



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci

žalobce: **Wood service company s.r.o.**
sídlem Rušná 1716/2, 708 00 Ostrava-Poruba
zastoupený advokátem JUDr. Tomášem Vymazalem
sídlem Wellnerova 1322/3c, 779 00 Olomouc

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 5. 2021 č. j. 18187/21/5300-22442-712942,
ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Podanou žalobu se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 5. 2021 č. j. 18187/21/5300-22442-712942, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 20. 4. 2020 č. j. 1772577/20/3215-50522-806798, č. j. 1773655/20/3215-50522-806798, č. j. 1774754/20/3215-

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

50522-806798 a č. j. 1775431/20/3215-50522-806798, jimiž byly žalobci doměřeny daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2016, leden 2017, únor 2017 a březen 2017.

2. V podané žalobě žalobce vymezil tyto žalobní body:

1) Způsob ukončení daňové kontroly považuje žalobce za nezákonný. K ukončení daňové kontroly došlo dne 8. 4. 2020, takže ve smyslu ust. § 88 odst. 4 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád“) měla být zpráva o daňové kontrole (dále jen „ZDK“) předána do vlastních rukou daňového subjektu. Správce daně však ZDK zaslal žalobci bez možnosti osobního projednání, čímž fakticky uplatnil vůči žalobci sankční postup dle tehdy účinného § 88 odst. 5 daňového řádu, což odůvodnil pandemií Covid-19, kvůli níž byly uzavřeny objekty Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj. Správce daně tedy s žalobcem nejednal procesními postupy v mezích zákona, ale na základě ad hoc rozhodnutí, k němuž neměl oporu ani v omezujících vládních opatřeních. Žalovaný ve svém sdělení ze dne 17. 3. 2021 výslovně uvedl, že správce daně pochybil, zároveň však sdělil, že od 1. 1. 2021 je již účinná nová právní úprava, podle které se daňová kontrola ukončuje pouze doručením oznámení o jejím ukončení, k němuž je přiložena ZDK podepsaná úřední osobou. V současné době by chybný postup správce daně byl postupem řádným. Tímto sdělením žalovaný podpořil správní orgán I. stupně a v podstatě obhajuje pravou retroaktivitu, která je nepřípustná a protiústavní. Tento postup představuje porušení ústavních práv žalobce.

2) Správce daně zpochybnil vykázaná zdanitelná plnění žalobce od jeho dodavatelů AUTOCONSULT CZ s.r.o. (dále jen „AUTOCONSULT“) a 1. KUBY STAV s.r.o. (dále jen „KUBY“), resp. jeho subdodavatele METALEXICO s.r.o. (dále jen „METALEXICO“). Správce daně k objasnění svých pochybností kontaktoval jako svědky jednatele společnosti KUBY P. V. a jednatele společnosti METALEXICO Z. M., které opakovaně předvolal a následně se pokusil každého jedenkrát předvést. Podle žalobce se jedná o klíčové svědky, kteří mohli objasnit veškerou správce daně zkoumanou činnost, a přesto správce daně po neúspěšném pokusu o předvedení na další aktivitu ohledně jejich svědeckých výpovědí rezignoval. Správce daně má přitom povinnost zajistit výslechy svědků ohledně prokázání rozhodných skutečností. Žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 5. 8. 2016 sp. zn. 4 Afs 32/2016, v němž soud dospěl k závěru, že pokud se nepodaří předvést svědka policií ČR, neznamená to, že správe daně má ukončit své aktivity vedoucí k zajištění svědecké výpovědi. Dále žalobce poukázal na rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 24/2010. Žalobce má důvodně za to, že pro získání svědeckých výpovědí nebylo správcem daně učiněno dost, když se nepokusil o opakované předvedení svědků, jeho postup tak byl vadný a vedl k porušení zákonných žalobcových práv.

3) Správce daně neprovedl výslech ani dalších žalobcem navržených svědků. Žalobce ve svých podáních ze dne 26. 11. 2019 a ze dne 13. 2. 2020 zaslal správci daně důkazní návrhy, a to seznamy osob, které prováděly a organizovaly práce pro subdodavatele žalobce společnosti KUBY a AUTOCONSULT. Svědeckými výpověďmi měly být objasněny pochybnosti správce daně ohledně vykázaných přijatých plnění žalobce od těchto dodavatelů. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že z informací sdělených žalobcem k těmto osobám nebyl správce daně schopen přesně identifikovat, o jaké osoby se jedná, a proto je nebylo možno předvolat ve smyslu ust. § 100 odst. 1 daňového řádu. Taková argumentace je podle žalobce neobjektivní a v rozporu s komentářovou literaturou (*LICHNOVSKÝ O., ONDRÝSEK R. Daňový řád. Komentář. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 347*).

Žalobce v podání ze dne 26. 11. 2019 uvedl u každého svědka jméno, příjmení, obec a ulici, kde bydlí a v podání ze dne 13. 2. 2020 uvedl u každého svědka jméno, příjmení, obec, ulici i č.p. Správce daně má navíc ve smyslu ust. § 18 zák. č. 465/2011 Sb., o finanční správě, v platném znění právo na informace z centrální evidence pobytatel, a proto není problém si dané osoby dohledat. Žalovaný nakonec alibisticky zdůvodnil, že nebylo přesně určeno, k jaké zakázce se mají svědci vyjádřit, když zakázek bylo více a dokonce uvedl, že se může jednat o záměrný pokus o průtahy v řízení, protože svědci byli navrženi v poslední fázi daňové kontroly. Žalovaný se nijak nevypořádal s tvrzením správního orgánu I. stupně ohledně nemožnosti dohledání svědků a pouze zopakoval jeho tvrzení. Není povinností žalobce, aby konkrétně popisoval, co budou navržení svědci vypovídat, ale postačuje obecná informace o tom, že se jedná o skutečnosti významné pro daňové řízení, což bylo zcela jistě splněno.

4) Napadené rozhodnutí je v rozporu s judikaturou Soudního Dvora Evropské Unie (dále jen „SDEU“). Žalovaný v napadeném rozhodnutí opakovaně uvedl, že nerozporuje žalobcovo poskytnutí smluvených služeb odběratelům, ovšem má pochybnost o tom, že žalobce předmětná plnění fakticky přijal od společností KUBY a AUTOCONSULT. Na základě takového závěru však nelze osobě povinné k dani odeprít nárok na odpočet daně, což vyslovil nedávný rozsudek SDEU ve věci *C-610/19 Vikingo Fövállalkozó*. Žalovaný uvedl, že tento rozsudek nelze na věc použít, jelikož správci daně nevznikly pochybnosti pouze o osobě dodavatele plnění, ale také o fakticitě plnění, když dle svědeckých výpovědí některých osob měly být předmětné práce částečně provedeny zaměstnanci žalobce nebo odběratele. Žalovaný tak rozporuje sám sebe, když uvádí, že nemá pochyb o provedení smluvených služeb a zároveň tvrdí, že má pochybnosti o fakticitě plnění. Plnění však provedeno bylo, což dokládá tvrzení správce daně a vyplývá to i z výpovědí svědků. Evropská judikatura uvádí, že pořízení plnění od neznámé osoby nezakládá odeprění nároku na odpočet DPH, ledaže by se jednalo o daňový podvod, což však v posuzované věci nenastalo. V rámci české judikatury dospěl ke stejným závěrům v NSS rozsudku ze dne 2. 8. 2017 č. j. 4 Afs 58/2017-78 ve věci *Stavitelství Melichar*. Správce daně odmítl daňový odpočet z důvodu pochybností o tom, kdo plnění provedl, a přitom rozsah plnění nerozporuje, má pouze pochybnost, zda část plnění neprovedli zaměstnanci žalobce a odběratele. Správce daně si však nemůže v rozporu s evropskou judikaturou a nad její rámec stanovovat další podmínky.

3. Žalovaný ve vyjádření uvedl:

- k žalobnímu bodu 1):

Žalobce si postup žalovaného vykládá zcela nesprávně. Žalovaný nebrání pravou retroaktivitu, když opakovaně přiznal, že postup správce daně nebyl správný a toto pochybení v rámci odvolacího řízení napravil zasláním sdělení. Žalovaný k odstranění vady předcházejícího řízení úkon učinil znovu se všemi náležitostmi a jelikož mezitím došlo k nabytí účinnosti novely daňového řádu (zák. č. 283/2020 Sb.), postupoval dle jejích ustanovení, když právní předpis procesního charakteru musí být použit ve znění účinném v době provedení daného úkonu. Postup žalovaného při odstranění vady předcházejícího řízení (neprojednání ZDK) v rámci odvolacího řízení je v souladu s konstantní judikaturou NSS (např. rozsudky sp. zn. 1 Afs 362/2016, sp. zn. 7 Afs 20/2012), jak žalovaný uvedl již v napadeném rozhodnutí (bod 142). Žalovaný se s argumentací žalobce vypořádal řádně a žalobní tvrzení je v rozporu s obsahem napadeného rozhodnutí (body 139–145). Je to naopak žalobce, který není schopen

reagovat tím, jaký měl být podle jeho názoru postup žalovaného. Žalobce navíc konkrétně netvrdí, jak byla jeho práva postupem žalovaného zkrácena.

- K žalobnímu bodu 2):

Žalobní námitka je neopodstatněná, neboť z obsahu správního spisu je zřejmé, že správce daně oba svědky opakovaně předvolal a tito se nedostavili. Následně správce daně požádal o jejich předvedení policii ČR, která zjistila, že P. V. se na uvedené adrese nezdržuje, jeho syn, který tam bydlí, se s ním nestýká a neví, kde je, možná v zahraničí. Z. M. se sice na uvedené adrese zdržuje, ale nepodařilo se ho zastihnout, a to ani v nejbližším okolí. Na opakované volání na mobilní telefon nereagoval. Žalovaný nemá zákonnou povinnost činit tyto pokusy opakovaně, a to zejména za situace, kdy správce daně nashromáždil ohledně zkoumané činnosti dostatek jiných důkazů, vyplývajících ze svědeckých výpovědí osob, které se na provedených pracích prokazatelně podílely, či z předložených listinných důkazů. Žalobce sice tvrdí, že výpověď těchto svědků je pro posouzení věci klíčová, avšak jeho tvrzení setrvalo v obecné rovině bez konkretizace skutečností, jejichž prokázání by vedlo k jinému skutkovému závěru. K odkazu na rozsudek NSS sp. zn. 4 Afs 32/2016 žalovaný uvedl, že tento byl vydán za jiných okolností, než nastaly v nyní posuzované věci, obdobně také s ohledem na skutkové okolnosti považuje za nepřiléhavý rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 24/2010. Žalovaný poukázal na judikaturu správních soudů, z níž je zřejmé, že „dostatečnost“ pokusů správce daně k získání svědecké výpovědi je záležitostí individuálního posouzení každého konkrétního případu (např. rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 325/2017). Žalovaný má v nyní souzené věci za to, že udělal pro zajištění výsledků označených svědků maximum a žalobcovo tvrzení o extrémní důležitosti právě těchto svědků je neopodstatněné.

- k žalobnímu bodu 3):

K výsledku dalších navržených svědků nebylo přistoupeno k těmto důvodů: V řízení již bylo provedeno rozsáhlé dokazování, v němž došlo k nashromáždění dostatečného množství informací vedoucích k přesvědčivým závěrům, žalobce nespécifikoval, na kterých konkrétních plněních se měli navrhovaní svědci podílet, jméno žádného z navrhovaných svědků se nevyskytovalo ve stavebních denících ani v jiné části spisového materiálu, takže nelze usuzovat na relevanci informací, které mohli navržení svědci přinést a dále to byla také nedostatečná identifikace svědků. Žalobcem odkazovaná komentářová literatura o nepřipustnosti odmítnutí výsledku svědků se vztahuje pouze k důvodu nedostatečné identifikace, což není daný případ. Není pravdivé ani tvrzení, že by se žalovaný o identifikaci svědků nesnažil, když v bodě 152 napadeného rozhodnutí popsal zjištění učiněná z živnostenského rejstříku. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením žalobce, že není jeho povinností konkretizovat, co chce výsledkem svědků prokázat a že postačuje pouze obecná informace. Takový názor odporuje ust. § 92 odst. 6 daňového řádu a lze odkázat také na judikaturu NSS (rozsudky sp. zn. 8 Afs 65/2005 nebo sp. zn. 3 Afs 1/2003). S ohledem na množství svědků, jejichž počet se v rámci odvolacího řízení ještě znásobil, jejich nedostatečnou identifikaci, nejasný vztah k řízení a pouze obecné tvrzení o důvodu jejich účasti na řízení zcela oprávněně vyvolává dojem snahy žalobce o průtahy v řízení.

- k žalobnímu bodu 4):

Shodu s prvopisem potvrzuje P.S.

Žalovaný nerozporuje fakticitu plnění ve smyslu provedení činností (bod 126 napadeného rozhodnutí), pochybnosti žalovaného jsou spojeny se skutečností, že svědeckými výpověďmi bylo v řadě případů prokázáno, že předmětné práce byly provedeny zaměstnanci žalobce nebo zaměstnanci žalobcova odběratele. Nejde tedy o pochybnosti stran reálnosti provedených prací, ale skutečnost, že je žalobce neprovedl prostřednictvím žádného dodavatele, ale vlastními silami či s pomocí zaměstnanců odběratele a v takovém případě nemá nárok na odpočet daně. Těmito slovy žalovaný v napadeném rozhodnutí (bod 130) zpochybnil rozsah posuzovaných plnění, ovšem nikoliv způsobem, že by si protiřekl. Žalobce vytrhuje závěry žalovaného z kontextu odůvodnění napadeného rozhodnutí. Posuzovaná věc se od případu řešeného NSS pod. sp. zn. 1 Afs 334/2017 a také od usnesení SDEU ve věci C-610/19 liší v tom, že správci daně nevyvstaly pochybnosti pouze o osobě dodavatele plnění, ale také o rozsahu plnění. Proto aplikace označené judikatury není možná. Pokud daňový subjekt neodstraní pochybnosti o dodavateli a také o rozsahu plnění, pak podle žalovaného nezbyvá, než nárok na odpočet daně odepřít. Takové rozlišení reflektuje i tuzemská judikatura (srov. rozsudky NSS sp. zn. 6 Afs 305/2018, sp. zn. 7 Afs 194/2019, sp. zn. 7 Afs 79/2019 a také rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové sp. zn. 31 Af 23/2018 a sp. zn. 31 Af 40/2018). Skutečnost, že v daňovém řízení nebyla tvrzena účast žalobce na daňovém podvodu, není mezi stranami sporná. Žalovaný zastává názor, že základní hmotněprávní podmínkou pro uznání nároku na odpočet daně je také prokázání faktického dodavatele. Žalovaný má vědomost o tom, že rozšířený senát NSS ve věci sp. zn. 1 Afs 334/2017 položil předběžné otázky k SDEU, ty však dosud nebyly zodpovězeny.

4. Žalobce v replice doručené krajskému soudu dne 24. 9. 2021 polemizoval s vyjádřením žalovaného k jednotlivým žalobním bodům a setrval na své dosavadní argumentaci. Podle žalobce by mělo být vyčkáno vyřešení předběžné otázky položené NSS k SDEU (sp. zn. C-154/20) a řízení za tím účelem přerušit.
5. Žalovaný ve vyjádření k replice doručeném krajskému soudu dne 19. 11. 2021 setrval na své dosavadní argumentaci. K poslednímu žalobnímu bodu pak poukázal na své vypořádání v bodech 80, 83, 128 napadeného rozhodnutí, kde zejména byla zpochybněna fakticita plnění v tom smyslu, že žalobce neprovedl práce na zakázkách prostřednictvím žádného dodavatele, ale vlastními silami či s pomocí zaměstnanců odběratele, a proto nemá nárok na odpočet daně. Dále žalovaný vyjádřil svůj názor na nepřiléhavost rozsudku SDEU ve věci C-277/14, *PPUH Stehcemp*, který žalobce nově zmínil v replice. Žalovaný vyjádřil nesouhlas s přerušením řízení do zodpovězení předběžných otázek u SDEU pod sp. zn. C-154/2020, když podle něj odpovědi na ně nejsou relevantní pro skutkovou odlišnost věci.
6. S ohledem na skutečnost, že v průběhu soudního řízení došlo k rozhodnutí SDEU ve věci C-154/2020, tj. zodpovězení předběžných otázek předložených NSS a návazně také došlo k rozhodnutí rozšířeného senátu NSS ve věci sp. zn. 1 Afs 334/2017, *Kemvater ProChemie* rozsudkem ze dne 23. 3. 2022, krajský soud výzvou ze dne 22. 5. 2023 vyzval žalobce i žalovaného, aby se vyjádřili k právnímu a skutkovému stavu po vydání označeného rozhodnutí NSS.

7. Žalovaný ve vyjádření doručeném krajskému soudu dne 1. 6. 2023 uvedl, že rozsudek ve věci *Kemwater ProChemie* na případ žalobce nedopadá. V případě žalobce nepanovaly pochybnosti pouze o osobě deklarovaného dodavatele, ale rovněž stran rozsahu přijatých zdanitelných plnění ve prospěch žalobce, když z napadeného rozhodnutí i správních spisů plyne, že v řadě případů byly předmětné práce provedeny zaměstnanci žalobce, tj. vlastními silami, nebo zaměstnanci žalobcova odběratele (body 66-80, 83 nebo 128 napadeného rozhodnutí). Další pochybnosti vyplývají z nesrovnalostí v předmětu a množství deklarované a dokladované práce (body 88–90 a 99 žalobou napadeného rozhodnutí) i z nesrovnalostí ve vykázané ceně plnění. Neprokázání rozsahu plnění jako hmotněprávní podmínky nároku na odpočet samo o sobě stačí k odepření nároku na odpočet.
8. Žalobce ve vyjádření doručeném krajskému soudu dne 6. 6. 2023 uvedl, že pokud v kontextu rozhodnutí NSS sp. zn. 1 Afs 334/2017 to má být žalobce, kdo má prokázat, že jeho subdodavatelé byli plátcí DPH, pak mu prokázání této skutečnosti mělo být správcem daně umožněno, když správce daně může zajistit účast osob na výsledku. Správce daně znemožnil žalobci uplatnit jeho práva, když alibisticky odmítl vyslechnout žalobcem navržené svědky, což zdůvodnil ryze formalistickými důvody. Podle žalobce ani správcem daně provedené důkazy nevykloučily, že by se označení subdodavatelé účastnili provádění sporných prací.
9. Převážnou část svého vyjádření však žalobce věnoval zpochybnění stavebních deníků jako důkazů, z nichž daňové orgány mimo jiné vycházely ve svém závěru o neprokázání deklarovaných dodavatelů a rozsahu plnění (body 4–27 vyjádření).
10. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, přičemž byl vázán skutkovým a právním stavem, který zde byl v době jeho vydání a byl vázán rozsahem žalobních tvrzení (§ 75 odst. 1 a 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen „s. ř. s.“).
11. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že daňová kontrola za zdaňovací období prosinec 2016 a leden 2017 byla u žalobce zahájena dne 18. 9. 2017 a byla zaměřena na přijatá zdanitelná plnění o deklarovaného dodavatele společnosti KUBY. Dne 22. 5. 2017 byla zahájena daňová kontrola za zdaňovací období únor a březen 2017 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele AUTOCONSULT. Správce daně provedl v rámci obou daňových kontrol rozsáhlé dokazování. Jednatel žalobce P. B. uvedl, že spolupráce se společností KUBY začala v r. 2013–2014. Za tuto společnost jednal jednatel P. V., který uzavíral smlouvy, přebíral peníze a podepisoval příjmové pokladní doklady a také Daniel Březina na základě plné moci ze dne 28. 5. 2015, který se staral o realizaci obchodních případů. Práce provedené společností KUBY přebíral jednatel B. nebo R. P. a předával je D. B. Cena byla stanovena tak, že z ceny od investorů si žalobce něco nechal, a tak vznikla cena, za kterou společnost KUBY práce provedla. Práce na zakázkách řídili D.B. a P. V. za dozoru jednatele B. a R.P. P. B. nevěděl, anebo si nevzpomněl, kolik pracovníků a kdo konkrétně jmenovitě práce vykonával. Ve věci spolupráce se společností AUTOCONSULT žalobce sdělil, že spolupráce probíhala prostřednictvím D. B., který nabídl stejnou spolupráci, jakou vykonávala společnost KUBY a který byl pověřen k jednání za AUTOCONSULT

plnou mocí ze dne 23. 2. 2017. Spolupráce probíhala tak, že jednatel žalobce B. nebo technik P. zadali práci D. B., který měl na práce své lidi, řídil práce na zakázkách, jednotlivé pracovníky a zadával jim práci. Žalobce nevěděl, jaký byl počet pracovníků a neznal jejich jména, vše měl na starosti D.B. Ceny si určoval jednatel žalobce sám a byly stejné jako u ostatních dodavatelů. Z ceny od odběratelů si něco nechal (20–30 %) a tak vznikla cena pro dodavatele. U žádné ze společností si jednatel B. neověřoval informace (působení na trhu, webové stránky, obchodní rejstřík, sídlo, platební schopnost, reference). Rovněž neví, jakou technikou disponovali pro realizaci zakázek, zda byli jejich pracovníci řádně proškoleni, zda měli kvalifikaci.

12. Z výsledku svědka D. B. vyplynulo, že jeho zastupování společnosti KUBY probíhalo tak, že se s jednatelem V. staral o hladký průběh provozu a V. mu dával instrukce. Společnost žalobce zná svědek v souvislosti se stavebními zakázkami, zná jednatele B. a vedoucí pracovníky. Společnost KUBY měla zaměstnance do 10 osob, jména nezná, neví, jaký měla společnost majetek, ani další materiálně technické vybavení. Není mu známo, kdo vystavil předmětné doklady, kdo je podepsal, zda razítko na dokladech odpovídá razítku používanému společností KUBY. Rovněž mu není známo, kdo přebíral a podepisoval objednávky, kdo vystavoval a podepisoval pokladní doklady. Svědek dojednával podmínky smluv, ale smlouvy podepisoval jednatel V. Svědek se staral o vše od vzniku až po ukončení a předání zakázek. K uskutečnění zdanitelných plnění došlo a svědek byl přítomen většině zakázek. Většina zakázek byla provedena subdodavatelsky, kdy svědek subdodavatele sjednával, ale kontakty již nemá. Ke spolupráci se společností AUTOCONSULT svědek uvedl, že probíhala od r. 2017 a svědek tuto společnost zastupoval na základě plných mocí. Předmětem spolupráce bylo plnění různých zakázek pro žalobce, přičemž všechny zakázky převzal od jednatele B. a zadal je společnosti AUTOCONSULT. Na konkrétní subdodavatele si svědek nepamatuje. Nepamatuje si, zda společnost METALEXICO byla jediným subdodavatelem, ani jak, kdy a kde došlo k navázání spolupráce s touto společností, kdo konkrétně zakázky za tuto společnost provedl, ale zakázky se uskutečnily, jelikož byly proplaceny.
13. Správce daně zaslal výzvu odběrateli žalobce společnosti PORR a. s. (dále jen „PORR“) a dále investorovi celé zakázky společnosti Správa železniční dopravní cesty, státní organizace (dále jen „SŽDC“) k poskytnutí údajů ohledně subjektů, které provedly zakázky s názvem „odstranění nižší a vyšší zeleně“ Součástí odpovědi na uvedené výzvy byly stavební deníky vedené k této zakázce a soupisy provedených prací. Ve stavebních denících byla uvedena jména osob, které práci na daných zakázkách provedly.
14. V průběhu řízení získal správce daně ke společnosti KUBY tyto informace: Místním šetření na adrese sídla společnosti dne 20. 3. 2018 správce daně zjistil, že společnost zde fakticky nesídlí, vlastník nemovitosti společnost VICTORIA realitní centrum s.r.o. uvedl, že společnost KUBY u něj nebyla v letech 2016–2018 v nájmu a s P. V. nebylo jednáno. Na písemnou výzvu k poskytnutí údajů zaslou do datové schránky společnosti KUBY správce daně neobdržel odpověď. Jednatel společnosti P. V. je nekontaktní, správce daně jej opakovaně předvolal jako svědka. Rozhodl také o jeho předvedení za asistence policie ČR, které bylo bezvýsledné. Dále správce daně zjistil, že společnost KUBY neměla v r. 2016–2017 žádné zaměstnance evidované na

OSSZ Ostrava. Z příjmových pokladních dokladů předložených žalobcem vyplývá, že měly být uhrazeny v hovosti, a to i přes to, že na dokladech je dodavatelem požadována forma úhrady převodem na uvedený bankovní účet zveřejněný v registru plátců DPH. Žalobce předložil rámcovou smlouvu o dílo uzavřenou se společností KUBY dne 19. 11. 2016 s předmětem plnění mimo jiné „likvidace vyšší a nižší zeleně“ (kácení stromů, výřez křoví, likvidace dřevní hmoty v obvodu Oblastního ředitelství SŽDC Ostrava), ovšem bez příloh, které jsou nedílnou součástí smlouvy a jsou pro plnění díla závazné. Z rámcové smlouvy bylo zjištěno, že žalobce jako objednatel umožní zaměstnancům zhotovitele vstup na místo provádění díla. Jednatel žalobce uvedl, že neví, zda zařizoval pro pracovníky povolení pro vstup do kolejiště a ani neověřoval, zda pracovníci povolení mají. Stejně tak svědek B. nevěděl, kdo konkrétně zajišťoval pro tyto osoby vstup na kolejiště. V rámcové smlouvě jsou stanoveni jako zaměstnanci oprávnění sjednávat dílčí smlouvy na základě rámcové smlouvy P.B. a R. P. R. P. ve své svědecké výpovědi mj. uvedl, že mu není nic známo o tom, že byl v souvislosti se zakázkami oprávněn sjednávat dílčí smlouvy se společností KUBY.

Žalobce předložil také rámcovou smlouvu o dílo ze dne 10. 11. 2016 uzavřenou mezi společností PORR a žalobcem, kde je uvedeno, že zhotovitel bude provádět práce svými prostředky, přičemž provedení díla prostřednictvím subdodavatelů je možné pouze po předchozím schválení objednatelem. Práce, které měla provádět společnost KUBY, nebyly schváleny objednatelem ani investorem. K tomu jednatel žalobce uvedl, že se tak stalo z důvodu časové náročnosti a pracovní vytíženosti. Investor SŽDC na výzvu správce daně odpověděl, že se na této zakázce podílela pouze společnost PORR jako zhotovitel a společnost žalobce jako podzhotovitel.

15. Ke společnosti AUTOCONSULT správce daně vyslechl jednatele společnosti v rozhodném období J.B. a V. K. a také současnou jednatelku M. Š. Svědkyně B. vypověděla, že předmětem činnosti společnosti AUTOCONSULT bylo zprostředkování, přímé práce společnost neprováděla. Společnost žalobce a jejího jednatele zná, potvrdila vystavení předmětných dokladů a uskutečnění zdanitelných plnění. Jednatel V. K. vypověděl, že za jeho působení společnost nevykonávala žádnou činnost a žádné zakázky neprováděla. Společnost žalobce nezná, jednatele B. viděl pouze v r. 2015. Předmětné doklady nikdy neviděl, neví o zakázkách. K rámcové smlouvě o dílo ze dne 5. 1. 2017 vypověděl, že ji vidí poprvé, nikdy o ní nejednal, ani ji nepodepisoval. O D. B. slyšel, ale o ničem s ním nejednal a nikdy s ním nemluvil. Svědkyně Š. vypověděla, že podnikatelským záměrem společnosti bylo podnikat v autodopravě, chod měl zařizovat D. B., který měl generální plnou moc zastupovat společnost a měl na starosti technické věci. O společnosti žalobce svědkyně slyšela, jednatele B. zná, ale nezasahovala do pracovních a firemních věcí, nejednala s ním ve věci obchodní spolupráce a neví, co bylo jejím předmětem. Potvrdila, že udělila plnou moc D. B. dne 23. 2. 2017 a uvedla, že doklady podepsal D. B.
16. Správce daně dále provedl dne 4. 4. 2018 místní šetření u společnosti METALEXICO (tvrzený subdodavatel společnosti AUTOCONSULT) na adrese jejího sídla a zjistil, že na této adrese fakticky nesídlí. Společnost nijak nereagovala na výzvu k poskytnutí údajů a jednatel společnosti Z. M. je pro správce daně nekontaktní. Správce daně jej opakovaně 3x neúspěšně předvolal k ústnímu jednání, a proto rozhodl o jeho předvedení za

asistence policie, ale ani to se neuskutečnilo. Společnost neměla v r. 2017 žádné zaměstnance evidované u OSSZ Ostrava.

17. Správce daně provedl svědeckou výpověď zaměstnance žalobce R. P., který potvrdil, že žalobce zakázku „odstranění nižší a vyšší zeleně“ prováděl a on sám byl přítomen na všech 14 dílčích zakázkách, vykonával pro žalobce funkci provozního technika a stavbyvedoucího pro železniční stavby. Rovněž se staral o koordinaci zaměstnanců žalobce, komunikaci se zadavatelem, vedení provozní dokumentace, kontrolu kvality díla provedených prací a byl při zadávání a předávání hotového díla. Svědek uvedl, že z větší části byly dílčí zakázky provedeny vlastními zaměstnanci žalobce a zbytek živnostníky (OSVČ). Současně vyjmenoval zaměstnance žalobce, kteří se na jednotlivých dílčích zakázkách podíleli a také vyjmenoval OSVČ. Dále uvedl, že neví o tom, že by se na zakázkách podílely společnosti KUBY a AUTOCONSULT.
18. Na základě závěrů obou ZDK správce daně shledal, že žalobce ve vztahu k oběma deklarováným dodavatelům neprokázal splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet z kontrolovaných zdanitelných plnění ve smyslu § 72 a § 73 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen ZDPH“). S ohledem na probíhající epidemii Covid-19 ukončil správce daně obě daňové kontroly zasláním ZDK žalobci a následně vydal dodatečné platební výměry, proti nimž brojil žalobce odvoláním v podstatě shodného obsahu, jako má následně podaná správní žaloba. Žalovaný zaslal žalobci v průběhu odvolacího řízení sdělení k odvolací námitce ukončení daňové kontroly v rozporu s daňovým řádem a současně mu opětovně zaslal obě ZDK a poskytl lhůtu 15 dnů k vyjádření se k výsledku daňových kontrol. Žalobce na sdělení reagoval vyjádřením doručeným žalovanému dne 1. 4. 2021. O odvolání bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného.
19. V prvním žalobním bodě žalobce namítl způsob ukončení daňové kontroly, kdy správce daně zaslal žalobci ZDK bez možnosti projednání z důvodu pandemie Covid-19 a postupoval tak sankčně podle ust. § 88 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, aniž by pro tento postup byly splněny zákonné podmínky.
20. Žalovaný se se shodnou odvolací námitkou vypořádal velmi obsáhle v bodech 139–145 napadeného rozhodnutí, přičemž poukázal na své sdělení v odvolacím řízení ze dne 17. 3. 2021, v němž konstatoval pochybení správce daně a zároveň zaslal opakovaně žalobci obě ZDK a umožnil mu vyjádřit se k jejich obsahu ve stanovené lhůtě. Krajský soud toto zjednání nápravy žalovaným v odvolacím řízení, jehož se žalobci dostalo popsáním postupem, který má oporu v obsahu správních spisů, považuje za dostatečné k nápravě procesního pochybení správce daně a shodně s žalovaným neví, co jiného či dalšího by měl žalovaný k nápravě procesní chyby učinit. Žalobce sám k tomu v žalobě neuvádí žádný názor, ani argumentaci žalovaného žádným nosným způsobem nerozporuje. Žalobci byl dán v rámci odvolacího řízení prostor pro uplatnění jeho procesních práv spojených s projednáním obou ZDK, čehož žalobce využil. Žalobce ostatně netvrdí v odvolání, ani v žalobě, jak konkrétně pochybení správce daně zasáhlo do jeho právní sféry, zda v důsledku neprojednání ZDK nemohl uplatnit nějaká konkrétní tvrzení nebo konkrétní důkazní návrhy. Tvrdí pouze ve zcela obecné rovině porušení svých ústavních práv. Krajský soud však má za to, že postupem žalovaného v odvolacím řízení došlo k nápravě, a pokud žalobce nemohl některá svá práva uplatnit v řízení před

správce daně, zcela jistě je mohl uplatnit v odvolacím řízení, kde mu žalovaný poskytl procesní prostor. Žalovaný rovněž nejednal způsobem zakládajícím pravou retroaktivitu, jak účelově tvrdí žalobce. Vysvětlení, jehož se mu k této otázce dostalo v bodě 141 napadeného rozhodnutí, krajský soud plně aprobuje. Toto žalobní tvrzení proto krajský soud neshledal důvodným.

21. V dalším žalobním bodě žalobce namítl procesní pochybení správce daně spočívající v nevyslechnutí jednatelů společností KUBY (P. V.) a METALEXICO (Z. M.). Z obsahu správních spisů je zřejmé, že správce daně prokazatelně činil úkony k zajištění obou svědeckých výpovědí, oba svědky opakovaně předvolal a každého se také jedenkrát pokusil předvést v součinnosti orgánů policie. Skutečnost, že svědci nebyli vyslechnuti, tak nelze přičítat k tíži správci daně. Jeho snaha se jeví krajskému soudu zcela dostatečnou, kdy správce daně vyčerpал možnosti, jež mu dává daňový řád (§100 odst. 1 a 2 daňového řádu) a nelze dospět k závěru, že by jeho následná rezignace byla účelová. Žalovaný se se shodnou odvolací námitkou vypořádal v bodech 146 a 147 napadeného rozhodnutí a žalobce se v žalobě proti argumetnaci zde uvedené nijak nevyomezuje. Žalobcem odkazované judikáty – rozsudky NSS sp. zn. 4 Afs 32/2016 a sp. zn. 5 Afs 24/2010 považuje krajský soud za nepřiléhavé, když skutkově v první z odkazovaných věcí měl být vyslechnut klíčový svědek, ale ze spisu správce daně nebylo zřejmé, jak dožádaný finanční úřad svědka kontaktoval, jak bylo tomuto svědkovi doručováno apod. a v druhém případě nebyl vůbec proveden pokus o předvedení prostřednictvím policie ČR. Žalobcem tvrzená klíčová pozice označených osob také nebyla nijak konkretizována. Na základě obsahu správních spisů lze konstatovat, že k nekontaktnosti svědků jistě přispělo i to, že jejich společnosti v tvrzených sídlech fakticky nesídlily a nic bližšího se správci daně k těmto subjektům nepodařilo zjistit ani z výpovědi jednatele žalobce, ani z výpovědi svědka Březiny. Také toto žalobní tvrzení proto krajský soud důvodným neshledal, když má za to, že správce daně postupoval v intencích ust. § 100 odst. 1 a 2 daňového řádu a učinil pro výslech jmenovaných osob vše, co byl povinen učinit.
22. Ve třetím žalobním bodě namítl žalobce, že nebyl proveden výslech dalších navržených svědků, uvedených v podáních žalobce ze dne 26. 11. 2019 a ze dne 13. 2. 2020. Současně označil vypořádání žalovaného s touto odvolací námitkou za alibistické.
23. Žalovaný se se shodnou odvolací námitkou vypořádal v bodech 148–153 napadeného rozhodnutí. Krajský soud má za to, že žalobní tvrzení, že k výslechu navržených svědků nedošlo z důvodu jejich nedostatečné identifikace a z důvodu neurčitosti sdělení, k čemu konkrétně by se svědci měli vyjádřit, je vytrženo z kontextu celého odůvodnění žalovaného obsaženého v označených bodech napadeného rozhodnutí. Žalovaný jako důvody, pro které nepřistoupil k provedení svědeckých výpovědí, uvedl již realizované rozsáhlé dokazování a dostatek informací, na jejichž podkladě mohl správce daně dospět k přesvědčivému závěru, dále široké spektrum konkrétních zakázek, jichž se přijatá zdanitelná plnění týkala, přičemž žalobce nespécifikoval, kterých zakázek by se měly výpovědi navržených svědků týkat a také nepodal informace k jejich pracovnímu zařazení. Podle žalovaného z důkazních návrhů nebylo srozumitelné, co měly navržené svědecké výpovědi prokázat nad rámec provedeného dokazování. Žalovaný dále odůvodnil, že návrh dalších svědků byl v rozporu s obsahem stavebních deníků

předložených objednatelům (společností PORR) k zakázkám odstranění nižší a vyšší zeleně a v rozporu s výpovědí svědka P., který o účasti společností KUBY a AUTOCONSULT nic nevěděl, ačkoliv byl technickým a stavebním dozorem na všech těchto 14 zakázkách. Žalovaný rovněž uvedl, že s ohledem na zjištění správce daně, že společnosti KUBY a AUTOCONSULT neměly žádné zaměstnance, ověřoval jména navrhovaných svědků také v živnostenském rejstříku, kde je nedohledal, a to ani mezi již neaktivními OSVČ.

24. Navrhuje-li v daňovém řízení daňový subjekt účast třetí osoby, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popř. jiný důvod účasti (§ 92 odst. 6 daňového řádu). Také judikatura krajských soudů je ve vztahu k identifikaci důkazů dlouhodobě konstantní. Vychází přitom ze základní zásady daňového řízení, že daňový subjekt je povinen daň přiznat (břemeno tvrzení) a své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Prvotně tedy stíhá důkazní břemeno daňový subjekt. Nesplní-li daňový subjekt svou zákonnou povinnost v řízení před daňovým orgánem, nemůže být taková skutečnost k tíži tohoto orgánu. Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení skutečnosti, které tvrdí, nelze dovozovat, že je to správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt, a neučinil-li tak, dospět k závěru, že rozhodnutí daňového orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné. Neunesení důkazního břemene žalobcem neznamená, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat (srov. přiměřeně rozsudky NSS sp. zn. 5 Afs 147/2004, publikovaný ve Sb. NSS pod č. 618/2005, sp. zn. 5 Afs 40/2005).
25. Pokud daňový subjekt navrhne k prokázání svého tvrzení provedení důkazu, musí důkazní prostředek dostatečně identifikovat. NSS již v minulosti vyslovil, že když daňový subjekt navrhuje výslech svědka, musí jej jednak přesně označit a zásadně musí uvést, co má být jeho výpovědí prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení (srov. rozsudky NSS sp. zn. 8 Afs 65/2005, sp. zn. 3 Afs 1/2003 nebo sp. zn. 8 Afs 70/2007).
26. V nyní posuzované věci žalobce učinil dvě podání s návrhy svědků, a to podání ze dne 26. 11. 2019 a ze dne 13. 2. 2020, které však bylo správci daně doručeno až dne 29. 4. 2020. V prvním podání žalobce uvedl jména a příjmení 9 osob s označením obce a ulice, ovšem bez č. p., kde se mají zdržovat, s tím, že se má jednat o osoby, které prováděly a organizovaly práce na daných zakázkách a mají prokázat provedení prací společností KUBY, případně jejími spolupracovníky a subdodavateli. V druhém podání žalobce vyjmenoval 8 jiných osob s uvedením adres označením obce a ulice, včetně č. p., jejichž výslech navrhl k prokázání provedení prací - služeb společností KUBY, případně jejími spolupracovníky a subdodavateli, kdy tyto osoby prováděly a organizovaly na daných zakázkách práce a dále k prokázání provedení prací - služeb subdodavatelem společností AUTOCONSULT, tedy společností METALEXICO, kdy tato osoby zajišťovaly za subdodavatele provedení zakázek organizačně i faktickým prováděním prací.

27. Krajský soud se ztotožňuje s hodnocením daňových orgánů, že prvé podání obsahovalo zcela nedostatečnou identifikaci svědků, když adresy jejich pobytu nebyly úplné. Ve vztahu k oběma návrhům pak soud konstatuje, že informace, k čemu mají být podle žalobce svědci vyslechnuti, je předně souhrnná, individuálně nespécifikovaná a dále vedená ve velmi obecné rovině. Deklarovaní dodavatelé žalobce společnosti KUBY a AUTOCONSULT měli za sledovaná období vůči žalobci vykázané široké spektrum činností (zakázek). Dle provedené fakturace to byly jednak odstranění nižší a vyšší zeleně v traťových okresech – celkem 14 zakázek tohoto druhu, dále např. zemní práce, montáž a demontáž pažení výkopu, výpomoc při havárii vody, výpomoc na stavbě, čištění odvodňovacích zařízení, kácení a výřez křovin, vyklizení prostoru restaurace, úklid nelegální skládky, výpomoc při odklizení sněhu atd. Žalobcovo tvrzení, že navrhovaní svědci realizovali či organizovali práce pro subdodavatele žalobce, přičemž v případě druhého podání ani není rozlišeno, který ze svědků by měl vypovídat ve vztahu ke společnosti KUBY, a který ke společnosti AUTOCONSULT, resp. jejímu subdodavateli METALEXICO, je zcela nedostačující. V žádném z návrhů také není specifikováno, ke kterým konkrétním zakázkám by měli svědci vypovídat. Je přitom nutno podotknout, že dne 12. 12. 2019 byl žalobce seznámen s výsledky kontrolního zjištění, přičemž správce daně po rozsáhlém dokazování, které tomu předcházelo, neměl informace o žádných konkrétních osobách, jež by poskytovaly práce za deklarované dodavatele, resp. měl prokázáno, že označení dodavatelé žádné zaměstnance neměli. Pokud by se mělo jednat o zakázky odstranění nižší a vyšší zeleně, což z důkazních návrhů není zřejmé, k těm správce daně ze stavebních deníků předložených zadavatelem prací zjistil, že žádný z navrhovaných svědků v nich není uveden. Svědeckou výpovědí zaměstnance žalobce R. P. bylo rovněž prokázáno, že měl jako stavební a technický dozor vědomost o všech pracovnících podílejících se na těchto zakázkách, ale nebylo mu známo nic o tom, že by se na nich podíleli pracovníci za deklarované dodavatele. Lze se proto ztotožnit se stanoviskem žalovaného, že navržení svědci vybočují z důkazního řetězce zjištěného správcem daně a bez relevantního tvrzení žalobce, proč a za jakým účelem má být výsledek každého z navržených svědků proveden, daňové orgány odůvodněně dospěly k závěru o neprovedení těchto důkazů. Nutno zdůraznit, že žalobce důvody, pro které by měli být tito navržení svědci vyslechnuti, nespécifikoval ani v jiných svých podáních (např. vyjádření ke kontrolnímu zjištění z 9. 1. 2020), ani v odvolání a ani v následně podané žalobě. Soud nemůže souhlasit s výhradou žalovaného, že žalobce tyto důkazní návrhy učinil účelově na samém konci daňové kontroly, neboť žalobci svědčilo právo navrhopvat důkazy i v této fázi daňového řízení. Tento úsudek žalovaného však nemá vliv na zákonnost ani přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.
28. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu, správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Správce daně musí daňovému subjektu při dokazování poskytnout součinnost a zároveň vyvinout maximální úsilí k poznání skutkového stavu. Zároveň platí, že správce daně není povinen automaticky provádět všechny důkazy navržené daňovým subjektem. Každý návrh na provedení dokazování správce daně zváží a rozhodne, zda je jeho provedení třeba. Dospěje-li k závěru, že důkaz nemůže tvrzení subjektu daně prokázat, případně, že nemůže rozšířit či jinak pozitivně ovlivnit již zjištěný skutkový stav, důkaz neprovede. Neprovedení je však vždy povinen

zdůvodnit (srov. např. rozsudek NSS sp. zn. 10 Afs 306/2016). Soud na základě výše uvedeného konstatuje, že v nyní posuzované věci k řádnému zdůvodnění neprovedení navržených svědeckých výpovědí došlo.

29. Na základě shora uvedeného krajský soud dospěl k závěru o nedůvodnosti tohoto žalobního tvrzení.
30. V posledním žalobním bodě žalobce namítl rozpor napadeného rozhodnutí s judikaturou SDEU ve věci C-610/19, *Vikingo Fövállalkozó*. K této judikatuře se žalovaný vyjádřil v bodě 130 napadeného rozhodnutí. Žalobce v žalobě namítal rozporná tvrzení žalovaného, kdy na jedné straně nezpochybnil fakticitu plnění, na druhé straně však uvedl, že má pochybnost o jeho rozsahu, kdy část plnění provedli zaměstnanci žalobce nebo zaměstnanci jeho odběratele, čímž si však žalovaný protirečí.
31. Krajský soud předně považuje za nepřiléhavý odkaz žalobce na rozsudek SDEU ve věci C-610/19, *Vikingo Fövállalkozó*, který se týká problematiky nepřiznání odpočtu DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu. V nyní posuzované věci daňové orgány nezaložily své závěry na tom, že se žalobce nebo některý z jeho dodavatelů účastnili daňového podvodu.
32. Pokud žalobce v závěrech žalovaného shledává rozpor spočívající v tom, že žalovaný na jedné straně tvrdí, že nerozporuje, že žalobce poskytl smluvené služby svým odběratelům, na druhé straně však zpochybňuje rozsah plnění poskytnutého deklarovanými dodavateli, kdy část plnění měli provést zaměstnanci žalobce nebo jeho odběratele, krajský soud tento názor žalobce nesdílí. Shodně s žalovaným má za to, že žalobce citované závěry žalovaného vytrhl z kontextu odůvodnění napadeného rozhodnutí. Lze přitom poukázat především na bod 126 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný odkazované závěry přesně formuluje tak, že skutečně nemá pochybnost o tom, že žalobce poskytl služby svým odběratelům, ale závažné pochybnosti má o tom, zda žalobce předmětná plnění fakticky přijal od společností KUBY a AUTOCONSULT, kdy je na základě provedení dokazování zřejmé, že předmětná plnění byla uskutečňována přímo pro žalobce prostřednictvím OSVČ a společnosti AGROS spol. s r.o., a to zaměstnanci či subdodavateli těchto subjektů, a dále byla také uskutečňována zaměstnanci žalobce a zaměstnanci žalobcova odběratele společnosti PORR. V uvedeném spočívá podstata závěrů daňových orgánů, z níž vyplývá nejen pochybnost o přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů KUBY a AUTOCONSULT, ale také o rozsahu těchto plnění, na nichž se dle provedení dokazování podíleli také zaměstnanci žalobce a zaměstnanci odběratele. Žalobcovo hodnocení tohoto závěru žalovaného považuje krajský soud za zcela účelové, kdy žalobce poukazovaným závěrům žalovaného vytrženým z kontextu odůvodnění přisuzuje význam, který nemají. S ohledem na závěry žalovaného shrnuté v bodě 126 napadeného rozhodnutí považuje krajský soud za nepřiléhavý také odkaz žalobce na rozsudek NSS sp. zn. 4 Afs 58/2017 ve věci *Stavitelství Melichar* z důvodu odlišnosti skutkových zjištění.
33. Pokud jde o vývoj judikatury v otázce prokazování skutečného dodavatele plnění za účelem uplatnění nároku na odpočet DPH, obecně má zásadní význam rozhodnutí SDEU ve věci *Kemwater ProChemie* a navazující rozsudek rozšířeného senátu NSS ze

dne 23. 3. 2002 č. j. 1 Afs 334/2017-2008, publikovaný ve Sb. NSS pod č. 4336/2022. Z označeného rozsudku rozšířeného senátu NSS lze citovat: „... *postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce daně z přidané hodnoty je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně z přidané hodnoty [§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty]. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce daně z přidané hodnoty nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Výjimkou je situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet naplněna, má k dispozici správce daně.“*

34. V návaznosti na uvedené a s ohledem na skutkový stav zjištěný v posuzované věci se krajský soud shoduje s žalovaným v otázce aplikace nové judikatury (blíže odst. 7. tohoto rozsudku). Za rozhodné přitom považuje vedle zpochybnění realizace plnění deklarovanými dodavateli společnostmi KUBY a AUTOCONSULT také rozsah uskutečněných plnění, jež je důvodně zpochybněn (blíže např. body 82, 83, 128 napadeného rozhodnutí). Prokázání rozsahu plnění je přitom také hmotněprávní podmínkou nároku na odpočet DPH, takže pokud žalobce rozsah plnění neprokázal, nelze mu nárok na odpočet přiznat. V tom je věc žalobce zcela odlišná oproti nové judikatuře, a proto aplikace závěrů rozsudku ve věci *Kemwater ProChemie* není možná. Neprokázáním hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH v podobě rozsahu uskutečněného plnění ztácí další hmotněprávní podmínka, kterou je postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce DPH, na významu předpokládaném citovaným judikátem, neboť hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH musí být splněny kumulativně.
35. V návaznosti na uvedené nelze přisvědčit argumentaci žalobce obsažené ve vyjádření k výzvě krajského soudu k dopadu judikatorního posunu představovaného rozsudkem NSS ve věci *Kemwater ProChemie* na souzenou věc. Žalobce své stanovisko postavil na důvodech žalobního bodu 3), tj. odmítnutí provedení důkazů výsledkem navržených svědků (body 28-33 vyjádření žalobce ze dne 6. 6. 2023). Třetí žalobní bod má krajský soud za vypořádaný argumentací v odst. 23.-29. tohoto rozsudku a neshledal jej důvodným, a proto také nemůže být důvodný z pohledu reakce žalobce na novou judikaturu NSS, pakliže žalobce nic dalšího neuvádí. Pokud žalobce ve své argumentaci dále zpochybňoval důkazní hodnotu stavebních deníků, z nichž daňové orgány rovněž vycházely ve svém závěru o neprokázání deklarovaných dodavatelů a rozsahu poskytnutých plnění (body 4-27 vyjádření žalobce ze dne 6. 6. 2023), krajský soud tuto část vyjádření považuje za opožděně vznesenou žalobní námitku, neboť byla poprvé uplatněna až po uplynutí zákonné lhůty pro podání žaloby (ust. § 71 odst. 2 s. ř. s.). Dle dlouhodobé konstatní judikatury správních soudů lze nové žalobní body doplnit jen ve lhůtě k podání žaloby, která má prekluzivní charakter, takže její zmeškání nelze prominout (§ 72 odst. 4 s. ř. s.). K dodatečně uplatněným žalobním tvrzením proto soud nepřihlíží (srov. nálezný Ústavního soudu ze dne 10. 3. 1999 sp. zn. I.ÚS 164/97). Pro úplnost krajský soud podotýká, že text žaloby podané v zákonné lhůtě dne 8. 7. 2021 nepředstavuje předobraz žalobních tvrzení učiněných ve vyjádření žalobce ze dne 6. 6. 2023 a dodatečná tvrzení žalobce nelze považovat ani za rozvinutí jakéhokoliv žalobního bodu.

36. Na základě uvedeného krajský soud neshledal důvodným ani poslední žalobní bod a rovněž neshledal dopad nové judikatury na souzenou věc.
37. Soud proto žalobu jako nedůvodnou zamítl (ust. § 78 odst. 7 s. ř. s.). Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 s. ř. s.
38. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému nevznikly v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 28. června 2023

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu