



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. Petra Hlušíka, Ph.D., ve věci

žalobce: **RATO reality s.r.o.**
sídlem Lannova 2061/8, 110 00 Praha 1
zastoupen společností Daně & Daně s.r.o.
sídlem Oborného 299/10, 709 00 Ostrava – Mariánské Hory

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 10. 2022 č. j. 33208/22/5300-21443-712603,
ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

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

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 10. 2022 č. j. 33208/22/5300-21443-712603, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno

Shodu s prvopisem potvrzuje P.S.

rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 12. 9. 2018 č. j. 3221905/18/3215-50521-807115, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2015 a současně předsáno penále.

2. Žalobce uvedl ke skutkovému stavu, že v předmětném zdaňovacím období (prosinec 2015) pořídil montovaný dům na podkladě faktury č. 21512068 a dále materiál, stavební míchačku, ruční paletový zakladač a pronájem lešení (dále jen „materiál“) na pokladě faktury č. 21512074. Dodavatelským subjektem byla společnost STA-REC s.r.o. (dále jen „STA-REC“) a žalobce od ní přijatá zdanitelná plnění vykázal v daňovém přiznání k DPH za předmětné zdaňovací období. Provedenou daňovou kontrolou dospěl správce daně k závěru, že plnění od STA-REC nebyla prokázána, neboť tento subjekt na výzvy správce daně nereagoval, pořízení montovaného domu se realizovalo v jiném období, rozporuplné je vyjádření žalobce a jednatele STA-REC o dodání montované stavby jako celku, pořízení materiálu nemohlo být realizováno v měsíci prosinci 2015, STA-REC nevykázal uskutečněná zdanitelná plnění ve svých výkazech (tržby za prodej zboží) atd. U zdanitelného plnění týkajícího se montovaného domu správce daně zkoumal splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH a u zdanitelného plnění týkajícího se materiálu bylo důvodem pro odepření nároku na odpočet DPH, že k přijetí zdanitelného plnění nemohlo dojít k datu uvedenému na daňovém dokladu. Žalobce zdůraznil, že průběh daňového řízení ovlivnil dlouhodobý pobyt jednatele T. R. v zahraničí (roky 2018 a 2019) a operace mozku jednatele R. Š. v září 2017.

3. V další části žaloby žalobce vymezil žalobní body:

1) Žalobce brojil proti závěrům správních orgánů ohledně nákupu a použití materiálu (faktura č. 21512074). Vytkl žalovanému, že nehodnotil veškeré důkazy, kdy žalobce navrhl k prokázání svého tvrzení svědeckou výpověď svědka M., která proběhla dne 5. 2. 2019. Žalovaný po zrušujícím rozsudku krajského soudu (rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. 12. 2021 č.j. 22 Af 29/2020-56 – dále jen „zrušující rozsudek“- *pozn. soudu*) odstranil vady řízení a provedl výsledky dalších žalobcem navržených svědků J. N., V. M., M. B., T. R., M. S. a K. B. Žalobce se k nákupu materiálu vyjadřoval několikrát – v protokolu o ústním jednání ze dne 9. 5. 2019, v rámci místních šetření ve dnech 22. 5. 2019, 5. 6. 2019. V obou protokolech z místních šetření žalobce vysvětloval u jednotlivého materiálu konkrétní využití, včetně časového období. Žalovaný pořídil obrazový materiál formou fotografií. Z protokolů vyplývá, že žalobce byl schopen na jednotlivé dotazy žalovaného jasně a srozumitelně odpovídat a dále, že k dodávkám docházelo v průběhu r. 2015. Tato skutečnost nebyla žalovaným rozporována. Způsob provedení místních šetření nasvědčoval, že žalobce unesl důkazní břemeno. V další části žaloby žalobce napadl hodnocení důkazů žalovaným ve vztahu ke zdanitelnému plnění-materiálu, které považuje za vnitřně rozporné až zmatečné, když žalovaný na str. 9-18 napadeného rozhodnutí hodnotil jednotlivé důkazy pouze v neprospěch žalobce, což je v rozporu ust. § 8 odst. 1 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád“). V bodě 60 napadeného rozhodnutí žalovaný výslovně uvedl, že ze svědeckých výpovědí vyplývá přibližný soulad v čase, druhu prací, osob, které se podílely na opravách, ale následně dospěl k závěru, že materiál nebyl použit v období deklarovaném žalobcem a že není zřejmé, zda se jedná o materiál pořízený dle daňového dokladu č. 21512074. Žalobce namítl, že žalovaný v rámci hodnocení svědeckých výpovědí nehodnotil časové hledisko, přičemž devalvaci svědeckých výpovědí z časového hlediska zapříčinil přímo žalovaný svým postupem v odvolacím řízení a přímo také správce

daně. Žalobce se tak ocitl v situaci, kdy žalovaný prováděl svědecké výpovědi téměř po 7 letech. Žalovaný uvedl, že zohlednil časové hledisko, ale v jeho vyjádření není konkrétně uvedeno, jakým způsobem bylo časové hledisko implementováno přímo na podmínky žalobce. Časové hledisko žalobce vztahuje především k výpovědím svědků B., M., N., R., B. a S. Z vyjádření žalovaného nevyplývají důvody, proč uvedení svědci nebyli předvoláni dříve, aby nedošlo ke znehodnocení jejich výpovědí vlivem času. Žalovaný přičítá žalobci k tíži neunesení důkazního břemene i z časového hlediska, které nebylo zapříčiněno žalobcem. Odstup 7 let od uskutečnění dodávky není nezanedbatelný a svědecké výpovědi je proto nutno hodnotit mírněji s ohledem na běh času. Žalobce považuje za klíčové vyjádření žalovaného, že ze svědeckých výpovědí nezískal informace, na jejichž základě by bylo prokázáno, že se předmětná plnění fakticky uskutečnila v deklarovaném čase tak, jak je uvedeno na daňových dokladech. Žalovaný svým vyjádřením prezentuje správním úvahou, že k dodání materiálu mělo dojít k datu 30. 12. 2015 a k žádnému jinému, a proto neuznal odpočet DPH. Žalovaný neuznal skutečnost, že svědci jasně a srozumitelně sdělili, kdy byl materiál dodáván. Z vyjádření žalobce i svědků vyplývá, že tak muselo zcela nepochybně být v průběhu r. 2015. Žalobce poukázal na rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 427/2017. Žalobce opakovaně tvrdil, že zboží bylo dodáváno v průběhu r. 2015 a současně bylo se STA-REC dohodnuto, že se daňový doklad vystaví ke konci r. 2015. Žalovaný ve své podstatě uznal dle fotografií fakticitu dodání materiálu v r. 2015, avšak nikoliv k datu 30. 12. 2015. Žalobce předložil všemožné fotografie s vyobrazením veškerého použitého materiálu ke své ekonomické činnosti a také požadoval, aby žalovaný místním šetřením zjistil použití materiálu přímo na místě. Z protokolů o místních šetřeních vyplývá, že žalovaný odmítl zjistit skutečný stav. Dalším důvodem neuznání nároku na odpočet bylo, že žalobce neprokázal způsob zaúčtování daňového dokladu v účetnictví, ani způsob zaúčtování faktur. K tomu se žalobce vyjadřoval v protokolu ze dne 9. 5. 2019. Žalovaný rovněž nekonzistentně nakládá s účetnictvím získaným od Policie ČR, jehož použití jako důkazu je problematické. Od důkazních prostředků získaných od policie se žalobce distancuje, neboť se jedná pouze o dílčí segment účetnictví, který nevypovídá o skutečném stavu. Žalovaný použil jako důkaz evidenci přijatých faktur, kde je chybně uvedena jako dodavatel materiálu společnost RATO VIP místo společnosti STA-REC. Z obsahu spisu nevyplývá, že by žalovaný zjišťoval a zkoumal, zda společnost vystavila daňové doklady ve prospěch žalobce a zda je má zaevidované ve svém účetnictví. Pouhé uvedení nějaké společnosti v důkazu automaticky neznamená, že je tomu tak i fakticky. Ze svědeckých výpovědí vyplývá, že hotovost předával vždy pan R., platby probíhaly z kraje roku 2016, přepravu zajišťoval žalobce sám, stejně jako nakládku zboží na ul. Frýdecká 69 v Třinci apod. Z místních šetření ze dne 22. 5. 2019 a ze dne 5. 6. 2019 vyplývá způsob nákupu materiálu, který byl postupně odebírán a bezprostředně použit přímo na jednotlivých stavbách. V další části žaloby žalobce napadl interpretaci provedených důkazů žalovaným, pokud jde o použití armovacího železa ve zdi montované stavby (body 47, 48 žaloby) a opětovně zdůraznil, že dostatečně specifikoval období r. 2015 co se týče dodání materiálu a provedl výčet předložených důkazů (body 49 a 50 žaloby).

