



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců JUDr. Markéty Fialové a JUDr. Michala Jantoše ve věci

žalobkyně: **S. E. s. r. o.**, IČO X  
sídlem Č. 393/8, X P.  
zastoupená advokátem Mgr. Markem Svojanovským  
sídlem Dvorek 16, 798 57 Laškov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 8. 2021, č. j. 32675/21/5300-22442-712448,  
ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

**A. Vymezení věci a obsahu podání účastníků**

1. Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 29. 7. 2020, č. j. 1571316/20/3106-50522-708642 doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období červenec 2018 ve výši 67 952 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 13 590 Kč. DPH byla doměřena z plnění přijatých od společnosti D. G. s. r. o., IČ X (dále jen „společnost D. G.“) uvedených na faktuře č. 380704, kterou tato společnost žalobkyni vystavila. Dle správce daně se žalobkyni nepodařilo prokázat, že by plnění spočívající dle žalobkyně v *zajištění vzorků a zprostředkování analýz v měsíci červenci 2018*

*pro jednotlivé firmy a lokality* skutečně přijala v rozsahu deklarovaném na uvedeném daňovém dokladu od zmíněné společnosti. Konkrétně se mělo jednat o zakázky:

- a) S. – oprava ulice D.,
  - b) S. – obalovna V. B.,
  - c) S. – D. 2,
  - d) S. – H. Š.,
  - e) S. – H.,
  - f) V. M. – vyb. nové haly.
2. Na základě podaného odvolání žalovaný napadeným rozhodnutím změnil dodatečný platební výměr tak, že doměřenou DPH snížil na 35 723 Kč a penále na 7 144 Kč. Žalovaný na rozdíl od správce daně dospěl k závěru, že v případě zakázek uvedených ad. b) a c) nedosáhly pochybnosti správce daně o přijetí plnění od společnosti D. G. takové intenzity, aby měl být nárok na odpočet DPH odmítnut. Především Ing. D. potvrdil, že na těchto zakázkách prováděl odběry vzorků a objednal u společnosti A. C. R. (dále jen „společnost A.“) jejich analýzu a výsledné protokoly se ukázaly jako pravé. Svědek H. potvrdil provedení odběru vzorků a přípravných prací na daných zakázkách a obecně také subdodavatelskou činnost společnosti D. G. pro žalobkyni. Ve vztahu ke zbylým zakázkám žalovaný dospěl ke stejnému závěru jako správce daně.
3. Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení napadeného rozhodnutí a namítala, že:
- nevěděla, že předložené protokoly o zkoušce jsou falzifikáty. Žalobkyně si nemohla jejich pravost ověřit. Za plnění provedené společností D. G. zaplatila a fakturovala jej svým odběratelům, zejména společnosti S., která potvrdila, že plnění od žalobkyně v podobě odběru vzorků a přípravných prací obdržela a zaplatila za něj. Žalobkyně byla tedy v dobré víře, že předložené protokoly byly pravé. Přípravné práce předcházející odběru vzorků proběhly a také svědkové potvrdili, že každému odebrání vzorků musí předcházet přípravné práce. Žalobkyně učinila vše, aby se chovala obezřetně. Svědek Ch. potvrdil, že kdyby žalobkyně neposkytla sjednané plnění, nedošlo by ze strany společnosti S. k úhradě;
  - žalovaný hodnotil odlišně výpověď svědků S. a H. Oba vypověděli totožné skutečnosti, které žalovaný vyhodnotil rozdílně, aniž by to vysvětlil. Svědek S. potvrdil, že zná společnost D. G. a že s ní jednatel žalobkyně Ing. Z. spolupracoval. Rovněž potvrdil, že odběru vzorků musí předcházet přípravné práce a že na zakázce ad. f) pracoval jako stavbyvedoucí;
  - žalobkyni předložené daňové doklady spolu s dalšími důkazy (protokoly o předání a převzetí zakázek, vystavené daňové doklady pro společnosti S. a V. m., výsledky svědků S., Ch., H., čestná prohlášení, doklady o zaplacení zakázek společnostmi S. a V. m., potvrzení o nutnosti provést přípravné práce před odběrem vzorků a protokoly o provedených odběrech vzorků) prokazují, že žalobkyni bylo plnění společnosti D. G. poskytnuto. Žalovaný rovněž předložené důkazy posoudil odlišně u zakázek uvedených výše pod písm. b) a c) jen proto, že u nich byly předloženy platné protokoly. Tím porušil legitimní očekávání žalobkyně. Z judikatury NSS vyplývá, že po daňovém subjektu nelze požadovat, aby prokázal skutečnosti, jež jsou zcela mimo jeho sféru vlivu a jež nemůže z důvodu zákonných překážek či faktických překážek zjistit a ověřit. Žalobkyně nemohla poznat, že předložené protokoly o zkouškách jsou falzifikáty, nepoznaly to ani

společnosti S. a V. m. Plnění na faktuře č. 380704 neobsahovalo jen plnění za protokoly, ale i za přípravné práce.

- žalovaný neprovedl navrhované důkazy vyjádřením společnosti A., která prováděla analýzy vzorků a vyjádřením společností S. a V. m.
- 4. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl žalobu zamítnout a zopakoval svou argumentaci uvedenou v napadeném rozhodnutí. Zdůraznil, že žalobkyně neprokázala, že by si plnění u společnosti D. G. objednala. Nebyla předložena žádná písemná smlouva, záznamy o činnosti či jiná forma komunikace mezi nimi. V této souvislosti budí další pochybnosti nevysvětlená skutečnost, proč za provedené analýzy v případě falzifikovaných protokolů hradila žalobkyně společnosti D. G., přestože je měl provést Ing. D. Nebylo prokázáno ani to, že by právě společnost D. G. prováděla přípravné práce. To rozhodně nevyplývá z obecného konstatování svědků, že tyto práce se obecně provádějí. Žalovaný zdůraznil, že po žalobkyni žádal prokázání vazeb mezi ní a společností D. G., což zjevně bylo v její moci.
- 5. V replice žalobkyně poukázala na to, že pro právní jednání se společností D. G. nebyla stanovena písemná forma smlouvy, proto jí nelze vytýkat, že ji nepředložila. Předložené důkazy v souhrnu prokazují, že se vše událo, jak bylo tvrzeno. Zopakovala, že nebylo možné ověřit si pravost dodaných protokolů o analýze.
- 6. Žalovaný ve vyjádření uvedl, že po žalobkyni nebylo vyžadováno, aby předložila písemnou smlouvu, nýbrž aby jakýmkoliv důkazními prostředky prokázala uskutečnění zdanitelného plnění. Důvodem pro neuznání nároku na odpočet nebyly jen falzifikované protokoly, nýbrž také svědecká výpověď Ing. D.

### B. Posouzení věci krajským soudem

- 7. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Soud rozhodl bez jednání podle § 51 odst. 1 s. ř. s.
- 8. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) platí, že *plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku*. Ustanovení § 72 odst. 3 zákona DPH stanoví, že *nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat*. Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH platí, že *pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad*.
- 9. Pro tuto věc je dále podstatné rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, které jednak vyplývá ze zákona a jednak se jím opakovaně zabýval NSS ve své judikatuře. Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Je pak na správci daně, aby prokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Správce daně přitom není povinen prokázat, že doklady předložené daňovým subjektem jsou nepravdivé, k unesení jeho důkazního břemene postačí, když prokáže vážné a důvodné

pochybnosti o jejich pravdivosti, věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti. Unesli správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reagující na pochyby o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63 a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

10. Plnění mělo dle tvrzení žalobkyně spočívat v zajištění vzorků zeminy, asfaltu, šterku, betonu a provedení jejich analýzy za účelem zjištění škodlivin. Nejprve došlo k odběru vzorků za použití techniky (např. bagr, fréza). Vzorek se následně předal laboratoři, která analýzu provedla. Zakázka žalobkyně ústně dohoda s L. V., který jednal za společnost D. G. Žalobkyně v řízení svůj nárok na odpočet doložila:
  - fakturou č. 380704 vystavenou společností D. G. a fakturami vystavenými žalobkyní společností S. a V. m., a výpisy z účtů,
  - protokoly o odběru vzorků odpadů, z nichž plyne, že všechny odběry měl provést pomocí lopaty, resp. rýče a krumpáče Ing. V. D.,
  - protokoly o zkoušce vystavené společností A. pro zákazníka Ing. V. D.,
  - protokoly o předání a převzetí zakázky, z nichž vyplývá, že předmětem jednotlivých zakázek bylo provedení přípravných prací pro vzorkování zeminy za účelem obdržení analýzy a že došlo k předání protokolů o analýze vzorků a protokolů o odběru vzorků,
  - čestná prohlášení L. V., T. Ch., T. H., J. S. a M. Č.
11. Žalovaný svůj závěr o odepření nároku na odpočet DPH ze sporných zakázek uvedených výše ad a), d) a e) odůvodnil tím, že všechny žalobkyní předložené protokoly byly falzifikátem, což potvrdila společnost A. Originální protokoly byly vydány na zcela jinou zakázku, příp. také jiného klienta. Ing. D., jenž měl dle protokolu provést odběr vzorků, popřel, že by tyto vzorky odebíral a následně vystavil protokoly o odběrech, ačkoliv na nich byl nascanovaný jeho podpis. Nebylo tak prokázáno, kdo měl odběr vzorků realizovat, ani to, zda k němu a jemu předcházejícím přípravným pracím skutečně došlo. Stejně tak nebylo prokázáno provedení analýz. Svědek Ch. uvedl, že byl stavbyvedoucím pouze na zakázce ad d), ale nebyl přítomen odběru vzorků ani přípravným pracím a nevěděl, kdo je prováděl. Potvrdil v obecné rovině jen to, že odběru vzorků obecně předcházejí přípravné práce (body 42 až 44 napadeného rozhodnutí).
12. K zakázce uvedené výše ad f) žalovaný uvedl, že dva z předložených protokolů odpovídaly skutečnosti, dalších šest protokolů bylo změněných a u dalších dvou (O. p.-cihly) se jednalo o falzifikáty, protože originály byly vystaveny pro zcela jiného klienta. Ing. D. navíc výslovně popřel, že by prováděl vzorkování cihel. Nebylo tudíž prokázáno, že by se plnění uskutečnilo v deklarovaném rozsahu. Pochybnosti neodstranil ani výslech svědka S., který nevěděl, zda byl přítomen odběru vzorků a zda pro žalobkyni prováděla práce na dané zakázce společnost D. G. Nicméně připustil, že byl v telefonickém kontaktu s L. V. Obecně svědek potvrdil, že odběru vzorků předchází přípravné práce. Jelikož svědek nebyl odběru vzorků přítomen, nemohl ani potvrdit rozsah prací, tj. odběrů a s nimi souvisejících přípravných prací. Především nemohl vyvrátit tvrzení Ing. D., který výslovně popřel, že by prováděl odběry vzorků cihel (body 45 až 47 napadeného rozhodnutí).

13. Dále žalovaný uvedl, že čestné prohlášení M. Č. obsahuje jen obecná tvrzení a neobsahuje žádné konkrétní skutečnosti, které by byly způsobilé rozptýlit pochybnosti vyslovené správcem daně. Nadto předmětná zaměstnankyně byla u žalobkyně zaměstnána až od září 2018, sporná plnění měla probíhat v červenci 2018 (bod 48 napadeného rozhodnutí).
14. Rovněž zůstalo dle žalovaného neobjasněno, z jakého důvodu žalobkyně platila za plnění přímo Ing. D. v případě zakázek ad. b) a c), u kterých byl protokol pravý, ačkoliv u zakázek, u kterých se protokol o zkoušce ukázal jako falzifikát, tj. zakázky uvedené ad. a), d) a e), hradila žalobkyně společnosti D. G., byť se na nich měl podílet rovněž Ing. D. U zakázky ad. f) hradila žalobkyně za některé analýzy Ing. D. a za některé společnosti D. G. Tento rozdíl zpochybňující rozsah přijatých služeb nebyl vůbec vysvětlen. V řízení tak nikdy nebylo postaveno najisto, v jakých případech a zda vůbec bylo součástí objednaných služeb i provedení analýz. Rozsah plnění není možné zpětně dovozovat až na základě toho, zda byly protokoly falzifikátem či nikoliv (bod 50 napadeného rozhodnutí).
15. Podle krajského soudu žalovaný unesl důkazní břemeno a prokázal existenci vážných a důvodných pochybností o tom, že se žalobkyní tvrzené skutečnosti odehrály tak, jak tvrdila. V případě zakázek uvedených ad. a), d) a e) nebylo vůbec prokázáno, kdo a zda vůbec realizoval odběr vzorků. Všechny odběry měl dle protokolů o zkoušce předložených žalobkyní provádět Ing. D., který to však v případě těchto zakázek výslovně popřel i přes skutečnost, že jeho podpis byl uveden na protokolech o odběru vzorků. Tato skutečnost nasvědčuje tomu, že jej tam někdo umístil bez jeho vědomí a využil vzor protokolu používaný Ing. D. (což uvedl při výslechu Ing. D.), aby vše vypadalo tak, že odběr skutečně provedl Ing. D. Navíc bylo prokázáno, že protokoly o provedených analýzách byly v těchto případech falzifikáty. Tyto skutečnosti naprosto zásadním způsobem zpochybňují, zda vůbec společnost D. G. pro žalobkyni provedla odběry vzorků a jejich následné analýzy. Formální doklady předložené žalobkyní (předávací protokoly, výpisy z účtů, faktury) ve světle těchto skutečností zjevně nemohou obstát. Krajský soud se ztotožňuje se závěry žalovaného, že svědek Ch. jen v obecné rovině potvrdil, že odběru vzorků předchází přípravné práce. Rozhodně ale nepotvrdil, že by odběry vzorků provedla společnost D. G. Svědek totiž jako stavbyvedoucí pracoval pouze na zakázce ad. d), navíc ani u ní nedokázal uvést, kdo odběr vzorků provedl. Tvrzení svědka o tom, že společnost S. žalobkyni uhradila požadovanou částku, neprokazuje, že sporné plnění dodala žalobkyni právě společnost D. G. a v deklarovaném rozsahu.
16. Krajský soud se ztotožňuje také se závěry žalovaného k zakázce ad f). Předmětná zakázka měla být složena z několika odběrů vzorků a následně provedených analýz. Poté byla žalobkyni fakturována jako celek. Také zde bylo v některých případech (vzorkování cihel) zjištěno, že protokoly o zkouškách byly falzifikáty a v těchto případech také Ing. D. popřel, že by odběry vzorků prováděl, ačkoliv stejně jako výše, byly na protokolech o odběru vzorků jeho nascanované podpisy a byly využity vzory protokolů, které používal. V případě zakázky ad) f) je tedy sporný zejména rozsah plnění, které mělo být žalobkyni poskytnuto společností D. G., tj. zda byly provedeny přípravné práce, odběry vzorků a analýzy v počtu, v jakém bylo tvrzeno. Krajský soud souhlasí s žalovaným, že tento rozsah nevyjasnila ani výpověď svědka S. Ten obecně potvrdil, že odběru vzorků musí předcházet přípravné práce, že informoval L. V. o tom, kde bude probíhat odběr vzorků, nicméně jednotlivým odběrům vzorků přítomen nebyl a nevěděl, kdo je provedl.
17. Žalovaný skutečně výpověď svědka Schwaba vyhodnotil odlišně od výpovědi svědka H., ale učinil tak oprávněně. Výpovědi obou svědků lze označit za poměrně obecné. Svědek H.

měl povědomí o tom, že společnost D. G. byla subdodavatelem žalobkyně a že se L. V. nacházel na stavbách v rámci zakázek ad. b) a c), tj. zakázek, na kterých byl přítomen za společnost S. také svědek. Svědek S. nedokázal uvést, kdo prováděl odběry vzorků, protože tomu nebyl přítomen. Jen uvedl, že informoval L. V. o místě odběru vzorků. Výpovědi obou svědků zjevně nebyly žalovaným hodnoceny izolovaně, nýbrž ve světle ostatních důkazů. Při zjištění, že protokoly o zkouškách u zakázek ad. b) a c), ke kterým se vyjadřoval svědek H., byly pravé, a že Ing. D. potvrdil, že provedl odběry vzorků, se žalovaný pochopitelně spokojil s obecnější výpovědí svědka H. Takovému postupu nelze nic vytknout, neboť je výrazem zásady volného hodnocení důkazů, dle níž jsou všechny důkazy hodnoceny nejen samostatně, ale i ve vzájemné souvislosti (srov. § 8 odst. 1 daňového řádu).

18. Skutečnost, zda žalobkyně věděla o tom, že jí předložené protokoly o zkouškách jsou falzifikáty, je pro věc nepodstatná. V případě prokázání pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu jde o prokázání skutečností, které zpochybňují daňovým subjektem předložené daňové doklady. K tomu mohou sloužit jakékoliv zjištěné skutečnosti včetně těch, o kterých daňový subjekt nevěděl. Správce daně není omezen pouze na skutečnosti, o kterých musel daňový subjekt vědět (např. jako je tomu při prokázání účasti daňového subjektu v řetězci zatíženém podvodem na DPH). Skutečnost, že protokol, kterým mělo být prokázáno provedení analýz vzorků (což bylo stěžejní pro celou zakázku), byl falzifikátem, nepochybně vyvrací tvrzení žalobkyně o tom, že se sporný účetní případ odehrál tak, jak tvrdila. Navíc k tomu přistoupilo výslovné tvrzení svědka D., který měl realizovat odběry a zadat analýzu společnosti A., že odběry neprovedl a někdo využil vzor jeho protokolu. V řízení bylo prokázáno, že u zakázek, kde byl protokol pravý, hradila žalobkyně přímo Ing. D., kdežto u zakázek, kde byl falzifikátem, hradila bez jakéhokoliv vysvětlení společnosti D. G. Tato skutečnost vrhá tvrzení žalobkyně o její dobré víře ve správnost protokolů do stínu pochybností a zanechává ve věci pachuč účelovosti.
19. Krajský soud nesouhlasí s žalobkyní v tom, že by byla žalovaným nucena prokazovat skutečnosti, které se nacházejí mimo její sféru vlivu. Žalobkyně měla prokázat, že se přípravné práce, odběry vzorků a následné analýzy těchto vzorků, tj. plnění, která měla ona sama obdržet, odehrála tak, jak tvrdila. Takové tvrzení odpovídá tomu, co již sama uvedla v daňovém přiznání ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu a rozhodně se nenachází mimo sféru jejího vlivu. Žalovaný jí předložené důkazní prostředky zpochybnil a bylo na žalobkyni, aby jakýmkoliv důkazními prostředky vyvrátila pochybnosti vyslovené správcem daně. Rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005-90, č. 605/2005 Sb. NSS není na věc přílehlavý. V této věci NSS vyslovil mj. právní názor, že správce daně není oprávněn po daňovém subjektu žádat, aby prokázal subdodavatele svého dodavatele, tj. skutečnost, která leží mimo sféru vlivu daňového subjektu. K něčemu podobnému v nyní řešené věci nedošlo. Žalobkyně ani konkrétně netvrdí, jaké skutečnosti nacházející se mimo sféru jejího vlivu, měla prokázat. V této souvislosti zmiňuje jen to, že nemohla rozeznat falzifikáty protokolů o provedených zkouškách. To je ale zcela jiná otázka, ke které se soud vyjádřil již výše.
20. Rozsudek NSS ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 55/2011-84 se týkal rozsahu prokazování reklamy v případě, že tato měla být vysílána mnohokrát za konkrétní časové období. Tedy odlišné skutkové věci. Totéž platí o rozsudku NSS ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, který se týkal mezinárodních řetězových obchodů s pohonnými hmotami, při kterých je možné zboží dodat, aniž by se fyzicky dostalo do dispozice příjemce. Ani rozsudek NSS ze

dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007-147 není přílehlavý. NSS v něm uvedl, že pokud daňový subjekt a jeho dodavatel potvrdili dodání zboží, byla prokázána jeho úhrada, skladování a následný prodej daňovým subjektem, měl důkazní břemeno ke zpochybnění těchto důkazních prostředků správce daně. V nyní řešené věci ale správce daně předložil důkazy zpochybňující žalobkyni předložené důkazní prostředky, které měly prokázat plnění mezi žalobkyní a jejím dodavatelem (tato skutečnost byla ve věci řešené NSS prokázána). Proto měla žalobkyně reagovat dalšími důkazními návrhy, které by prokázaly, kdo konkrétně realizoval odběry vzorků a zajistil vypracování jejich analýzy.

21. K žalobkyni poukázáním rozhodnutím NSS je vhodné doplnit, že v případech, kde je sporný skutkový stav, mají rozsudky soudů v jiných věcech, jen velmi omezenou vypovídací hodnotu. Každý případ je totiž jedinečný a vždy je nutné individuálně hodnotit všechny okolnosti, které se v něm odehrály a důkazy, které byly předloženy.
22. Žalovaný vskutku neprovedl žalobkyni navržené důkazy v podobě dotazů na společnosti A., S. a V. M. Společnost A. měla být dotázána na to jakou formou jsou objednateli analýzy zasílány protokoly o analýze, jaké protokoly k jednotlivým zakázkám vystavila a zda je laik schopen rozeznat falzifikáty protokolů. Tento důkazní návrh žalovaný považoval za nadbytečný, protože nebylo prokázáno uskutečnění přípravných prací, odběr vzorků a zda je učinila společnost D. G., když jí žalobkyně platila pouze v případě zakázek, u kterých byly protokoly o provedené analýze pravé (bod 66 napadeného rozhodnutí). Společnosti S. a V. M. se měly vyjádřit k tomu, zda si u žalobkyně objednaly plnění spočívající v analýze vzorků, zda jej obdržely a zda za něj zaplatily. Dále měly uvést, jakým způsobem protokoly o analýzách využily a zda zkoumaly jeho pravost. K tomu žalovaný uvedl, že společnost S. se k věci již vyjádřila a sdělila, že není schopna doložit, kdo prováděl odběry vzorků na jednotlivých stavbách, ale poskytla správci daně jména stavbyvedoucích. Za společnost V. M. byl vyslechnut jako svědek její jednatel pan S. Ani jeho výslech neprokázal tvrzení žalobkyně. Podle žalovaného se uvedené společnosti nepodílely na odběru vzorků a provádění analýz a nemohou tak potvrdit tvrzení žalobkyně. Žalobkyně sděleními uvedených společností chtěla prokázat skutečnosti zčásti nesporné a zčásti irelevantní pro řešenou věc. Proto žalovaný ani tento důkaz neprovedl (bod 67 napadeného rozhodnutí).
23. K této námitce soud uvádí, že správce daně není podle § 8 daňového řádu povinen bez dalšího 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 důkazu je však vždy povinen zdůvodnit (srov. např. rozsudek NSS ze dne 26. 7. 2018, č. j. 10 Afs 306/2016-85, bod 15 a judikaturu tam citovanou). Žalovaný řádně vysvětlil, proč žalobkyni navržené důkazy neprovedl a jeho zdůvodnění se jeví jako logické. Proti němu nebyly vzneseny v žalobě žádné konkrétní námitky, proto se jím soud blíže nezabýval.
24. Krajský soud nesouhlasí ani s odkazem žalobkyně na to, že součástí faktury č. X bylo i plnění za přípravné práce. Tvrzení žalobkyně neodpovídá skutečnosti. Na předmětné faktuře byla vždy každá zakázka fakturována jako celek a nelze z ní seznat, jaká část fakturované částky připadá na přípravné práce, jaká na odběr vzorků a jaká na provedení analýzy. I kdyby tedy bylo prokázáno, že společnost D. G. vždy provedla přípravné práce, nemohl by žalovaný uznat nárok na odpočet co do těchto částí plnění.

25. Pro úplnost krajský soud uvádí, že v řízení zůstala spornou nejen otázka dodavatele plnění, ale i jeho rozsah. Proto na tuto věc nelze použít závěry vyplývající z rozsudku Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie* a na něj navazující judikatury NSS, zejména rozsudek rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS.

### C. Závěr a náhrada nákladů řízení

26. Vzhledem k výše uvedenému krajský soud podle § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl jako nedůvodnou.
27. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně v řízení úspěšná nebyla a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 3. 2015 č. j. 7 Afs 11/2014-47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

### Poučení:

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

Olomouc 28. června 2023

Mgr. Barbora Berková v. r.  
předsedkyně senátu