzoval dodací listy. Registrační značky vozidel ale nebyly evidovány. K tomu žalobkyně přiložila sérii fotografií materiálů a nakladače z deponie. Pokud jde o zeminu, OberBau poskytovala dopravní služby a převážela se zemina z deponie v Dobrovicích, kde byla naložena bagrem CAT 321, na tamější stavbu, kde se použila k terénním úpravám a sanaci podloží obslužných komunikací u železniční stanice. Na základě průměru tří kontrolních vážení nákladu 10 lžic došlo k obchodní dohodě, že se na vozidla bude nakládat právě 10 lžic a že to odpovídá váze 16 t. Přepravu potvrzoval stavební technik S. F. K tomu žalobkyně doložila fotodokumentaci akce Dobrovice a

smlouvy o dílo se společností SWIETELSKY Rail CZ s.r.o. (dále jen „Swietelsky Rail“). Další faktury se týkaly dopravy podorničí (hrubého výstupu recyklované zeminy o frakci 0-25) vytěžené při realizaci hrubých terénních úprav ve Veltrusech a tříděné na nedaleké deponii a dále dopravy recyklátu ze starého vybouraného betonu, který byl na stavbu ve Veltrusech dovezen z recyklačního střediska v Úžicích. V těchto případech materiál nakládal nakladačem Š. K. a s ohledem na nosnost nákladního vozidla bylo dohodnuto, že jedna otoč bude účtována jako 30 t. Dopravní služby potvrzoval na stavbě S. F. Akce Veltrusy byla prováděna pro firmu Stanislav Kohout K&K KVALITE, k čemuž žalobkyně dokládala fotodokumentaci stavby, objednávky jejího odběratele a protokoly z kontrolních prohlídek stavby včetně rozhodnutí o povolení zvláštního užívání komunikace. Další sada faktur se týká dopravy betonového recyklátu vyrobeného recyklací starého vybouraného betonu, popř. dopravy šterkopísku vytěženého na stavbě Aupark, které byly převezeny za účelem recyklace na deponii na letišti v Hradci Králové a odtud pak na stavbu Aupark za účelem sanace podloží, zásypů rýh, šachet, jam apod. Nakládku prováděly pracovní stroje obsluhované panem M. a panem S. na nákladní vozidla o nosnosti 30 t, z čehož bylo odvozeno, že jedna otoč bude účtována po 30 t, v případě jedné faktury s ohledem na nakládku menším pracovním strojem ve složitějších prostorových podmínkách znemožňujících plné naložení pak bylo dohodnuto, že bude otoč účtována po 16 t. Uskutečnou přepravu potvrzoval R. F. dle informací od posádky při nakládce. Žalobkyně dodala, že disponuje jen jedním větším dopravním prostředkem, není v dopravě soběstačná, a proto si až 80 % práce objednáva od subdodavatelů. Zde žalobkyně přiložila smlouvu o dílo se svým odběratelem, objednávky odběratelů a předávací protokol týkající se stavby Aupark spolu s fotodokumentací stavby a deponie.

23. K fakturám od Sturges žalobkyně sdělila, že jí tento dodavatel dodal pracovníky na pracovní činnost z důvodu, že žalobkyně neměla dostatek vlastní pracovní síly. V případě, kdy byl doložen počet pracovníků s počtem odpracovaných hodin, to bylo proto, že šlo o práce, které nebylo možné zařadit do úkolu. Tam, kde činnost bylo možné zařadit do úkolové práce, žalobkyně počet lidí a hodin nesledovala, ale stavební technik D. M. kontroloval provedené dílo a potvrdil je v soupise provedených prací, načež následně pan F. dílo převzal. Oba dokumenty pak byly podkladem pro fakturaci. Odpracované hodiny, které pro žalobkyni nebyly podkladem pro fakturaci, potvrzoval stavební technik žalobkyně proto, že Sturges na staveništi neměla vedoucího pracovníka. K tomu žalobkyně přikládala fotodokumentaci z akcí Kojetice, Barrandov a Modřany a hlášení o odstranění závady v Počernicích, tedy z míst kde práce měly probíhat, a dále smlouvy o dílo s odběrateli žalobkyně. U Sturges žalobkyně objednala z důvodu nedostatečné kapacity vlastních zaměstnanců i práce spojené s akcí Aupark, jejichž rozsah a cena byla dohodnuta na začátku prací při místním šetření. Na základě potvrzené objednávky Sturges dojednané práce vykonala a po převzetí je vyfakturovala. Žalobkyně práce převzala s opožděním z důvodu zdravotních problémů a časové tísně R. F. I zde žalobkyně dokládala stejné listiny a fotodokumentaci jako u dodávek Oberbau na stavbu Aupark.
24. Následně dne 5. 11. 2018 správce daně zahájil daňovou kontrolu DPH i za zdaňovací období červenec až září 2016. Žalobkyně předložila stejně jako v případě dříve zahájených daňových kontrol související daňové doklady s přílohami. V případě dodavatele OberBau se jednalo o faktury, k nimž byl vždy připojen tištěný soupis prací zachycující jméno stavby, objem přepravy v tunách v rozlišení na zeminu, šterkopísek, betony (recyklát) a živice v jednotlivých dnech měsíce s ujednanou cenou, označení řidiče a SPZ vozidla (ve všech případech buď „K. X“, nebo „K. X“) a razítko žalobkyně s podpisem. Dále byly zpravidla

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

připojeny i rukou psané měsíční evidence s totožným obsahem, kde množství bylo čárkováno za jednotlivé jízdy, a vždy též objednávky žalobkyně udávající množství, druh materiálu a jednotkovou cenu přepravovaného materiálu (někdy i se jménem stavby) potvrzované razítkem a podpisem žalobkyně i OberBau, a to vždy přesně na to množství, jež bylo následně i vykázáno a vyfakturováno. Vždy je též připojen výpis z údajů o dodavateli z evidence finanční správy. V případě dodavatele Sturges byly předloženy faktury, k nimž byla vždy připojena objednávka na stavební, pomocné, úklidové, dlaždicové a zednické práce s označeným místem výkonu prací potvrzená razítka a podpisy za žalobkyni i za Sturges na předpokládaný finanční rozsah prací odpovídající přesně částce faktury, dále shodně potvrzený předávací protokol, deklaruující převzetí prací dle objednávky bez zjevných vad a nedodělků, soupis provedených prací specifikující provedené práce, jejich množství, jednotkovou cenu a cenu celkem potvrzený razítkem a podpisem žalobkyně a konečně rukou psaný přehled odpracovaných hodin v jednotlivých dnech měsíce uvádějící místo stavby, počet pracovníků, někdy i jejich křestní jména, a též počet odpracovaných hodin, jenž byl doplněný u každého dne též podpisem stavbyvedoucího.

25. Správce daně si postupně od odběratelů žalobkyně vyžádal stavební deníky a další doklady k jednotlivým zakázkám a od provozovatelů vozidel SPZ X a X a Ředitelství silnic a dálnic si vyžádal údaje o provozu těchto vozidel. Od české informační agentury životního prostředí CENIA si též vyžádal hlášení žalobkyně o nakládání s odpady. Správce daně též provedl místní šetření v místě jednotlivých staveb, z nichž pořídil úřední záznamy s fotodokumentací. Vůči žalobkyni směřoval ještě další výzvy k prokázání skutečností ve dnech 16. 1. a 11. 4. 2019. V reakci na ně žalobkyně mj. sdělila, že ve stavebním deníku je společnost Sturges zkráceně označována jako Vasyl.
26. Dne 4. 3. 2019 správce daně po předchozím vyrozumění žalobkyně, jež se výslechu nezúčastnila, vyslechl svědka V. P., společníka a jednatele OberBau v době od 17. 6. 2015 do 27. 2. 2017, který sdělil, že OberBau pro žalobkyni převážela suť, štěrk, hlínu a písek, dělala se železniční dráha, svědek si pamatuje, že se vozil štěrk v Hradci Králové na letiště a také na železniční koleje vedle D8, celkem byly asi tři nebo čtyři akce. On jen domluvil práci a řešil finance a přijaté objednávky. Jinak ale s odběrateli i dodavateli jednal jeho zaměstnanec S. C., na nějž posléze společnost OberBau (i s doklady) převedl. Už ho asi rok neviděl. Ten najímal auta a byl na stavbách, kde domlouval s mistry, co konkrétně budou dělat. Svědek mu dával peníze v hotovosti a on pak platil, komu potřeboval. Společnost měla 10-12 ukrajinských a moldavských zaměstnanců, neměla ale nákladní auta. Ty pronajal pan C., svědek ani neví od koho, asi to byla SCANIA nebo MAN. Jezdily pro ně pořád dva kamiony, každé auto bylo kolem 30 t. Svědek dojednal cenu, která byla stanovena od tuny a kilometru, každé zboží mělo jinou cenu. Auta se vážila, svědek neví ale kde, byl u toho pan C.. Ten měl i telefonní kontakt na řidiče, které zajistila firma, která poskytla auta. Pracovalo a fakturovalo se na základě objednávek, které žalobkyně posílala na firemní e-mail, svědek si přitom nepamatuje, že by se žalobkyní byla uzavřena smlouva. Svědek s pomocí externí účetní a na základě podkladů od pana C. dělal faktury. Platby šly na účet. Poskytnutou přepravu přebírali mistři žalobkyně ve výkazech, za OberBau rozsah kontroloval pan C., svědek to ověřoval jen podle objednávek. Tabulky s počtem přeprav, které jsou připojeny k fakturám, a to vyplněné na počítači i ručně, vystavoval pan C..
27. Následně dne 17. 6. 2019 byla žalobkyně seznámena s výsledkem kontrolních zjištění, v rámci nějž správce daně navrhl žalobkyni mj. neuznat nárok na odpočet uplatněný na základě 34 přijatých faktur od OberBau a 13 faktur od Sturges. Nárok neuznal z důvodu, že

nebylo prokázáno uskutečnění přijatých plnění. Doložené objednávky zcela nereálně předpovídaly na korunu přesně výši budoucí faktury, práce byly vykázány a fakturovány v době, kdy již předmětné stavby byly dokončeny, nákladní vozidla, jež měla dle výkazů provádět přepravu, byla v dané době buď nepojízna po havárii, nebo dle knihy jízd a evidence mýtných bran jezdila jinde či stála, v řadě případů ale ani SPZ vozidla nebyla zachycena, ačkoliv v případě jiných dodavatelů dopravy je ve výkazech vždy uvedena, nebylo prokázáno, jak byl přepravovaný náklad zvážen, objem přepravovaného materiálu neodpovídá tvrzené kapacitě vozidel, ale pro dosažení částky byla zpravidla nutná přeprava částečně naloženého vozu, dopočtená cena přepravy vychází řádově vyšší než u jiných dodavatelů dopravy, zaměstnanci Sturges nefigurovali na seznamech proškolených zaměstnanců či zaměstnanců s povolením se pohybovat v prostoru dráhy, dodávky materiálů ani zaměstnanci Sturges buď nebyli zachyceni ve stavebních denících, nebo pokud ano, byly takové stavební deníky s ohledem na přerušené číslování stran a jejich dodatečné vyžádání patrně účelově dopsány. Údajně přepravované množství materiálu také neodpovídá (přesahuje) množství fakturované odběratelům žalobkyně. Tvrzené stroje a osoby, jež měly materiál nakládat, dle záznamů žalobkyně v danou dobu byly v provozu a pracovaly jinde, nebo měly volno. Také číslování faktur dodavatelů je zmatečné a neodpovídá posloupnosti dle data jejich vydání. Celkem tak správce daně navrhl za zdaňovací období červenec až prosinec 2016 zvýšit daňovou povinnost žalobkyně k DPH o 5 689 418 Kč.

28. Žalobkyně reagovala návrhem na doplnění dokazování výsledky statutárních orgánů či jiných osob spojených s odběrateli žalobkyně, kteří by měli potvrdit, že žalobkyně měla subdodavatele. Poukázala též na výpověď V. P., který za OberBau potvrdil realizaci dodávek, a případně navrhla jeho opakovaný výslech. Dne 17. 9. 2019 pak žalobkyně předložila podrobné vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, v němž mj. uváděla, že objednávky vystavovala zpětně na doporučení správce daně, který žalobkyni v jiných řízeních vytýkal, když fakturované dodávky dle skutečného rozsahu prací přesně neodpovídaly objednávkám. Za provoz svých vozidel odpovídají dopravci. Žalobkyni na místě nenapadlo kontrolovat SPZ vozidel, navíc žalobkyně zjistila, že dopravci někdy podvádějí, aby ušetřili na mýtném, a mění proto SPZ na vozidlech. Ceny za dopravu se mohou lišit i při cestě tam a zpět, jelikož nákladní vozidlo plně zatížené mnohdy nemůže jet stejnou trasou jako prázdné. Nákladní vozidla podléhají také dalším omezením a nemohou jet nejkratší cestou. Při výstavbě na železnici byl občas z důvodu odstavení vlaku uzavřen provizorní přejezd a i do blízkého místa se muselo jet dlouhou objížďkou. Naložení vozidel se lišilo i podle terénu, přičemž občas nemusí být vozidlo plně naložené i proto, že na místě již nezbyl materiál na plné naložení apod. Na ceně se podepisovalo i to, že v důsledku omezeného prostoru na železniční stavbě se muselo často několik set metrů couvat. V době, kdy je nedostatek pracovní síly a dopravců, se tomu musely přizpůsobit i ceny. V praxi nakládku neprováděl jeden stroj, ale využíval se ten bagr, který byl na místě. Na stavbě se vyskytují stroje mnoha různých dodavatelů a toto vzájemné vypomáhání se nevykazuje. Strojník bagru může být zachycen ve výkazech duplicitně, protože při zácviku nového strojníka se do výkazu píše strojník s oprávněním. Jinak si objem určovali odhadem řidiči a strojníci v návaznosti na to, co bylo naměřeno při kontrolním vážení. Vážení šterkodrti probíhalo již při třídění, protože společnost, která to při stavbě dráhy zajišťovala, měla váhu integrovanou jak v třídíči, tak i v nakladači. Počet pracovníků na stavbě je určován technickými potřebami, takže počet pracovníků na stavbě nemusí odpovídat počtu pracovníků proškolených na začátku. Povolení ke vstupu na dráhu potřebovali jen někteří

ze zaměstnanců, řada prací se odehrává mimo kolejistiště. Při slavnostním otevření stavby Aupark byl provizorně zbývající materiál a nepořádek odklizen a deponován za parkovacím domem a na jeho manipulační ploše, přičemž s jeho odvozem se započalo později. Protože v místě stavby byly dříve budovy a autobusové nádraží, jehož celá plocha byla zpevněna betonem, bylo na místě po nadrcení velké množství betonového recyklátu. Recyklovaný materiál z Úžic byl používán na stavbách a žalobkyně jej vnímala jako komoditu, a ne jako odpad, proto nebyl v hlášení o nakládání s odpady vykázán. Žalobkyně též specifikovala, kde se nachází deponie v Úžici a navrhla zde provést místní šetření.

29. Dne 25. 9. 2019 byla se žalobkyní projednána zpráva o daňové kontrole, v níž ve vztahu k dodávkám od OberBau a Sturges správce daně setrval na dosavadním stanovisku. Výsledky statutárních orgánů odběratelů žalobkyně odmítl, protože by nanejvýše mohly přinést potvrzení, že žalobkyně realizovala dodávky, ne však informace o tom, kdo dodával žalobkyni. Svědek P. také mnoho nevěděl a není důvod jej znovu vyslechnout. Vážení šterkodrti je nepodstatné, v daném případě šlo o dopravu zeminy. Řidiči nákladních vozů museli mít povolení ke vstupu do kolejistiště, řidiči jiného dodavatele žalobkyně je měli. Žalobkyně mění svá tvrzení, a dokonce potvrzuje, že objednávky antedatovala, tedy že předkládané doklady zkreslovala. Správnost podkladů s údaji o SPZ potvrdila svým razítkem a podpisem. V případě stavby Aupark nešlo jen o přepravu betonového recyklátu, a správce daně navíc zjistil, že prostory na letišti v Hradci Králové byly od 2. 9. 2016 používány způsobem, který tam znemožňoval navážení betonového recyklátu. Jestliže tvrzený bagrista zaučoval nového strojníka jinde, nemohl být na stavbě Aupark. Smlouva o dílo uzavřená s DAP i ceník hovoří o likvidaci odpadů, žalobkyně proto nemůže tvrdit, že na fakturách bylo uvedeno slovo odpad jen omylem. V každém případě se žalobkyně (i svou vinou) dostala v případě těchto dodávek do důkazní nouze a přijetí dodávek jen tvrdí, ale neprokazuje. Proto správce daně neuznal související nárok na odpočet. V návaznosti na to pak vydal ve dnech 4. a 7. 10. 2019 (dodatečné) platební výměry.
30. Žalobkyně se bránila podáním odvolání, v němž mj. namítla, že správce daně po ní požaduje prokázat přehnané detaily, aniž sám prokázal nedostatky prvotně předložené účetní dokumentace. Žalobkyně neobdržela žádnou informaci, že by její obchodní partneři snad neodvedli DPH do státního rozpočtu nebo že by byli pro správce daně nedůvěryhodní. Žalobkyně má za to, že vše potřebné prokázala, a nesouhlasila s tím, pokud správce daně odmítl doplnit dokazování jí navrženými svědky. Provedené výsledky svědků (i v souvislosti s jiným daňovým řízením) potvrdily spolupráci deklarovaných dodavatelů se žalobkyní, což vyplývá i ze zaplacení a použití přijatých zdanitelných plnění pro její ekonomickou činnost, správce daně však tato důkazy nereflektuje. Žalobkyně nenese žádnou odpovědnost za to, pokud OberBau uvedla v evidenci nesprávné SPZ vozidel. Ke stavbě Dobrovice žalobkyně navrhla provést důkaz ohledáním stavby, ke stavbě Aupark (deponie na letišti) pak předkládá letecké fotografie deponie ze dne 16. 9. 2016 a ze dne 20. 12. 2016, kde jsou v září vidět návozy a v prosinci upravená plocha pro parkování vozidel, vedle níž jsou nové návozy materiálu. Ve vztahu k dodávkám Sturges žalobkyně předkládá výpisy z účtu zachycující úhrady dodávek.
31. V odvolacím řízení byly do spisu připojeny protokoly o výsledku svědků pořízené v rámci daňové kontroly DPH týkající se zdaňovacího období duben 2017. Byl vyslechnut opět svědek V. P. za OberBau, který v podstatě zopakoval, že se žalobkyní spolupracovali na vícero stavbách, např. šlo o nějaké letiště u Hradce Králové či železnici v okolí Neratovic. Většinu věcí však řešil pan C., sám svědek na stavbách nebyl. V případě staveb Čelákovice a

Černíky zajišťovali přepravu zeminy a sutě vozidly (patrně Jumper) bez registračních značek, nakládku zajišťovala svými bagry žalobkyně. Svědek M. M. jakožto zaměstnanec (kontrolor kvality stavebních prací) S. R. v souvislosti se stavbou optimalizace železniční trati v Čelákovících mj. sdělil, že stavební deníky si vedl každý zhotovitel, veškeré deníky by pak měly být uloženy u hlavního investora. Zda měla žalobkyně subdodavatele, nevěděl. Všichni, kdo by pro ni pracovali, by stejně byli označeni logem žalobkyně. Na koordinačních poradách byl za žalobkyni S. F.. Bylo povinností jména subdodavatelů zaznamenávat do stavebních deníků, v praxi se to ale nedělá. Žalobkyně prováděla práce na železničním spodku, tj. zemní práce a odvodnění, a to řádově v objemu desetitisíců kubíků. Zemina se odvážela na skládku, realizovat mezideponie by bylo neekonomické. V reakci na pozdější dotaz žalobkyně ale připustil, že na stavbě mohlo být „takových mezideponií“ spoustu. Svědek S. F. uvedl, že je zaměstnancem žalobkyně a v Čelákovících dělal stavbyvedoucího. Žalobkyně tam měla své zaměstnance i subdodavatele, z nichž si vybavuje OberBau. Žalobkyně měla na stavbě bagry CAT 316 a 321 a IVECO 6x6 s vlastními řidiči, ostatní stroje (bagr CAT 313, IVECO 8x8 a dampry) byly pronajaté včetně řidičů. Přepravu zeminy v rámci mezideponie zajišťovaly dampry bez registrační značky, ze stavby na mezideponii pak vozy IVECO s SPZ. Nakládku a vykládku si zajišťovala žalobkyně svými bagry, zemina se na stavbě nevážila, ale evidovala dle projektu a kubatur, na mezideponii se množství ani vozidla neevidují. Svědek vedl stavební deník za žalobkyni, zaznamenával tam jména osob, někdy stačil jen jejich počet, v případě subdodavatelů název firmy, dále mechanizaci a vozidla (registrační značky se neuvádějí), vykonané práce a počasí. Každá osoba a stroj měly svůj výkaz práce, který kontroloval, ale ponechávaly si jej tyto osoby a vlastníci vozidel. S lidmi z OberBau, kteří jezdili na damprech na mezideponii, komunikoval jeho nadřízený R. F., jména nezná. Svědek J. Z., stavbyvedoucí žalobkyně na stavbě Černíky, uvedl, že vedl stavební deník za žalobkyni, do nějž už nyní zaznamenává jména zaměstnanců a subdodavatelů, tehdy se to ale ještě nepsalo. Firma OberBau mu nic neříká, jména zaměstnanců subdodavatelů neznal, pamatuje si jen nějakého V. a K. Na bagru 323 jezdil M., na dampru (35 t) V., na malém dampru (9 t) V., kterému se též říkalo „smrťák“. Někdy jezdilo IVECO (13 t) a pak najaté vozy TATRA. Mimo areál jezdily najatá vozidla TATRA a MAN.

32. Dále byli předvoláni svědci navrhovaní žalobkyní. R. J., jednateli Sturges, se nepodařilo předvolání doručit na adresu trvalého pobytu ani v roce 2020, ani v roce 2021, neboť se zásilky vrátily s tím, že je adresát neznámý. Policie ČR na dotaz sdělila, že se svědek na udané adrese nezdržuje a že se jí nepodařilo zjistit místo jeho současného bydliště. Likvidátorka Sturges správci daně sdělila, že na pana J. nemá žádný jiný kontakt. V evidenci České správy sociálního zabezpečení bylo ověřeno, že není ani nikde evidován jako zaměstnanec.
33. Svědek P. M. spřízněný s investorem stavby ve Veltrusích potvrdil, že žalobkyně v rámci výstavby řadových rodinných domů prováděla zemní práce jak před započítím výstavby, tak po dokončení hrubé stavby, což vyžadovalo odtěžení zeminy a následně její návoz. Žalobkyně též dělala chodníky, komunikace a parkovací stání, včetně návozu podsypového materiálu, betonových prefabrikátů a živice a jejich položení. Kromě toho v souvislosti s prodejem pozemku, na kterém byla skládka, žalobkyně vybagrovala do hloubky 1 metru a odvážela z pozemku zeminu smíšenou s komunálním odpadem a navážela a po vrstvách hutnila novou zeminu. Žádnou jinou firmu podílející se na zemních pracích než žalobkyni nezaznamenal, stejně jako nic nevěděl ani o tom, že by upravovala nezpevněné plochy u křížení s ulicí Fr. Šafaříka. Za žalobkyni jednal s R. F.. Investor stavby Veltrusy, svědek S. K., také potvrdil, že pro něj žalobkyně dělala zemní práce, komunikace a inženýrské sítě.

Jestli měla subdodavatele, nevěděl, nezajímal se o to. Žalobkyně pro něj dělala i jako pro fyzickou osobu nepodnikající v lokalitě U Luhu a U Střelnice. Taky pracovala v místě křížení s komunikací Fr. Šafaříka, kde se dělala nová asfaltka, žalobkyně dělala podbetonování. V případě rekultivace bývalé pískovny pak žalobkyně odbagrovala 120 až 140 cm do hloubky, odpad odvezla někam na skládku a následně se to dosypávalo novou zemínou a hutnilo.

34. Svědek M. M. měl na starosti dozor nad kvalitou v rámci akce zvýšení kapacity železniční trati v Dobrovicích za Swietelsky Rail a potvrdil, že na stavbě žalobkyně prováděla železniční spodek, což zahrnovalo zemní práce, odvodnění a úložné vrstvy pro svršek. Žalobkyně musela někde nakoupit štěrkokodrt, drť (v lomu), potrubí pro odvodnění a geotextílii. V těsné blízkosti stavby byly (mezi)deponie, tam se skladovala výkopová zemina, nové drtě a štěrkokodrtě, potrubí, nové a staré pražce, kolejnice a původní štěrky. Zemina se znovu nevyužívá, z deponie se odváží na skládku, která byla asi někde kolem Brodců. Jestli měla žalobkyně subdodavatele, svědek nevěděl a ani by to nepoznal, protože by na sobě měli vestu s logem žalobkyně. Žalobkyně měla určitě svůj bagr, kdo vozil, neví.
35. Svědek Mgr. P. O., generální a technický ředitel DAP, potvrdil, že v letech 2015-2017 pro ně žalobkyně likvidovala odpady, konkrétně zeminu, beton a živici. Žalobkyně si posílala svá auta, a to pouze na mezideponii U Krčského nádraží, kde měl DAP vlastní váhu i techniku k nakládce. Jezdilo se průběžně bez objednávek na základě rámcové smlouvy, vždy se zvažilo prázdné a potom plné vozidlo. Vážmistr DAP buď žalobkyni dopsal tonáž do jejího dokladu, nebo jí vydal váženku. Jednou měsíčně žalobkyně vyfakturovala množství a váženky už nedokládala, protože si to DAP zkontrolovala s vlastní evidencí. Evidence váženek i SPZ cizích aut DAP ale po 3 letech skartovává. Jestli žalobkyně využívala subdodavatele a zda jí patřila auta, svědek nevěděl, jméno OberBau mu nic neříkalo.
36. Dne 11. 8. 2020 proběhl v rámci mezinárodního dožádání na Slovensku výslech svědka R. M., bývalého vedoucího stavebního oddělení společnosti zajišťující stavbu Aupark, který však konkrétní informace o žalobkyni a jejích subdodavatelích nebyl schopen sdělit, odkázal v tomto směru jen na smlouvy a případně stavební dozor stavby. Potvrdil, že po otevření obchodního centra Aupark v listopadu 2016 se ještě odstraňovaly závady a nedodělky sepsané při předchozí kolaudaci, ale nebyl schopen je specifikovat. Jména OberBau a Sturges mu nic neříkala. K tomu, že objednávka na realizaci kabelovodu je datovaná až po kolaudaci uvedl, že důvod nezná, ale v praxi se to dělá např. z časových důvodů, aby stavba byla co nejdříve hotová, anebo protože se předem neví, jaký bude rozsah prací v zemi. Dále byl do spisu zařazen protokol o výslechu svědka S. J., který pracoval na stavbě Aupark pro společnost OK Dlažby. Ten mj. uvedl, že tam dělali silnice a komunikace, poslouchal pokyny stavbyvedoucího žalobkyně. Ke dni 8. 11. 2016, kdy vystavoval fakturu, už byly silnice a dlažby na chodnicích hotové, pak už na stavbě nepracoval. Zaměstnanci žalobkyně měli na stavbě buňku, stroje (velký bagr 315, Mecalac 6 a válec) zůstávaly v areálu, a pokud ví, tak auta a nářadí tam nezůstávaly. Dne 7. 12. 2020 byl dále vyslechnut svědek Ing. G. T., který byl projektovým manažerem stavby Aupark. Ten potvrdil, že žalobkyně na stavbě realizovala výkopové a zemní práce, zpevněné plochy, asfaltové komunikace a komunikace pro pěší, kabelovod, kanalizace a odvodnění parkovacího domu. Všechny zpevněné plochy musely být hotové před otevřením dne 11. 11. 2016, ale poté se ještě odstraňovaly nedostatky. Konkrétně žalobkyně předělávala dlažbu kolem semaforu, který se musel přemístit, dále vkládala do dlažby po celé délce ulice Puškinova odělovací pás mezi částí chodníku spravovanou městem a Auparkem, zvětšovala otáčecí a odstavnou plochu pro

hasičské auto u pošty, posouvala závory u vjezdu do parkovacího domu, protahovala kabely kabelovodem a podvrtnáním pod silnicí z něj dodělávala odbočky do parkovacího domu. Možná též dělala dlažbu u sousední budovy. Subdodavatele žalobkyně ale neznal, jméno OberBau mu nic neříkalo. Dopravu fakturovala žalobkyně.

37. V rámci mezinárodního dožádání byl dne 17. 7. 2020 na Slovensku vyslechnut i svědek Š. K., který pro žalobkyni obsluhoval její stroje (bagr, drtičky, třídičky) v druhém pololetí roku 2016 mj. na skládce v Úžicích, v Dobrovicích a Veltrusích. Na skládce v Úžicích nebyly váhy, jenom si dělal na papírek čárky za každou fúru podle druhu (nosnosti) vozidla a ten pak odevzdával do kanceláře. Dovážel se tam různý stavební odpad, který tam v rámci recyklace drtili, třídili a nakládali na odvoz. Kam se to pak vozilo, neví. Pracoval pro žalobkyni, o jiné dopravce se nezajímal, společnost OberBau nezná.
38. Dne 22. 3. 2021 žalovaný seznámil žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení a poskytl jí prostor k vyjádření se. Žalobkyně znovu navrhla ve vztahu ke Sturges jako důkaz provést výslech R. J., a nadto též likvidátoky společnosti JUDr. Sedloňové, která by se ke konkrétním daňovým dokladům také mohla vyjádřit. Po dalším marném pokusu o výslech jednatele Sturges byla žalobkyně znovu seznámena se zjištěnými skutečnostmi. Žalobkyně vyjádřila nesouhlas s tím, že by nebyla vyslechnuta JUDr. Sedloňová, jelikož právě ona má pravděpodobně u sebe veškeré účetnictví Sturges, a může tak potvrdit zaúčtování příslušných daňových dokladů. Naopak žalobkyně akceptovala, že výslech svědka J. je pro jeho nezvěstnost nerealizovatelný.
39. Následně již žalovaný dne 13. 7. 2021 vydal napadené rozhodnutí, jež bylo zástupci žalobkyně doručeno dne 19. 7. 2021. Žalovaný k dodavateli OberBau uvedl, že vznikl dne 17. 6. 2015 s místem podnikání v obytném domě, kde sídlí dalších 158 společností. Několikrát změnil vlastníka, v prověřované době jím byl V. P.. Mimo rok 2017 nezveřejnil účetní závěrku, od dubna 2018 je nekontaktním, od 9. 7. 2019 nespolehlivým plátcem DPH a od 19. 11. 2019 byla zrušena jeho registrace k DPH. Jeho činnost nelze dohledat na internetu, nevlastní jiná než osobní vozidla, v roce 2016 zaměstnával zhruba šest osob, platby došlé na registrovaný bankovní účet byly okamžitě vybírány v hotovosti, vykázal nízkou daňovou povinnost k DPH a v rámci omezené spolupráce v daňových řízeních předložil jen daňové doklady vystavené pro žalobkyni a OK Dlažby s.r.o.
40. Žalobkyně k přijatým plněním od OberBau předložila daňové doklady, objednávky a buď evidence prací, nebo dodací listy. Dle žalovaného ale není z daňových dokladů ani faktur zřejmé, odkud a kam se mělo jezdit, jakým vozidlem a cíl materiál měl být převážen, ačkoliv v praxi takové údaje bývají u dokladů týkajících se dopravy uváděny. V důsledku toho chybí ověřitelná vazba na jiné dokumenty, jež se mají týkat těchto plnění. Jednotkové ceny se přitom liší i u téhož druhu materiálu, a to i v rámci jediné zakázky. Pokud mělo jít o materiál nabývaný žalobkyní, ta nepředložila žádné nabývací listiny k převáženému materiálu. Dodací listy odpovídají tomu, jako by mělo být dodáváno zboží, a nikoliv doprava, některé navíc ani nejsou potvrzené. Samotné platby žalobkyně na bankovní účet OberBau bez dalšího podle žalovaného nepotvrzují uskutečnění zdanitelných plnění, jelikož i podle judikatury (rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2018, č. j. 3 Afs 216/2017-33) může jít též o platby na fiktivní faktury bez věcného opodstatnění. Žalobkyně předložila fotodokumentaci svých zakázek, žalovaný však provedení zakázek žalobkyní nezpochybňuje. Dále pak žalobkyně k výzvám správce daně uvedla technické a obchodní detaily k jednotlivým stavebním akcím (deponie v Dobrovicích, Aupark Hradec Králové, Veltrusy, DAP, Úžice). Dle žalovaného však vyjádření a listinné důkazy neprokazují, že dopravu stavebního materiálu provedla

OberBau. Dvě SPZ uvedené na soupisu prací a dodacích listech odpovídají tahačům návěsů SCANIA a MAN (tyto značky uváděl i svědek P.), které nepatří OberBau a jež nemohou samy přepravovat materiál. Nadto jeden z nich byl v té době již odhlášen z registru vozidel kvůli prodeji do zahraničí, přičemž se jednalo o nepojízdné vozidlo po totální havárii, jež nastala už dne 23. 6. 2016. Tahač MAN pak dle výpisu mýtných bran i informací od vlastníka (společnosti Luremato s.r.o.) uskutečňoval přepravu pro jiného zákazníka jinde, přičemž dle sdělení vlastníka nebyl v příslušném období zapůjčen žádnému nájemci. Také řidiči K. a K. uvedení na soupisech prací nebyli zaměstnanci OberBau a podle záznamů o provozu těchto vozidel a vyjádření společnosti Luremato v té době ani nebyli posádkou těchto vozidel. Nadto pracovní poměr pana K. skončil již dne 8. 7. 2016 (přepravy přitom měly probíhat až do prosince 2016). Tito řidiči ani neměli povolení ke vstupu do neveřejných míst železniční stanice v Dobrovicích, nemohli tam tedy vjet. Tato zjištění tak zcela zpochybňují soupisy prací a to, že se přeprava materiálu uskutečnila tak, jak je uvedeno v daňových dokladech. K námitce, že za provoz vozidel odpovídá dopravce, žalovaný dodal, že i tak je na žalobkyni, aby prokázala, že přeprava byla uskutečněna tak, jak deklaruje. Zeminu na akci Dobrovice také nemohl nakládat jí uváděný stroj CAT 321, neboť dle pracovního výkazu byl tento stroj v rozhodné době na stavbě ve Veltrusích, anebo nebyl v provozu. Kromě toho stavební deníky, ač mají dle přílohy č. 16 vyhlášky č. 499/2006 Sb., o dokumentaci staveb, ve znění účinném do 31. 12. 2017 (dále jen „vyhláška o dokumentaci staveb“) dokumentovat i manipulaci se zeminou, stavební sutí a odpady, v žalobkyní tvrzeném rozsahu mnoha tisíc tun manipulaci se zeminou nezachycují.

41. K zakázce Aupark žalovaný uvedl, že stroje nemohli tak, jak tvrdila žalobkyně, obsluhovat pánové M. a S., protože podle pracovních výkazů v té době pan M. pracoval v Radejčíně a ve Veltrusích (a i v případě dodatečně tvrzeného závniku strojníka nemohl být v Hradci) a podle své svědecké výpovědi také pan S. již na stavbě Auparku po 10. 11. 2016 nebyl. Obchodní centrum Aupark již ostatně bylo od 11. 11. 2016 otevřeno pro veřejnost. Předložená fotodokumentace letiště není datována, ale dle zelených listů stromů byla pořízena někdy v létě. Předložená objednávka na úpravu polní cesty na letišti ze dne 22. 12. 2016 také není relevantní, protože dle sdělení města a Leteckých služeb Hradec Králové se polní cesta nacházela na jiném místě než deponie, ale žalobkyní tvrzené přepravy měly skončit už dne 13. 12. 2016 odvozem betonového recyklátu (Letecké služby si přitom objednaly rozhrnutí šterku). Jediné prostory, jež byly dle správce areálu poskytnuty jako deponie, navíc od 2. do 5. 9. 2016 sloužily jako parkoviště pro leteckou přehlídku CIAF 2016 a dle správce areálu jsou v tomto stavu (neoplocená plocha zarovnaná do roviny pokrytá asfaltovým recyklátem) již od 20. 8. 2016.
42. K akci Veltrusy žalobkyně uvedla, že nakladač obsluhoval pan K., ten ale podle předložených výkazů v rozhodné době obsluhoval stroje na akcích Praha-Mlýnská a Úžice. Stavební deník ke stavbě Veltrusy přitom v rozporu s vyhláškou o dokumentaci staveb neobsahuje záznamy o dodávkách materiálu a má nesprávné číslování. V situaci, kdy uvádění řidiči a vozidla nemohli fakturovanou přepravu provádět a stavební deník není průkazný, není realizace dodávek prokázána. Fakturované převozy materiálu pro DAP jsou podle žalovaného v rozporu s předloženou smlouvou o dílo a ceníkem a původními tvrzeními žalobkyně, které prokazují, že mělo jít o odpad, žalobkyně ale přesto žádný odpad určený k recyklaci přijatý od DAP nenahlásila a nyní převozy odpadu popírá. Žalobkyně ani nedoložila, jak recyklovaný odpad využila pro svou ekonomickou činnost. K akci Býškovice ze stavebních deníků dle žalovaného nevyplývá, že by dopravu materiálu provedla OberBau. Vozidlo, které mělo přepravu provádět, bylo v nepojízdném stavu. Konečně pokud jde

o převozy týkající se deponie Úžice, žalobkyně tvrdila, že množství materiálu stvrzoval na dodacích listech pan K., ale podpis na dodacích listech neodpovídá jeho podpisu na daňovém dokladu za provedené práce. Fotodokumentace neprokazuje, že jde o deponii v Úžici a nezachycuje žádné odvážení materiálu. Správce daně později při místním šetření sice našel deponii stavebního materiálu a pracovní stroje, ale nikoliv nějaká nákladní vozidla. Nebylo tak prokázáno, že by byl materiál přivážen a odvážen a že by to realizovala OberBau.

43. K výsledku V. P., jednatele OberBau, se žalobkyně nedostavila, ač jí to bylo umožněno. Svědek ale na stavbách nebyl, to měl údajně na starost S. C., jenž měl také dohlížet na poskytování přepravních služeb a potvrzovat výkazy práce obsahující i údaj o ujetých kilometrech jako fakturační podklad. Žalobkyně ovšem během celého řízení jméno S. C. nikdy nezmínila a potvrzení podle ní vydával S. F.. Dle svědka měla být cena stanovena podle množství materiálu a vzdálenosti a byl na to ceník, ten ale žalobkyně nepředložila a dle objednávek byla cena odvozena jen od množství přepravované komodity, přičemž ujeté kilometry nejsou nikde zachyceny. Žalovaný konstatoval, že svědek se neúčastnil přepravních služeb, neuváděl konkrétní skutečnosti a odkázal na vozidla SCANIA a MAN, která přitom předmětné práce provádět nemohla. Nadto už správce daně zmínil, že při kontrole přijatých daňových dokladů OberBau byly zjištěny jen doklady za nakládku, nikoliv ale za dopravu materiálu. Svědecká výpověď tak podle žalovaného neprokázala, že se plnění uskutečnila.
44. V tento moment dle žalovaného správce daně unesl své důkazní břemeno, a proto dne 11. 4. 2019 vyzval žalobkyni k prokázání rozhodných skutečností a sdělil jí své pochybnosti, čímž důkazní břemeno přenesl na ni. Z následně navržených důkazů žalovaný odmítl opakovat výsledek V. P., protože měl jen malé povědomí o činnosti jeho společnosti. Místní šetření u stavebního úřadu neprovedl, protože nezpochybňoval, že by žalobkyně provedla stavební činnost. K akci v Dobrovicích vyslechl žalovaný M. M., který potvrdil, že žalobkyně na stavbě prováděla železniční spodek, ale nevěděl, zda spolupracovala s OberBau či zda vůbec měla nějaké subdodavatele. Obdobně ani výsledek Ing. R. M. a Ing. G. T. nepotvrdil subdodávky od OberBau a Sturges, tvrzené subdodavatele vůbec neznali. Potvrdili, že obchodní centrum Aupark bylo otevřeno už v listopadu 2016. Svědek T. uvedl, že zpevněné plochy byly hotovy již dva nebo tři měsíce před otevřením centra, nicméně později ještě byly realizovány dílčí úpravy a nezávisle žalobkyně realizovala dlažební práce u sousedního objektu. Dále byl ohledně akce Veltrusy vyslechnut odběratel Stanislav Kohout, který potvrdil, že žalobkyně stavební práce prováděla, nicméně také neznal OberBau, resp. subdodavatele žalobkyně. Také svědek Mgr. Petr Ondrášek ze společnosti DAP o OberBau nikdy neslyšel, přičemž trval na tom, že žalobkyně odvážela stavební odpad. OberBau ani řidiče neznal také svědek Š. K., údajný pracovník pojezdové váhy v deponii Úžice, který v rozporu s tvrzením žalobkyně nepotvrdil, že by na deponii byla váha a že by snad podepisoval dodací listy. Žalovaný proto učinil závěr, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, že se plnění uskutečnila tak, jak je uvedeno v dokladech přijatých od OberBau.
45. Ve vztahu k dodavateli Sturges žalovaný konstatoval, že předmětem plnění v režimu přenesené daňové povinnosti podle § 92a odst. 1 zákona o DPH měly být stavební práce. Sturges se správcem daně nespolupracovala a nereagovala na výzvy k poskytnutí informací. Společnost byla ke dni 25. 3. 2020 zrušena Městským soudem v Praze z důvodu, že je nečinná a zanikl její jediný společník, a byla jí jmenována likvidátorka. Žalovaný shrnul obsah jednotlivých daňových dokladů a jejich příloh. Konstatoval, že daňové doklady postrádají identifikaci stavebních prací i jakýkoliv odkaz na smlouvu, objednávku apod. Objednávky

neodpovídají své funkci, protože nespecifikují, jaké práce a v jakém rozsahu jsou objednány. Obsahují pouze přesnou cenu následné faktury, což je nerealistické. Jsou tak nevěrohodné a patrně formálně dodatečně vyhotovované, což následně žalobkyně i přiznala. Příložené přehledy odpracovaných hodin neuvádí, kdo a pro koho je vypracoval. Předávací protokoly potvrzují převzetí až v následujícím kalendářním měsíci, než který odpovídá datu uskutečnění zdanitelného plnění na daňovém dokladu, fakturace by tak byla předčasná. Nelze ani identifikovat, kdo předávací protokoly podepsal. Soupisy provedených prací neuvádí, která společnost je zpracovala, neuvádí jméno zakázky a ani kdo a v jakém rozsahu práce provedl, přičemž obsahují jen razítko žalobkyně a nečitelný podpis. Z fotodokumentace nevyplývá, kdy a kde byla pořízena, a nelze ji tak přiřadit k daňovým dokladům. Z porovnání také vyplynulo, že žalobkyně předala provedené stavební práce na akci Barrandov svému odběrateli již dne 7. 8. 2016, zatímco dle předložených dokladů měla tyto práce žalobkyni předat Sturges až dne 2. 9. 2016. Fakturovaná cena je jednou stanovena dle odpracovaných hodin, podruhé dle výsledku stavební činnosti, překvapivě však v obou případech vždy vychází totožná částka. Nadto žalobkyně přiznala, že objednávky vystavuje zpětně, a tedy zkresluje tvrzené skutečnosti. Nekontaktní dodavatel spolu s neprůkaznými listinami tak vyvolali u správce daně důvodné pochybnosti o uskutečnění plnění.

46. Žalobkyně navrhla výslech R. J. a likvidátorky Sturges, žalovaný však konstatuje, že likvidátorka byla jmenována až ke dni 23. 6. 2020, a proto nemohla být svědkem realizace dřívějších subdodávek, proto ji nevyslechl. Svědek R. J. pak byl nekontaktní. Žalobkyně přitom ani jinými důkazními prostředky neprokázala, že plnění od Sturges skutečně přijala. Následně žalovaný analyzoval jednotlivé daňové doklady a konstatoval, že v jednom případě soupisy odpracovaných hodin uvádějí jako předmět prací dřevo, soupis provedených prací však uvádí jiné práce (hloubení rýh, položení podkladní vrstvy, pokládku zámkové dlažby aj.). Soupis odpracovaných hodin je navíc za září a říjen 2016, ale datum uskutečnění zdanitelného plnění na daňovém dokladu je již 30. 9. 2016. V druhém případě je soupis odpracovaných hodin za říjen 2016, dle objednávky ale byly objednány práce v září a dle předávacího protokolu byly předány 3. 10. 2016. V případě třetího a čtvrtého dokladu měly být práce předány dne 2. 11., resp. 20. 12. 2016, ale daňové doklady uvádí jako datum uskutečnění zdanitelného plnění 30. 11., resp. 28. 12. 2016. Dále bylo zjištěno, že soupis provedených prací je doslovně totožný (včetně pořadového čísla položek a množství) jako položkový rozpočet přiložený ke smlouvě o dílo s obcí Kojetice, takže žalobkyně byla schopna v daném případě již předem specifikovat, jaké práce bude třeba provést, přesto ale měla Sturges zadat nespecifikované práce. Ze stavebního deníku na tuto akci navíc plyne, že tyto práce v adekvátním rozsahu pro žalobkyni provedla jiná společnost (LINELA). Předložená fotodokumentace přitom neumožňuje identifikovat, komu patří na ní zachycení pracovníci. Obdobně v případě pátého dokladu byla žalobkyně schopna předem ke smlouvě o dílo s obcí Zlončice připojit položkový rozpočet stejného rozsahu jako odpovídá k faktuře přiloženému soupisu provedených prací (v něm je navíc pouze jedna položka – sanace podloží – nezahrnutá v rozpočtu), přesto byla opět objednávka pro Sturges zcela nekonkrétní. Ačkoliv přitom obci byla stavba bez vad a nedodělků předána již dne 16. 12. 2016, práce Sturges měly být dle předávacího protokolu a daňového dokladu předány až dne 20. 12. 2016. I když je ve stavebním deníku uvedena společnost Sturges, žádné jiné listiny neuvádí, že zachycují práce provedené touto společností. V případě šestého dokladu měly být práce předány dne 2. 12. 2016, ale daňový doklad uvádí jako datum uskutečnění zdanitelného plnění už 30. 11. 2016. Přitom od odběratele žalobkyně, společnosti Proakcent, bylo zjištěno, že práce byly poskytnuty v průběhu září a října 2016 a zaplacený na základě

daňového dokladu s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 10. 2016, nemohly tak být předány až 2. 12. 2016. Soupis prací přiložený k sedmému daňovému dokladu pak zachycuje práce na kabelovodu, které položkově odpovídají součásti rozpisu, který předložil odběratel žalobkyně v souvislosti s fakturou za práce na stavbě Aupark. Přestože byl odběrateli kabelovod odevzdán dne 25. 11. 2016, musel být hotov již k datu kolaudace 27. 10. 2016 (podle stavebního deníku na něm práce probíhaly již v červenci 2016). Sturges tak nemohla žalobkyni tyto práce předat až 28. 11. 2016. Žalovaný též ve všech případech uvedl, že žádné soupisy nezmiňují společnost Sturges, ani neuvádí jména pracovníků. Ani svědci odběratele u stavby Aupark Sturges, resp. subdodavatele žalobkyně neznali. Žalovaný proto i v tomto případě uplatněné nároky na odpočet neuznal z důvodu neunesení důkazního břemene žalobkyně. Naopak oproti správci daně ale uznal, že žalobkyně přijala v souvislosti se stavebními pracemi na zakázkách Zlončice a Kojetice plnění od společnosti LINELA, což potvrzuje stavební deník, sdělení tohoto dodavatele i to, že daň vykázala v kontrolním hlášení.

47. Následně žalovaný k odvolacím námitkám žalobkyně uvedl, že i když předloží formálně bezvadné účetní doklady, je třeba prokázat soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním, jelikož takové doklady mohou jen simulovat neexistující plnění. Protože správci daně vznikly pochybnosti, byla žalobkyně správně vyzvána k prokázání, že byla oprávněna uplatnit nárok na odpočet daně ze zpochybněných daňových dokladů. Pouhá nepodložená tvrzení přitom nemohou odstranit pochybnosti správce daně ani žalovaného. Žalovaný vyhověl důkazním návrhům žalobkyně, ale ani výslechy svědků v odvolacím řízení nepotvrdily, že by žalobkyně plnění od OberBau a Sturges skutečně přijala. Žalovaný sice neprovedl opakovaný výslech V. P. a svědeckou výpověď likvidátorky Sturges jako nadbytečné, ale s důvody byla žalobkyně seznámena. První svědek již byl slyšen a včas vyrozuměná žalobkyně se jeho výsledku mohla zúčastnit, likvidátorka by pak nemohla potvrdit faktické uskutečnění plnění, k němuž mělo dojít dříve, než byla do funkce jmenována. Samotné zaúčtování listin na straně Sturges přitom nemůže prokázat reálné uskutečnění fakturovaných plnění. K namítané judikatuře SDEU a NSS žalovaný uvedl, že se týká jiných otázek (existence deklarovaného dodavatele, účast na podvodu na DPH) a že potvrzuje, že k prokázání nároku na odpočet nestačí jen formální doklad. Důvodem neuznání nároku na odpočet daně bylo, že žalobkyně neprokázala, že se plnění uskutečnilo tak, jak bylo deklarováno zpochybněnými daňovými doklady. Před zkoumáním účasti na podvodu je třeba zkoumat splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet, už ty se však žalobkyni nepodařilo prokázat. Správce daně nárok na odpočet neodmítl z důvodu, že by plnění zasáhl podvod na DPH, ale pro nenaplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, když žalobkyně neprokázala uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovými doklady. Žalobkyni taktéž nebylo vytýkáno, že neunesla důkazní břemeno ohledně daňových povinností jiných subjektů, ani po ní nebyly požadovány důkazní prostředky nad rámec jejích zákonných povinností. Předmětnými výzvami byla jen vyzvána, aby prokázala, že přijala šetřená zdanitelná plnění. Žalobkyně ale toto důkazní břemeno neunesla.

Ústní jednání u soudu

48. Při ústním jednání dne 8. 6. 2023 žalovaný odkázal na svá písemná podání, žalobkyně pak zopakovala hlavní důvody své žaloby. Zejména připomněla, že dodavatelé dodávky pro žalobkyni přiznali a vykázali ve svých kontrolních hlášeních, takže žalobkyně unesla své prvotní důkazní břemeno. V průběhu daňové kontroly byla žalobkyni postupně uznána

všechna rozporovaná přijatá plnění a toto jsou už poslední dva dodavatelé, jejichž dodání žalovaný nadále rozporuje. Žalobkyně v době uskutečnění zdanitelných plnění ale nemohla vědět, že se tito dodavatelé v budoucnu stanou nespolehlivými plátcí DPH a tuto skutečností jí nelze klást v souladu s judikaturou Ústavního soudu k tíži.

49. Soud neprovedl navržený výsledek JUDr. Věry Sedloňové, Ph.D., neboť se ztotožnil s důvody uváděnými žalovaným. V dané věci bylo třeba prokázat, že plnění společností OberBau a Sturges skutečně proběhla a že předložené doklady, byť by i byly zaúčtovány, pouze nefingují neexistující dodávky. Z pozice likvidátorky jmenované více než tři roky poté, kdy se měla plnění uskutečnit, nelze předpokládat, že by tato svědkyně mohla vidět či jinak přímo zaznamenat realizaci takových dodávek. Ostatně sama žalobkyně uvádí, že by měla vypovídat jen o tom, zda příslušné doklady prošly účetnictvím dodavatele Sturges. Tím však panující pochybnosti o reálném uskutečnění fakturovaných činností dodavatelem nemohou být odstraněny.

Posouzení žaloby

50. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, že je věcně i místně příslušným soudem a napadené rozhodnutí je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí vycházel soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Soud přitom dospěl k závěru, že podaná žaloba není důvodná.

Obecný právní základ

51. Podle ustálené judikatury NSS i Soudního dvora EU týkající se vzniku a uplatňování nároku na odpočet DPH je nutné nejprve ověřit, zda vůbec tento nárok vznikl (viz např. rozsudky NSS ze dne 1. 2. 2021, č. j. 5 Afs 388/2019-31, odst. 21, nebo ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, odst. 52, a judikaturu Soudního dvora EU tam citovanou).
52. Soudní dvůr EU v řadě svých rozhodnutí vymezuje podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, které dělí na podmínky formální a podmínky hmotněprávní (věcné). Tyto podmínky v sobě zahrnují to, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo uskutečněno tak, jak vyplývá z příslušné faktury, a dále to, že příslušná faktura obsahuje veškeré údaje požadované směrnicí o DPH (viz např. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Dávid*, a další judikaturu citovanou v usnesení NSS ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017-35, odst. 30 a násl.).
53. Hmotněprávní podmínky jsou stanoveny v čl. 168 písm. a) směrnice o DPH následovně: a) daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet musí být osobou povinnou k dani; b) použil zboží nebo služby, s jejichž pořízením je spojován nárok na odpočet, pro účely zdanitelných plnění na výstupu; c) daň je splatná nebo je odvedena za služby nebo zboží, které byly nebo budou dodány; d) plnění bylo na vstupu poskytnuto jinou osobou povinnou k dani. Pro uplatnění nároku na odpočet je třeba podle čl. 178 písm. a) směrnice o DPH předložit fakturu, jejíž obsah je definován v čl. 226 téže směrnice (formální podmínka).
54. V českém právu pak uvedeným podmínkám odpovídají § 72 a § 73 zákona DPH. Z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH plyne, že plátce daně má nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 zákona o DPH plyne, že pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad. Náležitosti daňového dokladu pak stanoví § 29 zákona o DPH.

55. Uvedené formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet je nutno vykládat v souladu s judikaturou tak, že „*prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno*“ (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103; shodně též rozsudek NSS ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020-31, odst. 13).
56. Nesplní-li daňový subjekt zákonné podmínky pro přiznání odpočtu podle § 72 a § 73 zákona o DPH, nárok na odpočet daně mu vůbec nevznikne (viz např. rozsudek č. j. 5 Afs 388/2019-31, odst. 20).
57. Soudní dvůr EU připustil, že zásada daňové neutrality vyžaduje, aby byl odpočet DPH přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky, i když nejsou splněny určité podmínky formální (viz např. rozsudky SDEU ze dne 8. 5. 2008 ve spojených věcech C-95/07 a C-96/07, *Ecotrade*, odst. 63, ze dne 30. 9. 2010 ve věci C-392/09, *Uszodaépítő*, odst. 39, nebo ze dne 9. 7. 2015 ve věci C-183/14, *Salomie a Oltean*, odst. 58 a 59).
58. Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností rozhodných pro aplikaci § 72 a § 73 zákona o DPH nese dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt. Naopak správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje v daňovém řízení mj. skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
59. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně se soudy již opakovaně zabývaly (viz např. rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2021, č. j. 1 Afs 73/2019-71, odst. 47–51, ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52, odst. 13, nebo ze dne 15. 5. 2014, č. j. 8 Afs 67/2013-49, odst. 49, viz také např. náleží ÚS ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08, odst. 15). Z § 92 daňového řádu i citované judikatury plyne, že je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením. Jinými slovy, daňový subjekt nese prvotní důkazní břemeno, přičemž tuto svou povinnost splní předložením takových podkladů, které mohou dostatečným způsobem prokázat jeho tvrzení (zpravidla se bude jednat o účetnictví a jiné povinné záznamy).
60. Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci skutečností zakládajících vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností v duchu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností.
61. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt. Je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy, popř. svá tvrzení korigoval.

62. Daňové řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz např. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Je na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je povinen vycházet daňovému subjektu vstříc a dát mu prostor k uplatnění důkazních návrhů. Navrženými důkazy se pak správce daně musí zabývat a vyhodnotit je v rámci svého rozhodování v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu.

Aplikace na projednávanou věc

63. V první řadě je třeba předeslat, že míra precizace žalobních bodů do značné míry předurčuje, jaké právní ochrany se žalobkyni u soudu dostane. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu správní soud přistoupí. Není na místě, aby soud za žalobkyni spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale nepřipustně by přebral funkci zástupce žalobkyně (srov. závěry rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS).
64. V této souvislosti soud připomíná, že žalobním bodem je podle ustálené judikatury konkrétní (tj. ve vztahu k žalobci a k projednávané věci individualizované) skutkové tvrzení doprovázené konkrétní právní argumentací, z nichž plyne, z jakých důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné. *„Líčení skutkových okolností nemůže být toliko typovou charakteristikou určitých ‚obvyklých‘ nezákonností, nýbrž zcela jasně individualizovaným, a tedy od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem. Žalobce je povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl žalovaný vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami“* (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS).
65. Na pomezí mezi řádně formulovaným žalobním bodem a tvrzeními, které vůbec nelze za žalobní bod považovat, se nachází tzv. zárodek žalobního bodu. Jedná se o situace, kdy z tvrzení žalobce lze v nejhrubších rysech dovodit, že napadené správní rozhodnutí považuje z určitého důvodu za nezákonné (srov. Komentář k § 71. Kühn, Z., Kocourek, T. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2019, dostupné v systému ASPI; a rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS). Zároveň platí, že obsahuje-li žaloba zárodek žalobního bodu vedle jiného perfektního žalobního bodu, nevzniká soudu povinnost vyzvat žalobce k odstranění vady žaloby spočívající v nedostatečné konkretizaci žalobního bodu, neboť toto nebrání projednání žaloby (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 5. 2016, č. j. 9 Afs 17/2016-43). Vzhledem k podobě argumentace žalobkyně má soud za to, že uvedené závěry NSS jsou v projednávané věci aplikovatelné.
66. V tomto směru je třeba říci, že žaloba obsahuje několik samostatných odkazů na údajně porušená ustanovení právních předpisů a rozsudek NSS a nálezy ÚS, od nichž se měl patrně žalovaný odchytil, aniž by ovšem vždy specifikovala, jaký konkrétní postup a jaká konkrétní argumentace žalovaného či správce daně měla tento nesoulad způsobit. Tyto odkazy tak vůbec nepředstavují projednatelné žalobní body a soud se jimi nemůže zabývat. Soud se tedy zabývá jen konkrétními námitkami žalobkyně a vedle zmiňovanou právní úpravu a

judikaturu zohledňuje potud, pokud se spornými otázkami souvisí. Pouze v obecnosti lze přitom podotknout, že některé odkazy v žalobě jsou nepřesné či vadné. Např. ustanovení § 73 odst. 1 daňového řádu nemá a nikdy nemělo písmeno a), přičemž upravuje, u kterého správce daně se činí podání v daňovém řízení. Nemá tak v podstatě žádnou souvislost s tím, co bylo řešeno napadeným rozhodnutím. Poukazované § 82 odst. 3 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu pak upravují vzájemnou součinnost při místním šetření, respektive daňové kontrole. Žalovaný však žalobkyni nevyčítal, že by snad daná ustanovení porušila (že by nespolupracovala), a stejně tak žalobkyně konkrétně neuvádí, čím by tato ustanovení měl porušit žalovaný. Ani tyto odkazy nejsou adekvátní. Odkaz žalobkyně na porušení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu ze strany správce daně pak není ničím konkretizován. Nejde tedy o projednatelný žalobní bod.

67. Ve skutečnosti je tak spor veden jen o to, zda žalobkyně v rámci své aktivity v daňovém řízení unesla své důkazní břemeno zakotvené v § 92 odst. 3 daňového řádu, resp. zda žalovaný jednal v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu, když v kontextu shromážděných podkladů uzavřel, že žalobkyně neprokázala oprávněnost nároku na odpočet DPH v souvislosti s dodáními od OberBau a Sturges.
68. Již z výše nastíněného obecného právního základu vyplývá, že se žalobkyně mýlí, pokud má za to, že prosté předložených úplných daňových dokladů (případně stavebních deníků, dodacích listů, soupisů prací a jiných dokladů) postačí k prokázání, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak je zdokladováno, a že žalobkyni musel být přiznán nárok na odpočet DPH. Faktické uskutečnění zdanitelného plnění, tj. provedení konkrétní práce konkrétním dodavatelem, nelze dokázat prostým formálním zaúčtováním daňových dokladů, a to ani na obou stranách transakce, panují-li pochybnosti o tom, zda nezachycují jen fiktivní plnění. Lze si totiž v praxi představit i takové situace, kdy daňové subjekty spolupracují při zkrácení daně tak, že jeden druhému vystaví daňový doklad, na základě něž si druhý sníží svou daňovou povinnost, aniž by proběhlo jakékoliv věcné plnění (aniž by existovaly fakturované služby či zboží), druhý prvnímu uhradí fakturovanou částku, kterou si následně mezi sebe rozdělí jejich ovládající osoby, přičemž první subjekt následně zmizí ze scény, aniž by uhradil související daňovou povinnost (byť ji případně i přizná), nebo např. tuto daňovou povinnost také kompenzuje fiktivními plněními na vstupu. Pokud by byla přijata premisa žalobkyně a bezvadné doklady a jejich zaúčtování na straně dodavatele zakládalo povinnost správce daně uznat jejich uskutečnění, bylo by tím porušeno pravidlo zakotvené v § 92 odst. 3 daňového řádu, podle něž má správce daně dbát o co nejuplnější a správné zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění daně. Předmětem daně, a tedy rozhodnou skutečností totiž nejsou daňové doklady, nýbrž reálně uskutečněná zdanitelná plnění, jejichž existenci mají příslušné doklady a jejich zaúčtování dosvědčovat. Panují-li tedy pochybnosti o samotné existenci zaúčtovaných plnění, nelze dokazování omezit jen na úroveň jejich účetní dokumentace, ale je třeba se zabývat tím, zda vyúčtované práce byly fyzicky provedeny.
69. Se žalobkyní lze souhlasit potud, že skutkové okolnosti nelze *ex post* prokázat do posledního detailu s absolutní jistotou a vždy půjde o jistou míru pravděpodobnosti (srov. náleží ÚS ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13, odst. 30). Je však podstatné, aby předložené důkazní prostředky byly natolik vypovídající a přesvědčivé, že daný závěr půjde učinit s dostatečnou mírou jistoty a bez vážných pochybností (srov. rozsudek NSS ze dne 7. 11. 2022, č. j. 4 Afs 445/2021-47, odst. 58).

70. Takové pochybnosti přitom vznikly správci daně i žalovanému v případě deklarovaných plnění, jež měla být údajně žalobkyní přijata od OberBau a Sturges. Tyto pochybnosti přitom nemohly být bez dalšího vyvráceny ani tím, že bylo prokázáno, resp. žalovaný ani správce daně nezpochybňovali, že sama žalobkyně stavební práce, pro něž měla být plnění od OberBau a Sturges použita jako subdodávky, skutečně pro své odběratele realizovala. Ze skutečnosti, že žalobkyně uskutečnila zdanitelná plnění na výstupu, totiž ještě bez dalšího automaticky neplyne, že tato plnění pro ni zcela či zčásti vytvořili zmiňovaní subdodavatelé. Žalobkyně totiž mohla tyto stavební práce realizovat svými vlastními zaměstnanci, anebo jinými subdodavateli, aniž k tomu bylo zapotřebí poskytnutí služeb OberBau a Sturges.
71. Ostatně takto bylo v daňovém řízení prokázáno, že práce odpovídající v zásadě rozsahu stavebních prací, jež žalobkyně dodala svému odběrateli na zakázkách Zlončice a Kojetice, přijala od dodavatele LINELA. Žalobkyně sice argumentuje, že může mít i více subdodavatelů, což je pravda, avšak opomíjí, že žalovaný poukázal i na rozsah plnění přijatého od LINELA, jež již v zásadě vylučovalo potřebu poskytnutí stejně rozsáhlých dodávek pro tutéž stavbu od Sturges. Právě porovnání rozsahu všech přijatých plnění ve vztahu ke konkrétní stavební akci s rozsahem plnění poskytnutého žalobkyní v tomto případě vytváří vážnou pochybnost o tom, že se deklarované dodávky od Sturges vůbec uskutečnily. Jakkoliv se rozsáhlá dokumentace přiložená k příslušným daňovým dokladům tváří, jako by nějaké služby žalobkyně od Sturges přijala, žalovaný i správce daně podrobně poukázali na to, že tyto doklady neobsahují konkrétní údaje, jako jsou jména zaměstnanců, povaha prováděných prací, označení dodavatele apod., jež by umožňovaly vzájemně tyto doklady propojit v podobě tzv. auditní stopy a případně identifikovat konkrétní osoby, jež měly stavební práce fyzicky provést a jež by mohly být jako svědci vyslechnuty. Naopak tyto doklady neposkytují žádnou záruku, že nebyly původně sepsány v souvislosti s prací jiných osob (např. vlastních zaměstnanců či zaměstnanců LINELA či jiného subdodavatele) a následně jen účelově využity k doložení duplicitních neexistujících dodávek od Sturges.
72. Toto přetrvávající podezření přitom zcela nepochybně posiluje žalobkyní přiznané, ale i jinak zcela evidentní účelové sepisování objednávek až v době, kdy již byl znám rozsah fakturovaných plnění. Žalobkyně sice tvrdí, že tak činila po předchozích zkušenostech s výtkami správce daně v minulosti na nesoulad rozsahu objednaných a skutečně vyfakturovaných prací, avšak toto své tvrzení nikdy nedoložila, resp. neoznačila konkrétní případ, kdy jí to mělo být vytýkáno. I kdyby tomu tak ovšem bylo, žalobkyně se měla tehdy bránit nezákonnému postupu správce daně (skutečnost, že rozsah reálně provedených prací se může lišit od rozsahu předpokládaného v objednávce, nemůže být v případě stavebních prací až tak neobvyklá a sama o sobě není překážkou jejich daňové uznatelnosti), a ne nyní falšovat podklady připojované jako listinné důkazy k daňovým dokladům. Takový postup totiž nutně vyvolává podezření, zda obdobně nebyly *ex post* vytvořeny i další předkládané listiny a zda k jejich vytvoření náhodou nedošlo např. až v návaznosti na prováděnou daňovou kontrolu, aby tím byla simulována neexistující plnění přijatá na vstupu.
73. V kontextu těchto skutečností pak důvěryhodnosti předložených dokladů nepřispívají ani nelogická data uskutečnění zdanitelného plnění [jež mají dle § 21 odst. 5 písm. a) zákona o DPH odpovídat datu předání díla nebo jeho části] na daňových dokladech, která předcházejí datům v předávacích protokolech. Pokud se přitom tato data nacházejí v různých kalendářních měsících, je zjevné, že takové daňové doklady žalobkyně neměla vůbec akceptovat, ale požadovat jejich opravu, jelikož neoprávněně přenášejí zdanitelné plnění do jiného zdaňovacího období. Další pochybnosti pak plynou i z toho, jsou-li poměrně rozsáhlé

objemy prací daňovými doklady vykazovány v době, kdy již byla konkrétní zakázka dokončena (zkolaudována, předána odběrateli žalobkyně), popř. na ní už měly probíhat jen dílčí dokončovací práce či opravy omezeného rozsahu.

74. Obdobné pochybnosti přitom panují i ve vztahu k dodavateli OberBau. V tomto případě zásadní pochybnost vznikla porovnáním SPZ nákladních vozů a jmen řidičů na soupisech prací (tam kde jsou uvedeny) s evidencí provozu těchto vozidel a výkazy práce. Jakkoliv žalobkyně může mít pravdu v tom, že ona neodpovídá za správnost evidence cizích vozidel, je to ona, kdo nese důkazní břemeno k prokázání reálného uskutečnění dopravních služeb, jež na základě sporných daňových dokladů uhradila OberBau a nyní si na základě nich uplatňuje nárok na odpočet daně. Není to správce daně, kdo má prokázat, že takové služby žalobkyně nepřijala, ale žalobkyně, kdo má prokázat jejich reálné uskutečnění. Situace, kdy nikoliv jen náhodně na jednom daňovém dokladu není přesná SPZ, ale kdy naopak na všech dokladech, kde je SPZ a jméno řidiče uvedeno, se nachází SPZ vozu, který prokazatelně nemohl dopravní služby v danou dobu poskytnout, a řidič, který prokazatelně nemohl danou zakázku plnit, vrhá na pravdivost a věrohodnost předkládaných dokladů zásadní stín pochybností. Jedná se totiž o systematické fingování nepravdivých skutečností, a i kdyby snad o něm žalobkyně nic nevěděla, protože si SPZ a jména řidičů subdodavatele na stavbě neověřovala, takové doklady nijak k unesení jejího důkazního břemene nepřispívají. Ba spíše naopak.
75. Na tento kontext selhání prakticky jediných auditních stop pak opět navazují blíže nekonkrétní doklady, jež již neumožňují zjistit a ověřit jiná jména osob podílejících se na fyzickém poskytnutí tvrzených dopravních služeb nebo jiné SPZ použitých dopravních prostředků, tvrzení žalobkyně o použitých nakládacích mechanismech, jež následně po zjištění, že daný bagr a strojník dle výkazů na příslušné stavbě v danou dobu nebyl, žalobkyně mění a upravuje do podoby znemožňující ověření jeho pravdivosti, přiznané vystavování objednávek až *ex post* s antedatací, nenahlášení odstraňování odpadů, jež měla převážet, apod. I v tomto případě jsou fakturovány přepravy i v době, kdy z dokladů shromážděných správcem daně od odběratelů žalobkyně vyplývá, že daná stavební akce již byla skončena, resp. probíhalo jen dílčí odstraňování vad a nedodělků, jimž neodpovídají enormní objemy vykázaných dopravních služeb. Stejně jako v případě dodávek Sturges přitom z hlediska unesení důkazního břemene není nijak přínosná ani předkládaná fotodokumentace, jelikož z ní není jakkoliv patrné, že by zachycovala pracovníky, resp. řidiče poskytnuté právě Sturges nebo Oberbau.
76. Unesení důkazního břemene přitom neprospívá ani nedbalé vedení stavebních deníků k jednotlivým stavbám. Jak správně zmínil již žalovaný, povinné náležitosti stavebních deníků regulovala vyhláška č. 499/2006 Sb., o dokumentaci staveb, ve znění účinném do 31. 12. 2017 (dále jen „vyhláška o dokumentaci staveb“) ve své příloze č. 16. Podle ní má stavební deník obsahovat identifikační údaje, kde podle části A písm. c) poslední odrážky zmíněné přílohy má být uvedeno i označení „*poddodavatelů*.“ Stejně tak podle části B bodů 1 písm. d) a e) a 2 písm. g) má stavební deník v pravidelných denních záznamech uvádět dodávky materiálů a jejich uskladnění, nasazení mechanizačních prostředků a manipulace se zeminami, stavební sutí a nakládání s odpady. Konečně podle části C bodu 1 písm. c) má mít stavební deník číslované stránky a nesmí být v něm vynechána volná místa. Předložené stavební deníky přitom nezachycují nasazení stavební mechanizace nebo jména strojníků a řidičů (a stejně tak ani jména pracovníků na stavbě) tak, aby je bylo možné jednoznačně identifikovat. Subdodavatelé nejsou jmenováni vůbec, resp. v několika málo případech se

namísto jmenného označení vyskytuje v denních výkazech jméno OberBau a (jen) křestní jméno Vasyl, které pouze dle tvrzení žalobkyně má být zástupnou zkratkou za označení společnosti Sturges. Jde ovšem jen o ničím neprokázané tvrzení žalobkyně. Nadto tyto stavební deníky s označením subdodavatele vyžádané správcem daně od odběratelů žalobkyně byly podle sdělení zachyceného v úředním záznamu odběratelem (např. městem Neratovice) získány až dodatečně v průběhu daňového řízení (což vytvořilo prostor pro jejich přizpůsobení probíhající daňové kontrole), přičemž zřetelně vykazují známky manipulace. Konkrétně lze poukázat na stavební deník ke stavbě Neratovice, který je číslován s přetržkami (012313–012340, 012551–012555 a 015611–015624), ačkoliv by měl být podle dat denních záznamů souvislý, nebo na stavební deník ke stavbě Veltrusy, který je v pasážích zachycujících jednostranný popis průběhu prací ze strany žalobkyně číslován relativně souvisle (015641–015698), ale mezi těmito denními zápisy jsou na čtyřech různých místech k příslušným datům vloženy zápisy, které obsahují spolupodpis osob za odběratele, s naprosto odlišným číslováním stran (012610, 012645, 012647 a 012667). Věc se tedy jeví tak, že z původního stavebního deníku byly využity pouze stránky s podpisy odběratele a zbytek stavebního deníku byl napsán znovu tak, aby do něj mohly být zaneseny zmínky o sporných subdodavatelích. Ale i tam, kde stavební deníky sporné subdodavatele neuvádějí a byly patrně poskytnuty přímo odběrateli, kteří jimi disponovali již z doby stavby (např. stavba Dobrovice nebo Aupark), druhy materiálu ve stavebním deníku vždy neodpovídají materiálům, jejichž přeprava je účtována OberBau, a lze mít značné pochyby o tom, že by ve stavebních denících zachycený rozsah zemních prací odpovídal velkému množství materiálu, jež mělo být údajně přepravováno.

77. Ačkoliv žalobkyně dostala značný prostor k prokázání svých tvrzení i tím, že správce daně provedl k jejímu návrhu výslechy svědků z řad jejích odběratelů (pánové M., K., T., M., O. a K.), lze konstatovat, že všem těmto svědkům bylo společné to, že žádný z nich nebyl schopen s jistotou potvrdit, zda žalobkyně vůbec měla nějaké subdodavatele, natož aby jim vůbec něco říkala jména OberBau a Sturges. To samozřejmě neznamená, že se přesto takové subdodávky nemohly uskutečnit. Ovšem k prokázání jejich fyzického uskutečnění tyto výpovědi ani v nejmenším nepřispěly.
78. Jediní svědci, kteří existenci těchto subdodávek potvrdili, a to pouze ve vztahu k OberBau, byli bývalý jednatel OberBau V. P. a stavbyvedoucí žalobkyně S. F. (dle příjmení patrně příbuzný jednatele žalobkyně R. F.). Ovšem s ohledem na jejich blízkost subjektům, u nichž s ohledem na shora uvedená zjištění z dalších dokladů panuje pochybnost, zda se nespolepodílejí na simulaci přijatých zdanitelných plnění žalobkyně, se žalovaný nemohl spokojit jen s obecným potvrzením existence těchto subdodavatelů, ale pro ověření důvěryhodnosti a pravdivosti takových svědectví bylo nezbytné zjistit nějaké bližší údaje o fyzickém průběhu dodávek tak, aby jejich existenci bylo možné křížově prověřit též z nezávislých informačních zdrojů, nebo aby alespoň na základě konkrétnosti a přesvědčivosti poskytnutých výpovědí a jejich souladu mohl žalovaný svědkům uvěřit.
79. Těmto dvěma svědkům je ovšem společné to, že nad rámec obecného tvrzení o realizaci subdodávek žádné podstatné konkrétní údaje nebyli schopni popsat. V případě S. F. jeho výpověď do jisté míry diskvalifikuje již to, že byl vyslýchán k jinému zdaňovacímu období a jiné stavbě (Čelákovice), než je předmětem napadeného rozhodnutí. Nadto se tento svědek vyjadřoval jen ke společnosti OberBau, a to ještě vyhýbavě s tím, že podmínky této spolupráce se jej netýkají, že neví žádná jména a že s nimi komunikoval R. F. (jednatele žalobkyně). Pouze v návaznosti na to sdělil, že OberBau pracovala na mezideponii, kde

převážela zeminu v demperech. Z toho tedy nelze s praktickou jistotou dovozovat, že by OberBau byla činná na jiných stavbách, a s ohledem na mizivý rozsah konkrétních údajů sdělených k této záležitosti nelze v dané části výpověď ověřit a ani ji považovat za spolehlivou.

80. O mnoho lépe na tom není ani svědek V. P., tehdejší jednatel a společník OberBau. Jakkoliv tento svědek vypovídal ke zdaňovacím obdobím, jež jsou předmětem napadeného rozhodnutí, vypovídal velice obecně a neznalost jakýchkoliv bližších detailů odůvodňoval jednak tím, že si je již nepamatuje, a jednak tím, že v podrobnostech vždy odkazoval na zaměstnance S. C., na nějž později společnost OberBau převedl, který měl mít na starost spolupráci se žalobkyní a který se měl na rozdíl od svědka vyskytovat na příslušných stavbách. Ve shodě se žalovaným tak považuje soud za podstatné, že V. P. se osobně neúčastnil stavebních prací a ve všem se údajně spoléhal na S. C., aniž by vysvětlil proč (přitom se jednalo jen o malou stavební společnost, nikoliv o velký kolos s „anonymním“ pracovním prostředím). Je také zvláštní, že se v takovémto případě nedochovala žádná komunikační stopa (např. e-mail, podpis, vzpomínka některého z mnoha vyslechnutých svědků) na existenci S. C. – nelze jej nalézt v žádném z dokumentů obsažených ve správním spisu, nepočítá-li v to soud údaje ve výpisu z obchodního rejstříku společnosti OberBau vztahující se ovšem až k roku 2017. Jeho jméno nefiguruje ani mezi jmény pracovníků, pro něž bylo vyžádáno povolení ke vstupu do veřejnosti nepřístupných prostor železniční stanice v Dobrovicích, přičemž dle tvrzení žalobkyně přepravu potvrzoval S. F., a nikoliv svědkem zmiňovaný S. C.. Kromě této osoby nebyl svědek schopen jmenovat žádná konkrétní jména zaměstnanců či najatých řidičů, kteří měli přepravy realizovat, nebyl ani schopen jmenovat subjekt, od něž si měla OberBau vozidla a řidiče najmout. Svědek jen poukázal na to, že to byly dva kamiony, asi SCANIA nebo MAN. Toto označení ovšem odpovídá právě dvěma vozům, jejichž SPZ byly uvedeny v dokladech předložených žalobkyní, které však prokazatelně přepravní služby poskytnout nemohly, protože jeden z nich byl v nepojízdném stavu a druhý jezdil jinde. Dále pak svědek identifikoval nepřímo dvě stavby (Aupark, resp. letiště Hradec Králové, a Dobrovice), ale jinak nic bližšího ani po předložení některých listinných dokladů k zakázkám nebyl schopen (či ochoten) sdělit. Prakticky ke všem dotazům správce daně svědek vždy v podrobnostech odkazoval na S. C.. Ostatně i v dalších částech výpovědi o spolupráci se žalobkyní (tj. mimo problematiku prací na konkrétních stavbách) svědek zůstával na velmi povšechné úrovni a žádné konkrétní detaily spolupráce nebyl schopen uvést (odkazoval např. na neidentifikovanou externí účetní). K důvěryhodnosti svědka nepřispívá ani skutečnost, že ač byla společnost OberBau schopna předložit část dokladů týkajících se údajných dodávek žalobkyně, doklady týkající se nájmu automobilů od svých dodavatelů OberBau nepředložila a nepředložila správci daně ani kompletní účetnictví, takže nebylo možné ani touto cestou ověřit, kdo konkrétně se měl na tvrzených dopravních službách podílet. I zde se tedy soud shoduje s hodnocením žalovaného uvedeným v odst. 63 odůvodnění napadeného rozhodnutí, že tato svědecká výpověď nenaplnuje *„požadavky konkrétnosti, věrohodnosti a souladu svědecké výpovědi s jinými zjištěními“*. Tuto výpověď také nebylo možné křížově prověřit s jinými důkazními prostředky (resp. v případě počtu a typů nákladních vozidel naznačovala koherenci s nepravdivými listinami) a pro svou nekonkrétnost na ní ani nebylo možné samostatně s praktickou jistotou postavit skutkový závěr, že se dodávky přepravních služeb reálně uskutečnily. Pravděpodobnost nepravdivé výpovědi takového svědka v kontextu dalších zjištěných skutečností zůstala nepřijatelně vysoká, a to i v kombinaci s ještě útržkovitější výpovědí S. F.

81. Svůj nepochybný význam má i to, že sama žalobkyně nikdy nezmínila existenci S. C., ač právě s ním měla dle výpovědi svědka přicházet do kontaktu při plnění zakázky prakticky na denní bázi, a co je ještě významnější, dokonce ani nikdy nenavrhl jeho výslech. Pokud tedy v replice žalobkyně zmínila, že svědkem V. P. opakovaně odkazovaný S. C. nebyl orgány finanční správy nijak „vytěžen“, je její námitka opožděná. Nejen proto, že na potřebnost jeho výslechu před soudem upozornila až po uplynutí žalobní lhůty, ale i proto, že v průběhu daňového řízení, z něž vzešlo napadené rozhodnutí, nikdy takový důkazní návrh neuplatnila. Proto nemůže ani žalovanému vytýkat, že takový výslech neprovedl, neboť důkazní břemeno v tomto směru tížilo právě ji. Nedostatečnou důkazní aktivitu přitom již nelze dohánět v soudním řízení, jelikož úkolem soudu je zkoumat, zda může obstát závěr žalovaného, že v době vydání napadeného rozhodnutí žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, a nikoliv vytvářet nové závěry o skutkovém stavu na základě důkazů v daňovém řízení vůbec nenavržených. Provedení takových důkazů v soudním řízení a jejich zohlednění by popíralo povinnost žalobkyně nést důkazní břemeno před správcem daně stanovenou v § 92 odst. 3 daňového řádu. Takové doplnění dokazování by přicházelo v úvahu jen ve vztahu k důkazním návrhům, jež žalovaný nezákonně oslyšel nebo které v daňovém řízení bez zavinění žalobkyně nebylo možné provést (např. dříve nezvěstný svědek).
82. Také požadavek žalobkyně, aby byla před případným vyměřením sporné daňové povinnosti nejprve provedena daňová kontrola i u jejích dodavatelů, postrádá oporu v právním řádu. Ze žalobkyní zmiňovaného ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu taková podmíněnost rozhodně nevyplývá. Ze správního spisu je přitom patrné, že správce daně opakovaně oslovil jak OberBau, tak Sturges a žádal je o předložení souvisejících účetních dokladů, čímž v tomto směru naplnil své povinnosti podle § 92 odst. 2 daňového řádu. I bez výslovného požadavku žalobkyně tak usiloval o ověření daňových tvrzení žalobkyně též u druhé strany transakce. V případě OberBau však byla spolupráce neúplná, přičemž ani svědecká výpověď jejího tehdejšího jednatele pochybnosti neodstranila, zatímco v případě Sturges nebylo příslušné ověření vůbec možné. V kontextu zjištěných nesrovnalostí by ovšem nebylo ani případné ověření řádného zaúčtování transakcí v účetnictví sporných dodavatelů dostatečné k rozptýlení panujících pochybností o reálném uskutečnění fakturovaných služeb.
83. Žalovaný nepochybil ani v souvislosti s neprovedením svědeckých výpovědí jednatele Sturges R. J., jelikož toho pro nezjištěný pobyt nebylo možné předvolat ani předvést ke svědecké výpovědi (tyto pokusy skončily neúspěchem), ani s neprovedením výpovědi JUDr. Věry Sedloňové, Ph.D., jakožto likvidátorky Sturges, pokud tento důkazní návrh shledal bezúčelným. Dotyčná totiž byla jmenována likvidátorkou až ke dni 23. 6. 2020, zatímco sporný případ se týká zdaňovacích období kalendářních měsíců červenec, srpen, září, listopad a prosinec 2016, kdy se také měla odehrát jednotlivá sporná zdanitelná plnění. Likvidátorka proto zcela zjevně nemohla jednotlivé případy vnímat svými vlastními smysly (resp. žalobkyně nikdy netvrdila, že by tomu tak bylo), a proto ji také podle § 96 daňového řádu nelze považovat za relevantního svědka ve vztahu k fyzickému uskutečnění deklarovaných plnění. Jak již přitom soud vysvětlil, v tomto případě bylo nezbytné prokázat fyzickou realizaci prací fakturovaných Sturges, nikoliv jen zaúčtování příslušných daňových dokladů. Z těchto důvodů rovněž správce daně ani žalovaný nepochybili, když dotyčnou v daňovém řízení nevyšlechli. Likvidátorka z povahy věci nemohla nahradit výslech nezvěstného svědka R. J., který byl v rozhodné době jednatelem a společníkem Sturges, popř. osob, které fyzicky sporné práce prováděly nebo kontrolovaly (ty ale žalobkyně ani neoznačila). Samotná nemožnost provést výslech svědka J. pak přirozeně a v souladu

s právní úpravou neprospívá žalobkyni, jelikož je to ona, koho v intencích § 92 odst. 3 daňového řádu tíží důkazní břemeno stran fyzického uskutečnění prací fakturovaných dodavatelem Sturges.

84. Soudu proto nezbyvá než uzavřít, že ani předložené listiny, ani žádný ze žalobkyní odkazovaných svědků dostatečně nedosvědčil, že by žalobkyně na některé ze stavebních akcí spolupracovala se společností OberBau či Sturges. Ze svědeckých výpovědí vyplývá pouze to, že se jednotlivé stavební akce uskutečnily a že se na jejich realizaci žalobkyně podílela. Jestli ovšem tyto stavební práce zajistila svými silami nebo pomocí subdodávek a kdo tyto případné subdodávky realizoval, zůstalo v daňovém řízení nejasné. Jelikož správci daně (např. v kontextu zjevně antedatovaných objednávek, nesouladu v datech uskutečnění zdanitelných plnění s deklarovanými daty předání či uvádění nepravdivých údajů o nákladních vozech a jejich řidičích) vznikly oprávněné pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu o věrohodnosti daňových dokladů, bylo povinností žalobkyně podle § 92 odst. 3 daňového řádu dokázat, že se sporná plnění reálně (fyzicky, nikoliv jen „papírově“) uskutečnila. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně toto důkazní břemeno neunesla a soud se s ohledem na předchozí závěry s tímto hodnocením ztotožňuje.
85. Za této situace nemohl soud ani přistoupit k ochraně dobré víry žalobkyně, jak to učinil ÚS v nálezu ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08, protože pro existenci takové dobré víry neshledal žádný podklad. Základem existence dobré víry či dostatečné míry pravděpodobnosti hraničící s jistotou (viz rozsudek NSS ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, č. 3976/2020 Sb. NSS) by byl dostatečně silný náznak toho, že společnosti OberBau a Sturges se žalobkyní fakticky nějakým způsobem v dané době reálně spolupracovaly, poskytly jí konkrétní plnění (byť třeba doložené jen k části daňových dokladů vzhledem k uplynulému času) a teprve poté se staly nekontaktními některým ze způsobů, který je v běžném obchodním styku možný. Takovéto indicie však z výsledků daňového řízení neplynou, jediné zmínky jsou příliš povšechné a vyplývají z nedůvěryhodných či zjevně nepravdivých podkladů.
86. Závěry žalovaného se nedostávají do rozporu ani s nálezy ÚS ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, a ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07, jelikož soud neshledal, že by žalovaný neprovedl relevantní důkazy navržené žalobkyní nebo že by provedené dokazování hodnotil neobjektivně. Zároveň dokazování ani nebylo směřováno ke skutečnostem, jež by se vyskytovaly zcela mimo informační sféru žalobkyně, jelikož žalobkyně byla účastna realizace jednotlivých stavebních zakázek, a tedy měla a mohla disponovat informacemi o tom, jaká konkrétní vozidla prováděla přepravu a které konkrétní osoby je řídily či prováděly stavební práce. V kontextu neurčitých a vážně zpochybněných údajů v listinných důkazech přitom bylo nezbytné, aby žalovaný dokazováním prověřil právě soulad formálních dokladů se skutečností, k čemuž bylo nezbytné zjistit právě takové podrobnosti o fyzickém průběhu fakturovaných plnění. Jestliže žalobkyně nebyla schopna tyto skutečnosti věrohodně prokázat, pak to nutně musí vést k tomu, že jí odpovídající odpočty nebyly uznány.
87. Soud neshledal důvodným ani závěrečný žalobní bod, kterým žalobkyně namítla, že žalovaný porušil zásadu neutrality DPH tím, že zpochybnil její zdanitelná plnění, aniž kontroloval její dodavatelky. Protože nebylo prokázáno přijetí zdanitelných plnění od OberBau ani od Sturges, a žalobkyně tedy nesplnila jednu ze základních hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH, nebylo porušení zásady neutrality vůbec ve hře. Je-li na daňovém dokladu uvedena DPH, je vystavitel daňového dokladu povinen tuto daň odvést,

třebaže daná transakce jinak DPH nepodléhá, tj. i kdyby ve skutečnosti vůbec neproběhla [srov. § 108 odst. 1 písm. j) zákona o DPH]. Úhrada bezdůvodně zaúčtované DPH ovšem nezakládá nárok na odpočet, ale jen nárok z titulu bezdůvodného obohacení vůči tomu, komu daňový subjekt takto neoprávněně vyúčtovanou DPH uhradil. Neexistuje-li zdanitelné plnění, není dán ani nárok na odpočet DPH, aniž by tím byla porušena zásada neutrality daně (srov. rozsudek SDEU ze dne 31. 1. 2013, C-643/11 *LVK-56*). Odepření odpočtu pro zneužití práva či účast na podvodu pak přichází v úvahu až tehdy, jsou-li hmotněprávní podmínky pro uznání odpočtu DPH naplněny (viz rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2020, č. j. 9 Afs 108/2019-27, odst. 12). Soud proto neshledal, že by žalovaný nebo správce daně postupovali vůči žalobkyni v rozporu se zásadou neutrality DPH.

Závěr a náklady řízení

88. Soud tak uzavírá, že napadené rozhodnutí shledal souladným se zákonem, jelikož žádný z uplatněných žalobních bodů není důvodným. Na základě toho soud žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
89. O náhradě nákladů rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému pak žádné náklady řízení nad rámec běžného výkonu úřední činnosti nevznikly. Proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 8. června 2023

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.
předseda senátu