2) V další části žaloby žalobce brojil proti závěrům žalovaného týkajícím se prokázání porizení montované stavby dle faktury č. 21512068. Žalobce uvedl, že spolu s žalobou předložil projektovou dokumentaci, kde se výslovně uvádí, že montovaný objekt je sestaven ze tří unimobuněk a tvoří jeden prostor – kancelář. Projektová dokumentace potvrzuje dřívější tvrzení žalobce o použití stávajících unimobuněk v rámci montované stavby. Žalobce zrekapituloval obsah výpovědi svědka M. ze dne 5. 2. 2019 a své vysvětlení

vyplývající z protokolů o místních šetřeních k okolnostem pořízení montované stavby. Žalobce dále zrekapituloval obsah výpovědí svědků J. N., V. M., M. B., T. R. a J. H., které žalovaný vyslechl po zrušujícím rozsudku. V další části žaloby pak brojil proti způsobu hodnocení důkazů týkajících se montované stavby. Žalobce má za to, že výpověď svědka M. byla hodnocena omezeně pouze ve vztahu k termínu kompletní dodávky stavby a ke kostře stavby. Žalovaný si vybral pouze určité segmenty svědecké výpovědi a zbývající část označil za nevěrohodnou, nejednoznačnou až nepřesvědčivou, aniž by sdělil, v jakých odpovědích zněla svědkova výpověď popsáním způsobem. I zde žalovaný postupoval v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný nepodloženým způsobem napadl žalobce, že změnil argumentaci poté, co žalovaný předložil důkaz o existenci stavby v dřívějším období. Podle žalobce se nejedná o žádný argumentační obrat, ale o detailní upřesnění popisu stavebních prací podle stavu dokazování v rámci daňové kontroly. Při hodnocení důkazů žalovaný vycházel nikoliv ze skutečného stavu, ale ze stavu formálního. Žalovanému byly předloženy fotografie montované stavby na skeletu tří unimobuněk. Žalovaný nehodnotil veškeré fotografie jako podklad celkové realizace stavby, ale pouze okrajové řešení stavby. Výsledkem jeho postupu je stav, kdy nepodrobil zkoumání nosné části stavby, které se nacházejí také uvnitř stavby. Žalovanému bylo umožněno provést místní šetření za účelem objasnění celého konstrukčního řešení stavby, ale ten na ohledání stavby rezignoval. Vyjádření žalovaného je důkazem o jeho neznalosti skutečného stavu i konstrukčního řešení stavby. Proto žalovaný ani nemohl hodnotit, zda je stavba z unimobuněk či nikoliv. Své výtky vůči hodnocení důkazu žalovaným žalobce dále rozhojnil v bodech 71-76 žaloby.

3) V další části žaloby (body 77–80) žalobce poukázal na judikaturu správních soudů a odbornou literaturu ke způsobu hodnocení důkazů. Současně namítl zjevné neunesení důkazního břemene žalovaným. Žalobce má za to, že důkazní břemeno z žalovaného na žalobce vůbec nepřešlo a je to právě žalovaný, který své důkazní břemeno neunesl. Žalovaný procesně pochybil, pokud vyloučil určité pasáže důkazů ve prospěch žalobce ze své úvahy. Hodnocením neúplných nebo nesprávných důkazů nebyl zjištěn a hodnocen faktický skutkový stav. Není proto zcela jasné, jakým způsobem byly hodnoceny jednotlivé důkazy, a to především ve prospěch žalobce, a s jakým výsledkem.

4) V bodech 81–99 žaloby se žalobce věnoval otázce právního základu uplatnění odpočtu daně. Poukázal na právní úpravu ust. § 72 a § 73 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „ZDPH“), dále na hmotněprávní podmínky dle článku 168 směrnice 206/112/ES a formální nároky na odpočet ve smyslu článku 178 písm. a) a článku 226 směrnice. Dále zmínil judikaturu SDEU a uvedl, že má za to, že splnil nejen hmotněprávní podmínky, ale i formálně právní podmínky pro uznání odpočtu v souladu s označenou směrnicí a žalovaný postupuje nezákonně, jestliže požaduje splnění dalších podmínek. Dále poukázal na navazující judikaturu NSS, a to rozsudky sp. zn. 1 Afs 334/2017, sp. zn. 4 Afs 115/2021 a sp. zn. 9 Afs 295/2020, dále také na judikaturu vztahující se k nekontaktnosti dodavatelů (rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 57/2013), k ceně obvyklé (rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 334/2027), k nevidování zaměstnanců u OSSZ (rozsudek NSS sp. zn. 4 Afs 349/2019) a k nemožnosti určit konkrétní fyzické osoby (rozsudek NSS sp. zn. 3 Afs 223/2020). K uvedenému žalobce uzavřel, že má za to, že žalovaný neprokázal podíl žalobce na daňovém podvodu, a proto mu nemůže odepřít odpočet DPH. Pojetí důkazního břemene popsané žalovaným je postaveno na okrajových záležitostech, aniž by se zabýval podstatou nakoupeného materiálu a tím, zda plnění byla poskytnuta. Žalobce zdůraznil (bod 92 žaloby), že žalovaný se snaží popsat a odůvodnit, že nákup materiálu měl proběhnout jiným způsobem, než deklaroval žalobce ve svých daňových přiznáních a daňových

dokladech anebo, že snad neproběhl vůbec. Žalobce jednal vždy s osobou výše uvedenou (společnost STA-REC- *pozn. soudu*) a s nikým jiným. Žalobce poukázal na rozsudek SDEU ve věci C 154/20, *Kemwater ProChemie s.r.o.* (dále jen „*Kemwater*“) a navazující rozsudek NSS sp. zn. 4 Afs 115/2021. Žalobce dále uvedl, že z vedlejších daňových řízení vyplývá, že žalovaný v nich neměl nejmenších pochyb, že by se zdanitelná plnění ve prospěch žalobce neuskutečnila. Žalovaný se společností STA-REC nezahájil daňové řízení, takže u bezprostředního dodavatele žalobce nezpochybnil uskutečnění zdanitelného plnění. Nezákonným postupem žalovaného u žalobce tak došlo k narušení daňové neutrality. V recentním rozsudku NSS sp. zn. 2 Afs 401/2020 vyslovil NSS názor, že pokud plátce DPH uvedený na příslušných daňových dokladech jakožto dodavatel přiznal DPH z předmětných plnění ke zdanění, má tato okolnost pro unesení důkazního břemene odběratelem ohledně prokázání hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet naprosto zásadní význam, neboť za této situace by odepření nároku na odpočet DPH znamenalo popření principu neutrality DPH.

5) Další žalobní bod věnoval žalobce otázce prekluze práva na stanovení daně. Žalobce má za to, že žalovaný v řízení, které předcházelo zrušujícímu rozsudku nepředvolal navrhané svědky z důvodu prolomení prekluzivní lhůty ve smyslu ust. § 148 daňového řádu. Žalovaný by měl nést odpovědnost za vydání rozhodnutí na poslední chvíli. Žalovaný svým postupem, který byl v rozporu se zákonem, porušil zásadu legitimního očekávání. Dle žalobce proto v napadené věci došlo k uplynutí práva pro stanovení daně ve smyslu ust. § 148 odst. 1 daňového řádu (viz rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 36/2008), když má za to, že se jedná o úkon nepodložený, pouze účelově provedený ve snaze zasáhnout do běhu lhůty.

6) V dalším žalobním bodě žalobce brojil proti nezákonnému ukončení daňové kontroly. Podle žalobce nebyla daňová kontrola ukončena řádným způsobem, kdy je nutno vycházet ze znění daňového řádu platného v r. 2018. Rozhodnutí krajského soudu (zrušující rozsudek – *pozn. soudu*) není podle žalobce souladné s původním zněním daňového řádu. V následujících bodech 104–114 žaloby žalobce rozhojnil svou argumentaci k této právní otázce.

7) V poslední části žaloby žalobce poukázal na vliv trestněprávního řízení vedeného s pracovníkem finanční správy na základě trestního oznámení jednatele žalobce R. Š., neboť tyto skutečnosti způsobily podjaté jednání pracovníků finanční správy vůči žalobci a dalším společnostem spjatým s osobou R. Š., přičemž dle žalobce existuje jednoznačná příčinná souvislost mezi trestněprávním řízením a sérií kontrol orgánů daňové správy.

4. Žalovaný ve vyjádření uvedl:

1) Ke skutkovému stavu a důkaznímu břemenu:

Úvaha prvostupňového správce daně týkající se pochybnosti o pravdivosti a průkaznosti žalobcových tvrzení ohledně nákupu a použití materiálu byla shrnuta ve zprávě o daňové kontrole (dále jen „ZDK“). Proti následně vydanému dodatečnému platebnímu výměru za zdaňovací období prosinec 2015 se žalobce odvolal a jeho odvolání bylo rozhodnutím správce daně ze dne 12. 9. 2018 částečně vyhověno a doměřená daň byla snížena. Nadále nebyly uznány jako dostatečné daňové doklady předložené žalobcem v případě dvou zdanitelných plnění od společnosti STA-REC, neboť žalobce neprokázal, že k jejich uskutečnění došlo tak, jak je v dokladech dokladováno. Proti tomuto rozhodnutí se žalobce opět odvolal a následné zamítavé rozhodnutí žalovaného o odvolání bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě. V dalším řízení po zrušujícím rozsudku žalovaný

uložil prvostupňovému správci daně dle § 115 odst. 1 daňového řádu daňové řízení dokazováním doplnit. Následně byl žalobce seznámen s výsledkem doplněného řízení (viz Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 15. 7. 2022 – dále jen „Seznámení II“). Žalovaný zdůraznil, že dle ustálené judikatury NSS správce daně není povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak tvrdí daňový subjekt či prokázat na místo daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila. Správce daně je povinen prokázat, že v souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (rozsudek NSS sp. zn. 8 Afs 14/2012). V posuzované věci správní orgány obou stupňů důkazní břemeno unesly, neboť prokázaly existenci vážných a důvodných pochybností v dané věci. Bylo na žalobci, aby pochybnosti vyvrátil a tvrzené skutečnosti prokázal. Nelze dovozovat, že by tyto skutečnosti měl prokazovat za daňový subjekt správce daně (blíže rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 188/2004). Volba důkazních prostředků je zcela na úvaze daňového subjektu a není povinností správce daně mu sdělovat, kterými důkazními prostředky může soulad dokladů se skutečností prokázat (rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 63/2009).

2) K námitce nákupu a použití materiálu a způsobu hodnocení důkazů:

Co se týče nákupu a použití materiálu, žalobce v daňovém řízení prokazoval namísto pořízení zboží a pronájmu techniky od dodavatele STA-REC pouze jejich použití. Přitom mu muselo být zřejmé, že v dané věci existuje spor o to, zda se jednalo právě o zboží, které bylo předmětem dodání dle daňového dokladu č. 21512074. Dále žalovaný zrekapituloval obsah výpovědí svědků J. N., V. M., M. B., T.R. a rovněž zdůraznil, že materiál uvedený na soupisu zboží č. 154057 náležejícího k faktuře č. 21512074 není nijak jednoznačně identifikován, což samo o sobě vede k faktické nemožnosti ověřit, že právě tento materiál byl při údržbě nemovitostí použit. Ani výpověď bývalého jednatele žalobce (T. R.) není schopna prokázat, že materiál uvedený v soupisu zboží byl použit právě na deklarovaných stavebních pracích. Dále žalovaný vyhodnotil, z jakých důvodů nebyly schopny prokázat faktické přijetí předmětných plnění také svědecké výpovědi M. S. a K. B. Žalovaný vylučuje, že by nepřihlédl k časovému hledisku při vyhodnocení svědeckých výpovědí, když naopak ve vyhodnocení všech výpovědí svědků toto hledisko zohlednil. Skutečnost, že svědci nebyli schopni jednoznačně potvrdit tvrzení žalobce, nelze klást k tíži správci daně, a to ani s ohledem na časové hledisko. Důkazní břemeno leželo na žalobci a bylo na něm, jakými důkazními prostředky je unese. Žalobce byl u svědeckých výpovědí přítomen, takže mohl klást svědkům dotazy a mohl tak činit maximální kroky k prokázání svých tvrzení. Žalovaný dále uvedl k rozsudkům NSS odkazovaným žalobcem, a to sp. zn. 2 Afs 20/2019 a sp. zn. 1 Afs 360/2018, že nejsou v dané věci relevantní právě z důvodu jiného skutkového stavu než v nyní posuzované věci (bod 61 napadeného rozhodnutí). Na základě zrušujícího rozsudku a zde vysloveného právního názoru byl žalovaný povinen navrhané svědecké výpovědi provést, což také učinil a následně vyhodnotil jejich vzájemné souvislosti. Svědeckými výpověďmi nebylo prokázáno, že se předmětná plnění fakticky uskutečnila v deklarovaném čase, tak jak je uvedeno na předmětných daňových dokladech, a tyto výpovědi neodstranily pochybnosti zjištěné prvostupňovým správcem daně. Ani na základě dříve provedených místních šetření nebylo prokázáno, že předmětný materiál souvisel s nákupem montované stavby a údržbou nemovitostí, neboť materiál není jednoznačně identifikován, což vede k faktické nemožnosti ověřit, že byl při údržbě nemovitostí použit. Chybějící specifikace se týká také ručního paletového zakladače, neboť na dokladu není uveden jeho typ ani výrobní číslo. K argumentu žalobce, že žalovaný nekonzistentně nakládá s účetnictvím získaným od Policie ČR, žalovaný uvedl, že se jedná o pouhé

konstatování žalobce, přičemž není zřejmé, co tímto tvrzením chtěl sdělit. Postup správních orgánů byl zcela v souladu s ust. § 78 daňového řádu. Prvostupňový správce daně se snažil uskutečnění zdanitelných plnění ověřit u dodavatele STA-REC, který však na výzvu nereagoval. Důkazní prostředky se ale podařilo získat od Policie ČR a od peněžního ústavu. Z podkladů poskytnutých policií, které byly získány znaleckou expertizou obsahu zajištěného počítače jednoho z jednatelů žalobce, správce daně zjistil, že v knize přijatých faktur byla pod č. dokladů 215120004 a 215120005 uvedena jako dodavatel předmětných plnění společnost RATO VIP s.r.o. (dále jen „RATO VIP“), což je v přímém rozporu s doklady předloženými žalobcem. V bankou předloženém opisu pohybů na bankovním účtu společnosti STA-REC bylo zjištěno, že tato společnost úhradu svých pohledávek na bankovním účtu nepřijala. Také z výkazu zisku a ztráty sestaveného společností STA-REC ke dni 31. 12. 2015 vyplývá, že neměla v příslušném účetním období žádné tržby z prodeje zboží. Zjištění týkající se účetnictví žalobce byla dále rozšířena o podklady od policie (doručené správcí daně dne 7. 2. 2019) získané znaleckou expertizou obsahu zajištěného notebooku účetní daňového subjektu RATO MARKET s.r.o., které se vztahovaly k hospodaření žalobce. Z těchto podkladů vyplývá, že v účetnictví žalobce (účetní deník účetního roku 2016 a pokladní kniha účetního roku 2016) nebyly žalobcem předložené pokladní doklady vystavené společností STA-REC zaúčtovány. Podklady získané od Policie ČR jsou tak v přímém rozporu s tvrzením jednatele R. Žalovaný při celkovém posouzení věci vycházel jak z účetního deníku, tak z pokladní knihy, tak i z knihy přijatých faktur. Ze všech těchto materiálů vyplývá, že žalobcem předložené pokladní doklady vystavené společností STA-REC nebyly zaúčtovány. Žalobcova tvrzení jsou také v rozporu s údaji uvedenými ve výkazu zisku a ztráty sestaveného společností STA-REC ke dni 31. 12. 2015, kdy tato účetní jednotka neměla v příslušném období žádné tržby z prodeje zboží. Hodnocení důkazů proběhlo zcela v souladu se závěry recentní judikatury NSS (např. rozsudku sp. zn. 5 Afs 104/2006 Sb. nebo sp. zn. 2 Afs 93/2007). Komplexním posouzením výsledků provedeného dokazování bylo poukázáno i na rozpory mezi jednotlivými vyjádřeními žalobce i na řadu zjevných rozporů s ostatními zjištěními (blíže napadené rozhodnutí v bodech 35–51). Pro odepření nároku na odpočet postačuje, že žalobce neprokázal, že sporná plnění fakticky přijal. V daném případě nebyla splněna hmotněprávní podmínka nároku na odpočet daně, tj. faktické přijetí předmětného plnění.

3) K pořízení montované stavby a ke způsobu hodnocení důkazů:

Také pro část řízení týkající se pořízení montované stavby platí to, co již bylo vypořádáno v rámci argumentace k výše uvedeným námitkám. V tomto případě si žalobce nárokoval odpočet v souvislosti s pořízením montovaného domu na podkladě přijaté faktury č. 21512068, kdy dodavatelem subjektem byla společnost STA-REC. Žalovaný předně detailně poukázal na svědeckou výpověď jednatele společnosti STA-REC L. M. Žalobce se v rámci svých tvrzení vyjadřoval pouze vůči části plnění, přičemž v případě montované stavby se namísto plnění poskytnutého dodavatelem STA-REC soustředil na dříve pořízené unimobuňky, resp. na jejich přestavbu, a to vlastní pomocí. Za tím účelem navrhl svědecké výpovědi J. H., J. N., V. M., M. B. a T. R. Tyto výpovědi se po zrušujícím rozsudku krajského soudu uskutečnily. Dále je žalovaný v bodech 51–63 vyjádření rekapituloval včetně svého hodnocení. Po zhodnocení všech důkazních prostředků, včetně výsledků místních šetření a svědeckých výpovědí, dospěl žalovaný k závěru, že k dodání kompletní montované stavby v Šenově u Nového Jičína v takové podobě a s takovým výsledkem, jak uvedl žalobce, nemohlo dojít. Žalobce nepředložil důkazní prostředky, které by prokázaly, že se předmětné zdanitelné plnění uskutečnění dodavatelem STA-REC fakticky uskutečnilo

(blíže body 35–65 napadeného rozhodnutí). Správce daně a žalovaný přenesli důkazní břemeno na žalobce, což má racionální a logickou oporu ve zjištěných skutečnostech a bylo na žalobci, aby prokázal a důkazními prostředky vyvrátil pochybnosti prvostupňového správce daně, což se však nestalo. Pokud žalobce nepředložil adekvátní důkazní prostředky, nemůže být v dobré víře, že prokáže oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH. Žalobce tedy neprokázal, že se zdanitelná plnění fakticky uskutečnila v souladu s ust. § 72 a § 73 ZDPH. Argumentace žalobce podpořená citacemi judikatury správních soudů stran důkazního standardu je tak zcela nepřijatelná. K odkazovanému rozsudku ve věci *Kemwater* žalovaný zdůraznil, že v případě žalobce nepanovaly pochybnosti pouze o osobě deklarovatého dodavatele, ale primárně o fakticitě uskutečnění plnění, neboť žalobce neprokázal, že plnění fakticky přijal. Žalobce navíc po celou dobu daňového řízení neoznačil žádné jiné dodavatele, kteří by mu předmětné služby poskytli. Ani ze skutečností a zjištění správce daně nevyplývaly žádné indicie, které by ukazovaly na existenci jiného dodavatele, který by byl osobou povinnou k dani. S posouzením vztahu k dodání plnění plátcem DPH ve smyslu rozsudku *Kemwater* byl žalobce seznámen dne 15. 7. 2022 v Seznámení II., měl tak možnost reagovat. Žalovaný setrval na závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno, nepředložil a nenavrhl takové důkazní prostředky, kterými by prokázal, že plnění od dodavatele STA-REC fakticky přijal. Proto žalobci nelze nárokovaný odpočet přiznat a tento závěr je v souladu s judikaturou českých i evropských soudů a obстоjí i ve světle závěrů vyplývajících z rozsudku ve věci *Kemwater* a navazující judikatury NSS.

4) K námitce týkající prekluze práva na stanovení daně:

Žalovaný nesouhlasí s argumentací žalobce, neztotožňuje se s jeho odkazem na rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 36/2008 a dále připomněl, že touto námitkou se krajský soud zabýval již ve zrušujícím rozsudku.

5) K námitce týkající se nezákonného ukončení daňové kontroly:

Námitku ve stejném znění uplatnil žalobce již v předešlé žalobě, žalovaný se jí také zabýval již v předešlé žalobou napadeném rozhodnutí a zákonnost postupu následně vysvětlil také v bodech 82–90 nyní napadeného rozhodnutí. Správnost postupu vedoucího k ukončení daňové kontroly osvědčil také krajský soud ve zrušujícím rozsudku.

6) K námitce týkající se trestněprávního řízení vedeného s pracovníkem finanční správy:

Tuto argumentaci žalobce používá skoro ve všech svých podáních, nijak svou námitku nekonkretizuje a ničím nedokládá. I nyní žalobce překrucuje závěry žalovaného a snaží se navodit dojem nezákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobce tuto námitku uplatnil již v předchozí žalobě a krajský soud se jí zabýval v rámci zrušujícího rozsudku, kdy ji neshledal důvodnou.

5. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

6. V replice doručené krajskému soudu dne 19. 4. 2023 žalobce vyhodnotil vyjádření žalovaného ze svého pohledu a setrval na své dosavadní žalobní argumentaci a námitku podjatosti (dříve označovanou jako „trestněprávní řízení vedené s pracovníky finanční správy“) rozhojnil v odst. 15–26 repliky.

7. Žalovaný v podání doručeném krajskému soudu dne 15. 6. 2023 reagoval opětovným důrazem na komplexní posouzení výsledků provedeného dokazování. K argumentaci účetními materiály získanými od Policie ČR žalovaný zdůraznil, že své závěry týkající se neprokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně nevystavěl jen na těchto

důkazech, když se opíral skutečnosti vyplývající ze zjištěného skutkového stavu. K námitce podjatosti pak žalovaný uvedl, že nebyly shledány žádné konkrétní důvody, pro které by bylo možné konstatovat podjatost úředních osob. Správní orgány obou stupňů postupovaly v souladu se základním cílem správy daní. Také poukázal na judikaturu Krajského soudu v Ostravě ve věcech žalobce, v níž se soud opakovaně vyjadřoval k této stále shodné žalobcově námitce. Žalovaný setrval v návrhu na zamítnutí žaloby.

8. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo (ust. § 75 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu a byl vázán obsahem žalobních tvrzení.
9. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že dne 2. 3. 2017 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období prosinec 2015 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění. V průběhu daňové kontroly žalobce nepředložil daňové doklady ani jiné důkazní prostředky prokazující oprávněnost nároku na odpočet daně. Daňová kontrola byla ukončena dne 26. 3. 2018 projednáním ZDK a následně byl vydán dodatečný platební výměr na DPH za sledované období. Proti doměření daně podal žalobce odvolání, o němž rozhodl správce daně rozhodnutím ze dne 12. 9. 2018 č. j. 3221905/18/3215-50521-807115, jímž odvolání částečně vyhověl a doměřenou daň snížil. Správce daně v odůvodnění tohoto rozhodnutí označil daňové doklady předložené žalobcem v odvolacím řízení týkající se zdanitelných plnění od společnosti STA-REC jako nedostačující pro uznání nároku na odpočet, neboť žalobce neprokázal, že k jejich uskutečnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce opět odvolání. V dalším odvolacím řízení bylo doplněno dokazování na návrh žalobce svědeckou výpovědí Ľ. M., jednatele STA-REC, za účelem prokázání dodání sporných zdanitelných plnění. Svědek ve výpovědi ze dne 5. 2. 2019 uvedl k předmětu plnění dle faktury č. 201512068, že jím byla kompletní dodávka stavby (malá montovaná stavba na sklad nebo kancelář), která byla montována na místě (OSB desky, hranoly, trámky, zvenku zatepleno polystyrénem). Realizaci stavby zajistili živnostníci ze Slovenska, při vykládce nebyl za STA-REC nikdo přítomen, návoz materiálu i montáž probíhaly postupně, složila se kostra, pak se vozily OSB desky a zateplení. Svědek identifikoval umístění montované stavby na letecké mapě. Práce byly podle svědka prováděny od 6. do 10. - 11. měsíce r. 2015. Potvrdil vedení stavebního deníku. K předmětu plnění dle faktury č. 21512075 svědek uvedl, že se jednalo o prodej přebytečného materiálu, kdy si dopravu a nakládku zajišťoval žalobce. Vlastníkem lešení, které bylo pouze pronajato, byl STA-REC a k jeho předání došlo v Třinci, kdy a komu si svědek nepamatoval. K vrácení lešení došlo na jaře r. 2016. Obě faktury byly hrazeny postupně v hotovosti jednatelem žalobce R. v sídle STA-REC v Třinci. Svědek potvrdil, že předložené faktury vystavil, ale podpisy nejsou jeho a nepodepsal ani faktury k úhradě. Následně žalobce na výzvu správce daně ze dne 12. 4. 2010 specifikoval jako místo umístění stavby parc. č. XA v k. ú. Š. u N.J. Na výzvu správce daně předložila Policie ČR účetní deník žalobce účetního roku 2016, knihu vystavených faktur účetního roku 2016, knihu přijatých faktur a pokladní knihu, z nichž bylo zjištěno, že sporné faktury nejsou v účetních knihách zaúčtovány. Správce daně na www.cuzk.cz zjistil, že na žalobcem označené parcele v k. ú. Š. u N.J. je zachycen existující objekt již k datu 8. 6. 2014. O zjištěných nesrovnalostech byl žalobce informován výzvou správce daně ze dne 12. 4. 2019 a současně vyzván k prokázání uplatněného nároku na odpočet ve smyslu prokázání faktického přijetí plnění dle obou faktur, k prokázání, že tato plnění byla přijata od označeného dodavatele a k prokázání

způsobu použití těchto plnění v rámci ekonomických činností žalobce. Žalobce podal vyjádření v rámci ústního jednání dne 9. 5. 2019, kdy uvedl, že na identickém místě, kde se nyní nachází montovaná stavba, byly dříve umístěny tři unimobuňky, které byly ve velmi špatném stavu, takže došlo k jejich rozebrání a jejich tři skelety se staly základem pro vytvoření montované stavby, k jejímuž předání došlo koncem r. 2015. K faktuře týkající se nákupu materiálu žalobce uvedl, že materiál souvisí s nákupem montované stavby a údržbou nemovitostí a že zboží dle této faktury bylo žalobci předáno na ul. Frýdecká 69 v Trinci v průběhu 2. pololetí r. 2015, kdy předávací protokol je souhrnně přiložen k daňovému dokladu pod názvem soupis zboží č. 154057. Dále žalobce ve vyjádření uvedl, kde bylo jaké zboží použito, přičemž označil tři místa – nemovitosti v Š. u N. J., v Kuníně a v Hulíně. Dle vyjádření stavebního úřadu v Novém Jičíně nebyla na předmětném pozemku povolena žádná stavba, k věci se vyjádřil v rámci výkonu státního stavebního dozoru (protokol ze dne 26. 3. 2019) jednatel žalobce R. Š., který uvedl, že stavba byla realizována v r. 2015, popsal stav terénu v té době a jeho úpravy předcházející realizaci stavby s tím, že se domníval, že stavba nevyžaduje povolení. Dle vyjádření společnosti ČEZ distribuce a. s. bylo k označenému pozemku bez jejího vědomí zajištěno připojení k distribuční soustavě. Správce daně dne 22. 5. 2019 provedl místní šetření nemovitosti žalobce v Š. u N. J., ve dnech 5. 6. a 27. 6. 2019 provedl místní šetření nemovitostí žalobce v Kuníně a v Hulíně. S vyhodnocením provedených důkazů byl žalobce seznámen písemností Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 9. 1. 2020 (dále jen „Seznámení I“). Žalobce reagoval do protokolu při ústním jednání dne 3. 2. 2020 a svá tvrzení doložil fotografiemi. Současně navrhl provedení výslechu svědků H., R., N., B. a M., kteří měli potvrdit dodání unimo buněk a jejich demontáž a přípravu a uskutečnění stavebních prací montované stavby. K použití nakoupeného materiálu žalobce navrhl svědecké výpovědi svědků R., B., N., M., S. a B. Podáním ze dne 6. 2. 2020 žalobce své důkazní návrhy doplnil. Žalovaný se s vyjádřením žalobce a s jeho důkazními návrhy vypořádal v rámci odůvodnění rozhodnutí ze dne 14. 2. 2020 č. j. 6722/205300-21443-711428, kterým odvolání žalobce zamítl. Toto rozhodnutí bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. 12. 2021 č. j. 22 Af 29/2020-56 (zrušující rozsudek). V dalším řízení po zrušujícím rozsudku žalovaný doplnil dokazování o svědecké výpovědi navržených svědků, s jejichž hodnocením byl žalobce seznámen v rámci Seznámení II ze dne 15. 7. 2022. Následně vydal žalovaný nyní napadené rozhodnutí, jímž odvolání žalobce zamítl.

10. Krajský soud vázán obsahem žalobních bodů se zabýval nejprve důvodností žalobních tvrzení týkajících se procesního postupu správních orgánů. Krajský soud předesílá, že shodnými procesními námitkami se obsáhle zabýval již ve zrušujícím rozsudku, který nabyl právní moci dne 20. 1. 2022. Rozsudek, který je v právní moci, je závazný nejen pro účastníky řízení, ale také pro soud samotný.
11. První procesní žalobní bod se týká prekluze práva na stanovení daně (žalobní bod 5)). Krajský soud se se shodnou žalobní námitkou vypořádal v bodě 17 zrušujícího rozsudku a ve stručnosti rekapituluje, že argumentaci žalobce shledal v podstatě spekulativní, neboť žalobce hypoteticky předpokládá, že žalovaný s vědomím blížícího se konce prekluzivní lhůty nedodržel své procesně právní povinnosti, z čehož dovodil, že tím došlo k uplynutí práva pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 daňového řádu. Krajský soud zdůraznil, že uplynutí prekluzivní lhůty je v daňovém řádu upraveno zcela pregnantně stanovenými pravidly (§ 148 daňového řádu) podpořenými bohatou judikaturou správních soudů, což

nelze nahradit spekulativními pocitovými úvahami, jaké činí žalobce. Krajský soud již tehdy vyslovil, že důvody pro uplynutí prekluzivní lhůty dané § 148 daňového řádu v posuzované věci nenastaly, neboť objektivní lhůta 3 let byla prodloužena zahájením daňové kontroly dne 2. 3. 2016 o tři roky, tj. do 2. 3. 2019 (§ 148 odst. 3 daňového řádu). Daň byla žalobci vyměřena platebním výměrem ze dne 4. 4. 2018. Na základě žalobcova odvolání správce daně I. stupně vydal dne 12. 9. 2018 v režimu autoremedury rozhodnutí, kterým odvolání částečně vyhověl, čímž došlo k prodloužení prekluzivní lhůty o další rok, tj. do 2. 3. 2020 (§ 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu – srov. rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 51/2020). Následné rozhodnutí žalovaného o odvolání vydané dne 14. 2. 2020 bylo žalobci prostřednictvím datové schránky jeho zástupce doručeno dne 27. 2. 2020, tj. před koncem prekluzivní lhůty. Žalobce v tomto žalobním tvrzení polemizuje s názorem krajského soudu vyjádřeným ve zrušujícím rozsudku, krajský soud však neshledal žádné důvody, pro které by se měl od tehdy učiněných závěrů odchýlit. Pro úplnost krajský soud doplňuje, že žalobcem odkazovaný rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 36/2008 je pro souzenou věc nepřipadný, neboť se zabývá výkladem ust. § 47 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), tj. právní úpravou předcházející současně platnému daňovému řádu. Vzhledem k tomu, že ten, jak již bylo výše uvedeno, upravuje běh lhůty pro stanovení daně v ust. § 148 pregnantně a velmi podrobně, kdy upravuje mj. také právní skutečnosti prodlužující běh základní lhůty pro stanovení daně nebo okolnosti vedoucí k jejímu stavění (na rozdíl od předchozí procesní úpravy), neshledal krajský soud mezi odkazovaným judikátem a věcí žalobce žádnou nosnou spojitost.

12. Krajský soud se ve zrušujícím rozsudku obšírně věnoval také námitce nezákonného ukončení daňové kontroly, a to v odst. 12–13. Krajský soud připomíná, že se v této otázce plně ztotožnil se závěry žalovaného učiněnými v bodech 82-89 tehdy přezkoumávaného rozhodnutí, když obsahem správního spisu shledal za prokázané, že žalobci byl v souladu s právní úpravou § 88 daňového řádu dán dostatečný prostor k seznámení se s výsledky kontrolního zjištění. Žalobci bylo vyhověno v jeho žádosti o stanovení lhůty k seznámení, takže měl dostačující prostor k vyjádření a případnému doplnění důkazních návrhů. Žalobce se také obsáhle písemně vyjádřil. Žalobci bylo rovněž vyhověno v žádosti o změnu termínu k projednání ZDK. Postup správce daně při vlastním projednání ZDK dne 26. 3. 2017 proto odpovídal právní úpravě a lze mít za to, že daňová kontrola byla ukončena řádným způsobem, přestože žalobce odmítl ZDK podepsat. Odmítnutí podpisu ZDK je právem žalobce, s nímž počítá i daňový řád a absence podpisu kontrolovaného subjektu nemůže zneplatnit či zpochybnit výsledky daňové kontroly. Krajský soud má za to, že daňová kontrola byla ukončena řádným způsobem a platební výměr nebyl vydán předčasně. Pokud žalobce v souvislosti s tímto žalobním tvrzením analogicky poukázal na judikaturu NSS, a to rozsudek sp. zn. 2 Afs 34/2006, krajský soud podotýká, že tento se vztahuje k předchozí právní úpravě stanovené ZSDP. Předchozí procesní předpis, jehož účinnost skončila k 31. 12. 2010, se však vyznačoval podstatně jinou úpravou ukončení daňové kontroly než obsahuje nyní platný daňový řád v §§ 88–89. ZSDP koncipoval projednání ZDK tak, že se skutečně jednalo o finální a zcela zásadní úkon pro ukončení daňové kontroly (§ 18 odst. 4 písm. f) ZSDP). Současná právní úprava je pojata značně odlišně, kdy projednání ZDK postrádá význam, který mu přisuzovala právní úprava předchozí, neboť těžiště vymezené pro aktivní konání daňového subjektu se přesouvá do fáze projednání výsledku kontrolního zjištění (§ 88 daňového řádu). Obsahem správních spisů má krajský soud za prokázané, že projednání ZDK předcházelo řádné projednání výsledku kontrolního zjištění a procesní

práva žalobce s tím související byla plně respektována. Z pohledu nyní platné právní úpravy proto argumentace žalobce v tomto žalobním bodě nemůže obstát a krajský soud jej považuje za nedůvodný. Na základě této argumentace krajský soud shledal ve zrušujícím rozsudku tuto žalobní námitku nedůvodnou.

13. Žalobce v nyní podané žalobě i ohledně této procesní otázky polemizuje se závěry krajského soudu vyslovenými ve zrušujícím rozsudku. Krajský soud však ani v tomto případě neshledal důvod k přehodnocení učiněných závěrů. Pro úplnost soud doplňuje, že proces ukončení daňové kontroly posuzoval dle odpovídajícího znění daňového řádu.
14. Posledním procesním bodem žaloby je námitka týkající se trestněprávního řízení vedeného s pracovníkem finanční správy, k němuž došlo v minulosti, kdy oznamovatelem podezření ze spáchání trestného činu byl R. Š. (jednatel žalobce). Krajský soud se se shodnou žalobní argumentací vypořádal v bodě 18 zrušujícího rozsudku a na závěrech zde učiněných plně setrvává i v rámci nyní posuzované žaloby. S námitkou podjatosti vznesenou v daňovém řízení s odkazem na shodné skutkové okolnosti se žalovaný vypořádal v bodě 102 nyní přezkoumávaného rozhodnutí, kde výslovně zmiňuje námitku podjatosti žalobce ze dne 16. 7. 2019 s tím, že tato se vztahuje k jinému zdaňovacímu období, ve vztahu k němuž rovněž probíhala u žalobce daňová kontrola. Žalobce tuto část napadeného rozhodnutí v podané žalobě žádným konkrétním způsobem nerozporoval, toliko obsahově setrval na svém odvolacím tvrzení, jeho námitky jsou založeny na hypoteticky tvrzených souvislostech. Krajský soud za těchto okolností nemá, co by k věci více uvedl, shodně jako ve zrušujícím rozsudku. V obecné rovině lze toliko doplnit, že má-li žalobce za to, že průběh daňového řízení v nyní souzené věci vedly a rozhodovaly podjaté úřední osoby, pak měl konkrétní námitky podjatosti směřující proti konkrétním úředním osobám uplatnit přímo v daňovém řízení, a nikoliv v obecné formě ve správní žalobě. Žalobce sice v žalobě uvádí, že námitku podjatosti podal, ovšem nijak blíže ji nespecifikuje, ačkoliv žalovaný se k této otázce zcela přesně a přezkoumatelně vyjádřil v bodě 102 napadeného rozhodnutí. Krajský soud proto žalobní tvrzení ohledně podjatosti pracovníků správních orgánů považuje za zcela neurčité, které z tohoto důvodu nemůže být podkladem soudního přezkumu. Kategoricky je nutno odmítnout obecnou rovinu žalobcovy argumentace, že trestní oznámení podané jednatelům žalobce, na jehož základě došlo k trestněprávnímu postihu úředníka finanční správy, představuje opodstatněný důvod pro tvrzení, že jakékoliv další kroky finanční správy vůči žalobci jsou účelové a předem podjaté. Takový úhel pohledu je nutno označit za zcela spekulativní.
15. Pokud žalobce v žalobě nově konstruuje časovou osu daňových řízení před pokusem a po pokusu vylákat finanční výhodu (blíže body 117–122 žaloby), má krajský soud za to, že se zjevně jedná opět o hypotetickou konstrukci vyjadřující subjektivní postoj žalobce k výkonu daňové správy u obchodních korporací, které jsou spjaty s osobou R. Š. Krajský soud připomíná, že z úřední činnosti je mu známa řada případů, kdy finanční správa šetřila daňové povinnosti nejen u žalobce, ale také u dalších subjektů propojených právě jednateli R. Š. a T. R. (např. rozsudky sp. zn. 22 Af 13/2022, 22 Af 17/2022, 22 Af 23/2020), kdy ve všech těchto věcech byla uplatněna žalobní námitka postavená na tvrzené souvislosti trestněprávního řízení s pracovníkem finanční správy na základě oznámení R. Š. a z toho plynoucí podjatosti finančních orgánů. Krajský soud k namítanému opakovaně vyslovil, že

případ prokázaného selhání pracovníka finanční správy s trestněprávním dopadem nelze vnímat jako obecný důvod podjatosti orgánů finanční správy vůči subjektům spjatým s osobou R. Š. a na tomto závěru setrvává i nyní. Ani rozhojňená argumentace k této námitce, uvedená žalobcem v replice doručené krajskému soudu dne 19. 4. 2023 (body 15-26 repliky) nemůže na závěru krajského soudu nic změnit, jelikož žalobce opět, toliko jinými slovy, opakuje svá dosavadní hypotetická tvrzení.

16. K procesním žalobním bodům krajský soud souhrnně uzavírá, že je shledal nedůvodnými již ve zrušujícím rozsudku a svými závěry je vázán. Žalobce v nyní podané žalobě netvrdil nic, co by mohlo krajský soud přivést k jejich změně. Tato žalobní tvrzení má proto krajský soud za nedůvodná.
17. Jádrem sporu v posuzované věci je otázka, zda žalobci vznikl nárok na odpočet daně podle § 72 a § 73 ZDPH v případě zdanitelných plnění přijatých na základě dvou faktur vystavených společnostmi STA-REC, jejichž předmět byl již výše specifikován.
18. Úprava nároku na odpočet DPH je obsažena v § 72 a násl. ZDPH. Podle § 72 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona je plátce 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*. Plátce prokazuje nárok na odpočet především daňovým dokladem, který musí splňovat všechny náležitosti stanovené ZDPH. Zároveň platí, že daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Zákon nestojí na formálním vykázaní zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi tedy nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (viz např. rozsudky NSS ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107, ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007-84, a ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103).
19. Naplnění zmíněných podmínek vyplývajících z § 72 a násl. ZDPH je v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu povinen prokázat daňový subjekt. Obecně totiž platí, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nemůže získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu dále platí, že správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS).
20. Primárně je třeba zdůraznit, že povinností správce daně nebylo prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnily tak, jak to tvrdil žalobce, či prokázat namísto žalobce, jak se uskutečnily. Aby správce daně unesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c)

daňového řádu, byl povinen toliko prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí žalobcem předložené doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými (viz např. rozsudky NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, a ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015-70).

19. Žalovaný přehledně shrnul, v čem spočívaly pochybnosti správce daně I. stupně, zda se posuzované transakce odehrály tak, jak je v dokladech deklarováno, a to v bodech 19-23 žalobou napadeného rozhodnutí. Dokazování pokračovalo i v rámci odvolacího řízení. Žalovaný poukázal na rozporná tvrzení jednatele společnosti STA-REC a žalobce ohledně okolností obchodních transakcí, vyhodnotil účetnictví žalobce v bodech 25 a 41 napadeného rozhodnutí, výsledky místního šetření včetně fotografií v bodech 32, 35-40, další fotografie pak v bodě 51. Podle žalovaného správce daně vymezil skutečnosti, v nichž spatřoval své pochybnosti, ve výzvě ze dne 12. 4. 2019 (v rámci dokazování v odvolacím řízení). Tím správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a došlo k aktivaci důkazního břemene žalobce (bod 27 napadeného rozhodnutí). Rozpory mezi vyjádřeními žalobce a ostatními zjištěními žalovaný shrnul v bodech 35-44 napadeného rozhodnutí. Svědecké výpovědi svědků vyloučených po zrušujícím rozsudku vyhodnotil žalovaný v bodech 53-60 napadeného rozhodnutí. S odvolacími námitkami žalobce se žalovaný vypořádal v bodech 73-103 napadeného rozhodnutí.
20. V žalobním bodě 1) žalobce brojil proti závěrům správních orgánů ohledně nákupu a použití materiálu dle faktury č. 21512074, přičemž napadl způsob hodnocení důkazů, především pak výsledků místních šetření a také svědeckých výpovědí uskutečněných až po zrušujícím rozsudku s tím, že žalovaný nevzal v úvahu časové hledisko provedení svědeckých výpovědí téměř po 7 letech.
21. Na základě obsahu správních spisů považuje krajský soud argumentaci žalobce za jednostrannou, když opomíjí pro věc zcela zásadní obsah svědecké výpovědi svědka M. ze dne 5. 2. 2019, jenž uvedl, že pokud jde o tuto konkrétní fakturu, jednalo se o odprodej přebytečného materiálu a náradí. Přepřavu si zajišťoval žalobce sám včetně nakládání zboží na ulici Frýdecká 69 v Třinci, přičemž fakuta byla hrazena postupně v hotovosti v sídle firmy dodavatele v Třinci jednatelem žalobce R., plateb bylo více a proběhly počátkem roku 2016. Svědek potvrdil, že předloženou fakturu vystavil, ale vyloučil, že by podpis byl jeho, rovněž nepodepsal faktury k úhradě.
22. Dalším dokazování správce daně pak bylo zjištěno, že deklarované plnění neprošlo účetnictvím žalobce, ani účetnictvím firmy STA-REC, u níž také nefigurovalo na bankovních účtech a konečně deklarovaný prodej zboží nebyl touto obchodní korporací vykázán ani ve výkazu zisku a ztráty za r. 2015, jenž se nachází ve sbírce listin obchodního rejstříku Krajského soudu v Ostravě.
23. Krajský soud se ztotožňuje se správními orgány obou stupňů, že takto zjištěným skutkovým stavem vznikly závažné pochybnosti o existenci daného plnění a bylo zcela na žalobci, aby prokázal, že k realizaci plnění došlo jím deklarovaným způsobem. Žalobce se v dalším dokazování zaměřil nikoliv na prokázání pořízení zboží a pronájmu techniky, ale na prokazování způsobu, jakým s tímto pořízeným materiálem naložil, tj. že jej zabudoval do staveb ve svém vlastnictví nacházejících se v Kuníně, Hulíně a Š. u N. J., a to s odkazem na

soupis materiálu č.154057, který představoval jediný doklad o tom, jaké zboží bylo vlastně na základě předmětné faktury nakoupeno. Obsahem soupisu č. 154057, jenž je součástí správního spisu, má krajský soud za prokázané, že se jedná o zcela nekonkrétní seznam zboží, kdy každá jednotlivá položka je uvedena toliko ve zcela obecné formě bez bližší konkretizace (např. armovací železo, beton pytlovaný, okno plast velké, jádrová omítka cemix, obklad keramický, fasádní stěrková směs Weber apod. – spolu s uvedením počtu kusů, jednotky, ceny za kus a ceny celkové bez DPH), takže se lze ztotožnit s hodnocením žalovaného, že nakládání s takto obecně označeným zbožím prakticky vůbec prokázat nelze a ve vztahu k přijetí tohoto plnění také nemá soupis materiálu sám o sobě relevantní vypovídací hodnotu. Nejen podle žalovaného, ale také podle názoru krajského soudu nelze takto obecně určený materiál identifikovat prostřednictvím místního šetření, fotografií či svědeckých výpovědí. Lze přisvědčit žalovanému, že vyslechnutí svědci popsali využití jednotlivého materiálu, avšak jejich výpovědi nebyly schopny prokázat, že uvedený soupis zboží č. 154057 dle faktury č. 21512074 byl použit právě na deklarovaných stavebních pracích. Žalobcovo vysvětlení konkrétního využití materiálu v protokolu o místním šetření a srozumitelné odpovědi na otázky správce daně samy o sobě neznamují, že žalobce důkazní břemeno unesl, jak se mylně domnívá. Rozpory žalovaný jednoznačně formuloval v bodech 37-40 napadeného rozhodnutí, což žalobce nosným způsobem nerozporoval. Krajský soud na tomto místě znovu zdůrazňuje, že má shodný názor s žalovaným, že použití materiálu, jenž je vymezen tak obecně, jak stanoví soupis č. 154057 nelze prokázat místním šetřením ani fotografiemi. Žalobcův názor, že žalovaný v podstatě uznal dle fotografií fakticitu dodání materiálu, je zcela mylný, žalovaný se tímto způsobem v napadeném rozhodnutí nevyjádřil. Odkaz žalobce na rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 427/2017 považuje krajský soud za nepřipadný, jelikož nevystihuje okolnosti posuzované věci, kdy nedostatky prvotních dokladů nebyly faktickými zjištěními nahrazeny. Pokud jde o svědky vyslechnuté po zrušujícím rozsudku, kteří z pohledu žalobce vysvětlili uspokojivým způsobem použití materiálu na jednotlivých stavbách, nutno podotknout, že žalovaný srozumitelně a jednoznačně uvedl rozpory jejich výpovědí s dalšími důkazy (body 53-60 napadeného rozhodnutí), když z pohledu žalovaného zůstala nezodpovězena primární otázka přijetí zdanitelného plnění, zatímco se žalobce zaměřil na prokázání využití materiálu k ekonomické činnosti.

24. S žalobcem soud nesouhlasí ani v tom, že žalovaný při hodnocení svědeckých výpovědí provedených po zrušujícím rozsudku nezohlednil časové hledisko, naopak časový odstup je výslovně připomínán ve vyhodnocení každé svědecké výpovědi provedené po zrušujícím rozsudku (blíže Seznámení II–body 6.-18., napadené rozhodnutí–body 53-59). Pod žalobcem namítanou absencí „implementace časového hlediska na podmínky žalobce“ (bod 32 žaloby) si krajský soud nedokáže nic konkrétního představit. Krajský soud má však za to, že v souvislosti s časovým hlediskem je nutno vnímat ještě další úhel pohledu a sice, že odstup 7 let od realizace výpovědí žalobcem navržených svědků lze přičíst především žalobci samotnému, jemuž zcela uniká z pohledu dokazování zásadní skutečnost, že on sám byl po dobu daňové kontroly a probíhajícího dokazování před správcem daně I. stupně pasivní, předložil toliko prvotní daňové doklady a své vyjádření, avšak první důkazní návrhy vznesl až v podaném odvolání (výslech svědka M.). Výslechy dalších svědků, které byly realizovány až po zrušujícím rozsudku, pak navrhl ke dni 3. 2. 2020. Unesení důkazního břemene ve vztahu k vlastním tvrzením je přitom ve výlučné dispozici daňového subjektu. Krajský soud se také zcela ztotožňuje s žalovaným v jeho názoru, že volba důkazních prostředků je plně na úvaze daňového subjektu a není povinností správce daně mu sdělovat, jakými důkazními

prostředky může soulad dokladů se skutečností prokázat (srov. rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 63/2009). To, že žalobce směřoval v dokazování k prokazování faktického nakládání s předmětem plnění, jímž byl zcela obecně označený, nekonkretizovaný stavební materiál, je výlučně věcí žalobce, který byl od počátku daňového řízení správcem daně i žalovaným opakovaně upozorňován na nedostatky týkající se prvotních dokladů ke zdanitelným plněním, a tedy neprokázané přijetí materiálu od deklarovaného dodavatele a také na to, že zdanitelné plnění neprošlo účetnictvím žádného z obchodních partnerů. Žalobcem odkazovaný bod 60 napadeného rozhodnutí obsahující shrnutí hodnocení všech důkazů k fakticitě plnění proto krajský soud shledal konzistentním s předcházejícím vyhodnocením jednotlivých důkazů (body 19-59 napadeného rozhodnutí), v učiněných závěrech logickým a podloženým obsahem provedeného dokazování.

25. Krajský soud shledal lichým rovněž žalobní tvrzení, v němž žalobce odkázal na body 9-18 napadeného rozhodnutí, v nichž měly být hodnoceny důkazy pouze v neprospěch žalobce, což je v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Předně v odkazovaných bodech rozhodnutí žalovaný vymezil právní základ případu a žádné důkazy nehodnotil. Hodnocením důkazů se žalovaný zabýval v bodech 19-64 (k fakticitě plnění) a v bodech 66-72 (k deklarovanému dodavateli) napadeného rozhodnutí. Žalobní tvrzení je tedy z části nepřesné a z části zcela obecné, když žalobce neuvedl, jaké skutečnosti měl žalovaný hodnotit v jeho prospěch. Žalobce tak nevymezil základní rámec soudního přezkumu a soud není povinen ani oprávněn domýšlet žalobcem nevyřčené úvahy (srov. přiměřeně rozsudek NSS sp. zn. 4 As 3/2008).
26. Obdobně žalobce zcela obecným způsobem zpochybnil důkaz účetnictvím, když vyslovil toliko zcela vágní pochybnost o jeho vypovídací hodnotě a označil je za pouhý „segment“, který nevypovídá o skutečném stavu. Stejným způsobem zpochybnil také uvedení společnosti RATO VIP jako dodavatele obou faktur v žalobcově evidenci faktur, když má za to, že uvedení „nějaké společnosti“ v důkazu automaticky neznamená, že je tomu tak i fakticky, a proto měl žalovaný zkoumat, zda jmenovaná společnost žalobci faktury vystavila. Také toto žalobní tvrzení považuje krajský soud za zcela neurčité a pouze v obecné rovině k němu uvádí, že i segment účetnictví může dle okolností případu představovat důkaz požadované vypovídací hodnoty a žalobce neuvedl nic, čím by nosným způsobem obsah svého vlastního účetnictví, resp. jeho „segmentu“, jakož i jeho vyhodnocení žalovaným, zpochybnil. Žalovaný vyhodnotil tento důkaz v bodech 25 a 41 napadeného rozhodnutí a žalobce jeho závěry nijak konstruktivně nenapadl. Žalobcův požadavek, aby žalovaný zkoumal pravdivost údajů žalobcova účetnictví, které je samo o sobě důkazem, jde zcela mimo právní úpravu i judikaturu správních soudů (blíže odst. 17-18 tohoto rozsudku). Pokud bylo úmyslem žalobce vyvrátit pravdivost svého vlastního účetnictví, bylo na něm, aby tak učinil.
27. Na základě výše uvedeného krajský soud shrnuje, že žalobní bod 1) neshledal důvodným, když se plně ztotožnil se závěry správních orgánů obou stupňů.
28. V další části žaloby (žalobní bod 2)) žalobce brojil proti závěrům žalovaného týkajícím se prokázání porizení montované stavby dle faktury č. 21512068. Také v tomto případě má krajský soud obsahem správních spisů za prokázané, že správní orgány obou stupňů shledaly jako zásadní důkaz výpověď svědka M. ze dne 5. 2. 2019, z níž vyplynuly zcela jednoznačné okolnosti tohoto zdanitelnému plnění. Svědek M. vypověděl, že předmětem plnění byla kompletní dodávka stavby (malá montovaná stavba na sklad nebo kancelář), která byla montována na místě (OSB desky, hranoly, trámky, zvenku zatepleno polystyrenem).

Realizaci stavby zajistili živnostníci ze Slovenska, návoz materiálu i montáž probíhali postupně, kdy se složila nejprve kostra a pak se vozily OSB desky a zateplení. Svědek také identifikoval umístění montované stavby na letecké mapě. Ve vztahu k této faktuře svědek rovněž potvrdil, že ji vystavil, avšak podpis není jeho a nepodepsal ani faktury k úhradě. Jak správce daně zjistil z veřejně dostupných údajů katastru nemovitostí na místě identifikovaném svědkem M. a také žalobcem v k. ú. Š. u N. J. je zachycen existující objekt již k datu 8. 6. 2014, ačkoliv k realizaci montované stavby mělo dojít podle výpovědi svědka M. v druhé polovině r. 2015.

29. Krajský soud na základě obsahu správních spisů má i v tomto případě za prokázané, že prvotní doklady k tomuto zdanitelnému plnění byly zpochybněny svědeckou výpovědí svědka M., a dále rovněž k nim bylo, obdobně jako u předchozího zdanitelného plnění (materiál), prokázáno, že neprošly účetnictvím ani žalobce, ani firmy STA-REC, stejně jako platby za toto plnění nebyly účtovány na bankovních účtech firmy STA-REC, která rovněž nevykázala prodej tohoto zboží ve výkazu zisku a ztráty za r. 2015 dle sbírky listin obchodního rejstříku Krajského soudu v Ostravě.
30. Výpověď svědka M. byla žalovaným obsahově zrekapitulována v bodě 24 napadeného rozhodnutí a následně vyhodnocena v souvislosti s dalšími provedenými důkazy (např. body 32, 35, 41, 42 napadeného rozhodnutí). Žalobce namítl, že výpověď svědka M. byla hodnocena pouze částečně (pouze „určité segmenty výpovědi“- bod 63 žaloby) a zbývající část byla označena za nevěrohodnou, nejednoznačnou až nepřesvědčivou, což má za rozporné s § 8 odst. 1 daňového řádu. Krajský soud podotýká, že žalobce také v tomto žalobním tvrzení setrval ve zcela obecné rovině, aniž by přiblížil, co konkrétního z výpovědi svědka M. zůstalo správními orgány opomenuto a jaký dopad to mělo na právní sféru žalobce. Pro takto nekonkrétní žalobní námitku platí totéž, co již soud vyslovil v odstavci 25 tohoto rozsudku včetně odkazu na rozsudek NSS sp. zn. 4 As 3/2008.
31. Obsahem správních spisů má krajský soud za prokázané, že žalobce také u plnění z faktury č. 21512068 své další dokazování směřoval nikoliv k objasnění pořízení zboží způsobem, který by nahradil neprůkaznost prvotních dokladů, ale k prokázání faktického použití zdanitelného plnění v rámci žalobcovy ekonomické činnosti, když se zaměřil na prokazování jím tvrzené skutečnosti, že původní stavba (z r. 2014) byla tvořena třemi unimobuňkami, které se staly základem montované stavby. Tato žalobcová tvrzení však jsou v rozporu s obsahem výpovědi svědka M. Tento rozpor žalobce v průběhu řízení, ani v žalobě nijak věrohodně nevysvětlil. Neprůkaznost prvotních dokladů tak nebyla následným dokazováním odstraněna. Žalobem navržený důkaz opětovným místním šetřením za účelem zkoumání nosné části stavby nesouvisel s objasněním pořízení zboží (přijetí deklarovaného plnění). Námitku rezignace žalovaného na další místní šetření proto nelze shledat důvodnou.
32. Argumentace krajského soudu ve vztahu ke svědeckým výpovědím, jež byly realizovány po zrušujícím rozsudku, vyjádřená ve vypořádání předchozího žalobního bodu (odst. 23 tohoto rozsudku), platí zcela beze zbytku i v případě montované stavby. Na základě výše uvedeného také žalobní bod 2) nebyl shledán důvodným.
33. Žalobcovo tvrzení, že na něj vůbec nepřešlo důkazní břemeno z žalovaného (žalobní bod 3), krajský soud kategoricky odmítá s ohledem na zpochybněné primární daňové doklady, které nepodporují žalobcovy deklarace daňových případů. Toto žalobní tvrzení považuje krajský soud navíc za neurčité a obecné, kdy žalobce vytyká žalovanému procesní pochybení, kdy

měl vyloučit určité pasáže důkazů ve prospěch žalobce ze své úvahy, aniž by však současně konkretizoval, které důkazy ve svůj prospěch má touto námitkou na mysli. Soud podotýká, že žalobce námitku vyloučení důkazů svědčících v jeho prospěch tvrdil v žalobě opakovaně na několika místech, aniž by však jakkoliv konkretizoval, které důkazy podle něj takový potenciál mají. Krajský soud shodně jako v odst. 25 tohoto rozsudku zdůrazňuje, že takové žalobní tvrzení neposkytuje ani základní rámec soudního přezkumu (srov. rozsudek NSS sp. zn. 4 As 3/2008). Z uvedených důvodů považuje krajský soud 3) žalobní bod za zcela obecný, není na něj schopen konkrétně reagovat a pouze v obdobně obecné rovině jako žalobce uvádí, a to i s ohledem na svou argumentaci, jíž vypořádal žalobní body 1) a 2), že v hodnocení provedených důkazů žalovaným, potažmo správcem daně I. stupně neshledal žádné zjevné nedostatky, jejich závěry jsou komplexní, logické, srozumitelné, přezkoumatelné a podložené obsahem správních spisů.

34. V žalobním bodě 4) žalobce zcela nekonzistentně tvrdí, že žalovaný neprokázal žalobci podíl na daňovém podvodu, a proto mu nemůže odepřít odpočet daně. K tomu krajský soud uvádí, že tato žalobní argumentace je zcela nepřipadná, neboť věc žalobce nebyla finančními orgány posuzována jako daňový podvod na DPH, ale jako nedostatečné prokázání zdanitelných plnění, jež žalobce učinil předmětem uplatněného nároku na odpočet DPH, tedy týkala se porušení ust. § 72 a § 73 ZDPH.
35. Pokud jde o následně žalobcem požadovanou aplikaci závěrů rozsudku SDEU ve věci *Kemwater* a navazujícího rozsudku NSS sp. zn. 4 Afs 115/2021, krajský soud uvádí, že z pohledu vývoje judikatury v otázce prokazování skutečného dodavatele plnění za účelem uplatnění nároku na odpočet DPH, 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 mají z obecného hlediska skutečně zásadní význam. 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.*“
36. Rozsudek ve věci *Kemwater* proto na případ žalobce nedopadá, neboť u něj nepanují pochybnosti pouze o osobě deklarovaného dodavatele, ale také ohledně přijatých zdanitelných plnění ve prospěch žalobce, kdy uskutečnění zdanitelných plnění bylo důvodně zpochybněno (blíže body 19-64 napadeného rozhodnutí). Prokázání uskutečnění zdanitelného plnění je přitom také hmotněprávní podmínkou nároku na odpočet DPH, takže pokud žalobce uskutečnění zdanitelného plnění neprokázal, nelze mu nárok na odpočet přiznat. V tom je věc žalobce zcela odlišná oproti nové judikatuře, představované rozsudkem ve věci *Kemwater*, a proto aplikace jeho závěrů není možná. Neprokázáním hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH v rozsahu uskutečnění zdanitelného plnění ztrácí 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.

37. Krajský soud konstatuje, že obsah správních spisů považuje za dostačující podklad pro vydání rozhodnutí správních orgánů obou stupňů, ale také pro potřeby soudního přezkumu. Neshledal proto důvod pro provedení důkazu projektovou dokumentací montované stavy, kterou žalobce soudu předložil jako přílohu žaloby.
38. Na základě shora uvedené argumentace krajský soud neshledal důvodným žádný žalobní bod, a proto žalobu v souladu s ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl. Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 s. ř. s.
39. 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 21. března 2024

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu