



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M., a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobkyně: **X**
sídlem X
zastoupena advokátem Mgr. Davidem Hejzlarem
sídlem 1. máje 97/25, Liberec 3

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 4. 2024, č. j. 12297/24/5300-22444-711887

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Finanční úřad pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 9. 8. 2023 dva dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), a to č. j. č. j. 1106493/23/2601-52522- 07891, za zdaňovací období měsíce září roku 2018, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 218 442 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 43 689 Kč, a č. j. 1106522/23/2601-52522-507891, za zdaňovací období měsíce října roku 2018, kterým byla doměřena daň ve výši 257 439 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 51 488 Kč.
2. Správce daně dne 30. 9. 2020 zahájil daňovou kontrolu na DPH za výše uvedená zdaňovací období v rozsahu přijatých zdanitelných plnění a z nich plynoucích nároků na odpočet daně. Správce daně prověřoval plnění na zateplení budov přijatá žalobkyní od dodavatele Xcorporation s.r.o. v likvidaci (dále jen „X“). Od této společnosti měla žalobkyně nakoupit stavební materiál v hodnotě bez DPH 1 040 200 Kč v září 2018 a 1 225 900 Kč v říjnu 2018. Na základě provedené daňové kontroly dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně neprokázala faktické přijetí plnění od uvedeného dodavatele, tudíž jí nevznikl nárok na odpočet daně ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).
3. Žalobkyně v odvolání namítla, že objekty byly zateplený ve sjednaném rozsahu – kdyby materiál dodán nebyl, k zateplení by nemohlo dojít, chybělo by 30 % materiálu. Vše bylo doloženo daňovými a jinými doklady. Svědecké výpovědi svědků J. a S. byly správcem daně vyhodnoceny nesprávně a nezákonně. Nebyl zohledněn časový odstup mezi realizací plnění a výsledkem. V této souvislosti žalobkyně odkázala na metodiku k hodnocení svědeckých výpovědí. Pochybnost správce daně vzniklá na základě nezveřejňování účetních závěrek dodavatelem je nerelevantní, neboť první nezveřejněný dokument je z roku 2017, přičemž závěrka mohla být zveřejněna až po uskutečnění transakcí, které se uskutečnily v měsících září a říjen 2018. Fakt, že dodavatel byl možná neseriózní, neznamená, že k dodání zboží nedošlo. Žalobkyně odkázala také na předchozí podání. K nim doplnila, že správce daně pominul telefonické potvrzování dodávek před jejich realizací. Dále nevzal v potaz, že dodavatel uvedl obchodování v kontrolním hlášení a daňovém přiznání. Hotovostní platby jsou zaevidovány v EET, bankovní převody jsou patrné z výpisu z účtu. V tomto kontextu napadá odvolatel chybné hodnocení důkazů.
4. V odvolacím řízení správce daně doplnil dokazování o výsledch svědka L. K., zaměstnance žalobkyně. Dále správce daně doplnil spisový materiál o písemnosti získané z monitorovacího systému evropských strukturálních a investičních fondů.
5. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že žalobkyně si nepamatovala, kdo spolupráci s dodavatelem X inicioval, jak probíhala, kdo byly kontaktní osoby, jak se dodávky přepravovaly, kdy a jak se předávalo zboží. Dále poukázal na historii dodavatele. Dodavatel měl ve sbírce listin veřejného rejstříku pouze účetní závěrky za roky 2014 až 2016, nebyl nikdy veden jako zaměstnavatel, v roce 2018 nevlastnil žádný majetek a nebylo na něj registrováno žádné vozidlo. V živnostenském rejstříku neměl evidovanou žádnou provozovnu. Správce daně obdržel usnesení Policie ČR o odložení trestní věci. Z něj vyplynulo, že jednatelka společnosti X byla nechvalně známá užíváním psychotropních

látěk, pobývala v zahradní chatce. Policejnímu orgánu dne 20. 11. 2020 sdělila, že o společnosti X nikdy neslyšela.

6. Žalovaný dále poukázal na to, že žalobkyně objednávala materiál od dodavatele X až po vyfakturování posledních prací na zakázce či vyhotovení protokolů o předání díla. Takový postup sice žalovaný připustil, avšak spíše u drobnějších nedodělků, jako je finální úprava fasády, nikoliv u kotvení a lepení izolačních materiálů jako takových. Žalovaný také poukázal na kofinancování stavebních prací z rozpočtu Evropské unie. Podmínkou financování byla závěrečná zpráva technického dozoru o snížení energetické náročnosti. U zakázek Fügnerova, Meruňková a Jižní došlo ke kontrole technickým dozorem ještě předtím, než byl objednán stavební materiál od společnosti X. Technický dozor osvědčil soulad předepsaných parametrů se skutečně dodaným materiálem (pouze u zakázky Fügnerova byla provedena záměna izolačního materiálu, což bylo v závěrečné zprávě odůvodněno a schváleno). Žalovaný dále srovnal rozpočty jednotlivých staveb a konstatoval, že materiál od dodavatele X byl nakupován navíc.
7. Co se týče svědeckých výpovědí, žalovaný konstatoval, že nevedly k odstranění vzniklých pochybností. Svědci vypovídali obecně, bez vazby na konkrétní případy. Nedokázali potvrdit skutečnost, že se v nyní uvedených zakázkách zaměňoval materiál a docházelo k časovému posunu skutečného dokončení zakázek. Navíc nelze předpokládat, že u těch projektů, které byly financovány z dotačních prostředků, by žadatelé o dotaci přistoupili na antedataci protokolů a neevidované změny materiálů. Žalovaný také porovnal materiál na jednotlivých zakázkách. Celkem žalobkyně uskutečnila 16 nákupů. Pouze u 4 nákupů nebyl materiál od dodavatele X nakoupen navíc oproti rozpočtu. Z toho ve 2 případech se jedná o zanedbatelné hodnoty (7 a 16 m²). V 5 případech byl od uvedeného dodavatele nakoupen materiál, který v rozpočtu vůbec nefiguroval, v 7 případech pak byl materiál od dodavatele zakoupen nad rámec rozpočtu. Žalovaný také poukázal na to, že k záměnám materiálu v průběhu stavby nemohlo docházet, protože zhotovení podléhalo schválení z důvodu spolufinancování zateplení z dotačních fondů.
8. Žalovaný také odmítl tabulku vytvořenou žalobkyní. Tato tabulka dokládá, že bez dodávek od dodavatele X by na stavbách chyběl materiál, avšak obsahuje součet všech materiálů od všech dodavatelů. Tabulka vytvořená žalovaným je naproti tomu rozčleněna dle druhu materiálu a jednotlivých zakázek a obsahuje pouze druhy materiálu, které měla žalobkyně zakoupit od společnosti X. Různé druhy materiálu nelze podle žalovaného počítat. Žalobkyně také odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 6. 12. 2022, č. j. 6 Afs 156/2020-57. Žalovaný se od závěrů tohoto rozsudku neodchýlil a posuzoval svědecké výpovědi v kontextu konkrétních okolností a vzal v úvahu časový odstup.

II. Žaloba

9. Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného včasnou žalobou. Podle žalobkyně nelze porozumět úvahám správce daně ani žalovaného ohledně pořízení stavebního materiálu. Účetnictví vede dle jednotlivých zakázek a lze tedy určit, která dodávka byla použita na konkrétní zakázku.
10. Žalobkyně předložila údaje z účetního deníku, které správce daně obdržel, což potvrzuje i ve správě o daňové kontrole. Žalobkyně správci daně také poskytla přehled spotřebovaného materiálu. Budovy byly prokazatelně zatepleny, což správce daně ani nezpochybňuje. Správce daně v předchozím řízení nezpochybnil ani dodavatele, společnost X. Správce daně

nerozporuje ani emailovou komunikaci ohledně dodávek materiálu mezi žalobkyní a společností X (str. 65 zprávy o kontrole). Správce daně zpochybňuje pouze přijetí materiálu.

11. Správce daně tak fakticky konstatuje, že materiál byl potřeba pro realizaci zakázky, žalobkyně jej objednala, ovšem nepřijala. Zakázka nicméně byla realizována a materiál byl použit. Již tento závěr je dle žalobkyně zcela nelogický. Žalobkyně předložila také doklady prokazující přijetí materiálu. Hotovostní platby jsou zaznamenány v EET, bankovní platby jsou patrné na výpisech z účtu. Dodavatel X evidoval transakce s žalobkyní v kontrolním hlášení.
12. Žalobkyně předložila tabulku, z níž je zřejmé, že bez dodávek materiálu od dodavatele X by nebylo možné zakázky dokončit. Tyto zakázky přitom byly skutečně realizovány. Pokud by dodávky d X byly odečteny, chybělo by přibližně 30 % materiálu. Vždy je navíc nutné nakoupit více materiálu kvůli prořezům. Pochybnosti správce daně jsou tedy nelogické a absurdní. Správce daně a žalovaný spatřují hlavní pochybnosti v tom, že existoval časový posun v nákupu materiálu, ke kterému podle správce daně došlo v některých případech až po faktickém předání díla. Dále pak daňové orgány nesprávně tvrdí, že ve většině případů byl tento materiál nakupován nad rámec rozpočtu. Žalobkyně doložila doklady (smlouvu o dílo, projektovou dokumentaci, položkový rozpočet na jednotlivé zakázky), které v případě zakázek X a X spárovala s daňovými doklady. Z těchto dokladů plyne, že pořízený materiál odpovídal spotřebě a to s odchylkou 20 %. Tuto odchylku uznaly i daňové orgány. Obdobné porovnání použitého a nakoupeného materiálu předložila žalobkyně při ústním jednání dne 17. 8. 2022 pro zakázky X, X, X a X. Z těchto údajů plyne, že bez dodávek od X by nebylo možné zakázky dokončit.
13. Z tabulky předložené žalobkyní se může jevit, že nakoupila více, než bylo třeba. Je však třeba započítat prořezy a také balení. Izolační materiály se prodávají po baleních v určitém množství a není je možné přesně dělit jako například zboží prodávané na metráž. Údaje v tabulce žalovaný interpretoval účelově. Žalovaný dále uvedl, že tabulka předložená žalobkyní neodpovídá skutečnosti a nijak neprokazuje, že materiál od společnosti X musel být nakoupen. Žalovaný nicméně uvádí také to, že ve 4 případech byl materiál od společnosti X potřeba, aby žalobkyně disponovala dostatečným množstvím materiálu dle rozpočtu.
14. Žalovaný porovnal některé položky v rozpočtu a zcela pominul jejich možnou vzájemnou zaměnitelnost. Žalovaný totiž porovnal pouze izolanty od společnosti X a izolanty podle rozpočtu. Tím zkreslil reálnou situaci jednotlivých zakázek. Žalobkyně se X dříve snažila vysvětlit, že rozpočet pracuje pouze s tloušťkou izolačního materiálu a zatepovanou plochou. Nebere tedy v úvahu křivost staveb. Například vyrovnání špalet se neuvádí do změnových listů. To samé platí o ploše. Žalobkyně uvedla, že v případě izolantu o tloušťce 160 mm je tato hodnota použita na střední část objektu, ale na spodní a horní část musí být tloušťka 180 mm. Následně se však fakturuje souhrnná hodnota z rozpočtu. S ohledem na průběh stavby není možné přesně vypočítat, kolik materiálu bylo použito. S těmito námitkami se ovšem žalovaný nijak nevypořádal.
15. Pokud tedy žalovaný porovnává jen určité izolanty, je takový postup absurdní a zavádějící. Praxi mnohem věrněji odpovídá postup uplatněný správcem daně, kde jsou všechny plochy bez ohledu na tloušťku sečteny. Argumentace žalovaného tedy svědčí spíše o nepochopení problematiky. Sám žalovaný zároveň nejprve tvrdí, že materiály sčítat nelze a je třeba je dělit po zakázkách, aby následně tyto své závěry popřel a na podporu svých tvrzení materiály sečetl. Tímto postupem dospěl žalovaný k závěru, že žalobkyně i bez dodávek od společnosti

X nakoupila množství včetně nutného nadměrku. Z tabulky žalovaného je patrné, že u některých zakázek nebylo od jiných dodavatelů nad rámec rozpočtu zakoupeno nic. V rámci těchto zakázek by tedy materiál bez nákupů od společnosti X zcela chyběl. Touto skutečností se ovšem žalovaný vůbec nezbyval.

16. Žalovaný také dospěl k závěru, že od jiných dodavatelů bylo nakoupeno o 13,5 % materiálu navíc. Sám žalovaný však akceptoval, že potřeba nadměrku může dosahovat až 20 %. Je absurdní, aby žalobkyně prokazovala přesnou hodnotu materiálu, který se spotřebuje při prořezech a tvoří nepoužitelné zbytky. Žalovaný navíc hovoří o „materiálu“, aniž by specifikoval, které položky neměla žalobkyně převzít. Takové obecné tvrzení tedy žalobkyně nemůže efektivně vyvracet. Žalovaný tvrdí, že část materiálu společnost X dodala až po fakturaci posledních prací na dané zakázce. Podstatná část materiálu však přišla ještě v době realizace zakázek. To žalobkyně prokázala.
17. Dále se žalobkyně vyjádřila k dělení důkazního břemene. Žalovaný nemusí zjišťovat veškeré skutečnosti, vyhledávat je, ale pokud v řízení vyjdou najevo, má povinnost je zohlednit (rozsudek NSS ze dne 24.06.2020, č. j. 4 Afs 480/2019-39). Žalovaný chybně zjistil skutkový stav, a tak zatížil napadené rozhodnutí nepřezkoumatelností.
18. Svědecké výpovědi svědků Ji. a S. hodnotily daňové orgány nesprávně. Nevzaly v potaz časový odstup mezi výsledky a realizací zakázek. Výsledky byly správcem daně vedeny velice tendenčně. Správce daně nejprve nechal svědky hovořit o skutečnostech, které s odstupem času nebyli schopni popsat do detailů. Poté jim nekladl žádné podrobnější dotazy a výsledky vyhodnotil tak, že svědecké výpovědi byly obecné. Žalobkyně následně navrhla podrobnější dotazy, ale správce daně tento postup zpochybnil. V odvolání žalobkyně poukázala na to, že svědci nemohou v roce 2023 detailně vypovídat o událostech z roku 2018. Oba navíc uvedli, že může vzniknout časový nesoulad mezi průběhem stavby a fakturace. Svědek X uvedl, že často kvůli nepřipravenosti investora dochází k dokončení prací až po formálním ukončení stavby. Po reálném předání může dojít ke zpětnému potvrzení předání (tj. s původním datem). Děje se tak z důvodu hrozby penále v případě pozdního předání. Formálnost deklarovaného data předání potvrdil také svědek X. Vychází se z domluvy s objednatelem, o čemž však neexistuje zápis. Svědek X potvrdil, že prořezy materiálu nejsou uvedeny v rozpočtu. Svědek dále potvrdil, že v praxi se jednotlivé izolanty nahrazují.
19. Žalovaný v souvislosti s množstvím materiálu uvedl, že materiál fakticky využitý na stavbách již nelze se stoprocentní přesností vysledovat, k záměnám materiálu docházet může a spotřeba jednotlivých izolantů je tedy přibližná. V souvislosti s vyhodnocením svědeckých výpovědí ovšem žalovaný uvádí, že „z předávacích protokolů (nově získány pouze k zakázkám X, X, Jižní a X) plyne, že všechny zakázky byly předány v uvedeném datu bez vad a nedodělků. Případné změny použitého materiálu (k nimž v případě nyní řešených zakázek došlo pouze u zakázky X) jsou v dané tabulce zaznačeny a následně v komentáři technického dozoru investora zdůvodněny“. Podle žalovaného nepostačuje, že svědci připustili, že k převzetí a použití izolantů mohlo dojít dle popisu žalobkyně.
20. Žalovaný také přihlédl k údajné „neserióznosti“ společnosti X. Žalobkyně však namítala, že společnost se v roce 2018 nemohla jevit jako nespolehlivý obchodní partner. Měla ve sbírce listin založeny účetní závěrky za roky 2014 až 2016. Dle informací ze správního spisu společnost s daňovými orgány komunikovala a spolupracovala. Žalovaný však právě pozdější zjištění považuje za důkaz toho, že společnost X nepředala materiál žalobkyni.

Žalobkyně poukázala také na zásadu daňové neutrality, nebylo zohledněno, že uvedená společnost zaevidovala dodávky v kontrolním hlášení a daňových příznáních.

21. V závěru žalobkyně namítala, že došlo k nezákonnému přenesení důkazního břemene. Uvedla, že žalovaný nikdy přesně neidentifikoval položky, které jsou podle něj sporné, ale hovoří vždy o nákupu veškerého materiálu. To je ještě umocněno v okamžiku, kdy žalovaný sám připouští, že na některých zakázkách probíhala činnost i po dodání zboží od společnosti X. Žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno předložením účetnictví. Poté bylo na správci daně, aby předložil doklady zpochybňující jeho věrohodnost, úplnost, průkaznost a správnost. Tyto skutečnosti musí být konkrétní.
22. Daňové orgány ovšem dostatečně nepopsaly důvody údajné neprůkaznosti předložených důkazů. V rozporu s rozsudkem NSS ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32, se tedy žalobkyně nemohla dozvědět, co konkrétně považuje správce daně za neprokázané. V tomto ohledu nelze tvrdit, že si žalobkyně byla vědoma, jaké pochybnosti vznikly na straně správce daně, jelikož věcně reagovala na tvrzené nedostatky. Z jejího postupu v celém řízení je zřejmé, že se žalobkyně pokouší vyvrátit zcela abstraktní a obecné pochybnosti správce daně. S ohledem na to, že správce daně nespécifikoval konkrétní důvody, bylo pro žalobkyni velice složité podstatné skutečnosti tvrdit a prokázat. Dále odkázala na rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, č. j. 2 Afs 127/2009-68, podle nějž má správce daně povinnost prokázat důvodnost svých pochyb a v tomto ohledu identifikovat konkrétní skutečnosti. Pochybnosti správce daně není možné považovat za vážné a důvodné. Zároveň správce daně zcela rezignoval na povinnost identifikovat konkrétní skutečnosti pro své závěry. Tímto postupem došlo k nezákonnému přesunutí důkazního břemena na žalobkyni. Tím daňové orgány zasáhly do práva žalobkyně na spravedlivý proces. Poukázala také na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 5. 2008, č. j. 15 Ca 259/2006-44, z nějž plyne, že *„úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem nedochází nesplněním určité procesní povinnosti daňového subjektu nebo pouhým zpochybněním jeho tvrzení, nýbrž toliko vlastní procesní aktivitou správce daně v podobě provedení takového důkazního prostředku, který je způsobilý vyvolat stav objektivní nejistoty o rozhodné skutečnosti“*. Dále žalobkyně odkázala na rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 26. 5. 2020, č. j. 29 Af 36/2018-125, a NSS ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005-57. Shrnuje, že daňové orgány nedodržely požadavky § 92 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“).
23. Z uvedených důvodů žalobkyně navrhla, aby soud napadené rozhodnutí i jemu předcházející platební výměry správce daně zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

24. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl žalobu zamítnout. Především nepovažoval napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné. Z obsahu žaloby plyne, že žalobkyně spíše nesouhlasí s právním posouzením věci, než že by rozhodnutí skutečně postrádalo důvody. Žalovaný obsáhle citoval z judikatury NSS a Ústavního soudu týkající se požadavků na odůvodnění rozhodnutí.
25. Dále žalovaný shrnul rozdělení důkazního břemena mezi správce daně a daňový subjekt. Žalobkyně měla za to, že správce daně dostatečně nepopsal důvody neprůkaznosti předložených důkazních prostředků. Správce daně založil své pochybnosti na tom, že žalobkyně předložila formálně bezvadné doklady, avšak již neprokázala skutečné přijetí

materiálu od společnosti X. Správce daně také zjistil skutečnosti týkající se fungování této společnosti, ta nebyla nikdy vedena jako zaměstnavatel, nevlastnila v roce 2018 nemovitý majetek a nebylo na ni registrováno žádné vozidlo, v živnostenském rejstříku nebyla uvedena žádná její provozovna. Správci daně se také nepodařilo zjistit její skutečnou ekonomickou činnost. Jednatelka společnosti X sdělila Policii ČR, že o společnosti nikdy neslyšela. Správce daně tak formuloval pochybnosti vůči žalobkyni a uvedl, jaké skutečnosti má prokázat. Poté, co žalobkyně ani po výzvě pochybnosti neodstranila, správce daně zaslal druhou výzvu. Podrobně specifikoval své pochybnosti, popsal skutečnosti vedoucí k pochybnostem. Na druhou výzvu žalobkyně reagovala návrhem na výslech svědků. Výslechy však nevedly k odstranění pochybností a potvrzení faktického přijetí materiálu od uvedeného dodavatele. Není tak pravdou, že nebyly identifikovány sporné položky, ale správce daně a žalovaný směšují všechen materiál. Materiál je totiž „identifikován“ ve výzvách i ve zprávě o daňové kontrole. Obě výzvy byly podle žalovaného vydány v souladu se zákonem a také judikaturními požadavky.

26. Dále se žalovaný vyjádřil k nesprávnému hodnocení důkazů. To, že zateplovací práce byly provedeny, neznamená, že žalobkyně přijala materiál od společnosti X. Dodání neprokazuje ani to, že za materiál žalobkyně zaplatila. Není ani pravdou, že žalovaný nereflektuje realitu stavebnictví, uznává, že v průběhu staveb může docházet ke změnám. Není však pravděpodobné, aby o změnách nebyl u 6 zakázek vyhotoven žádný záznam či změnový list. Tím spíše, pokud zakázky byly financovány z dotačních programů. Z průběhu zakázek navíc vyplývá, že u jejich části byl materiál nakoupen až po předání díla, které bylo předáno bez vad. Od data předání se navíc odvíjí i záruční doba 60 měsíců, žalovaný označil žalobní argumentaci za účelovou.
27. Žalovaný odmítnul, že by hodnotil svědecké výpovědi zcela bez kontextu. Svědci vypovídali obecně bez vazby na konkrétní případy. Přestože potvrdili, že k záměnám materiálu a časovému posunu oproti formálnímu předání stavby může v praxi docházet, nebyli schopni potvrdit, že se tak dělo právě u nyní šetřených zakázek. Pokud jde o časový odstup, nelze jej vykládat k tíži správce daně, pokud ten postupuje v zákonných lhůtách. Naopak je to žalobkyně, kdo opomíjí kontext celé věci, zejména skutečnosti, které souvisí se společností X
28. Pokud jde o chybnou interpretaci žalobkyniny tabulky, žalovaný s argumentací žalobkyně nesouhlasil. Tato tabulka obsahuje součet všech materiálů od všech dodavatelů za jednotlivé zakázky, avšak žalovaný má za to, že nelze sčítat různé druhy materiálů o různých vlastnostech a tloušťkách (neboť tyto byly využity na různé druhy ploch zateplení – na stěny, stropy, podhledy atd.). Žalobkyně přitom pracovala s údaji, které předestřel správce daně v průběhu daňové kontroly, nicméně správce daně uvedl, že tyto údaje jsou neúplné a nemusí obsahovat všechen koupený materiál z důvodu nedoložení a nedohledání všech dokladů. Žalovaný je tak toho názoru, že žalobkynin předložená tabulka neodpovídá skutečnosti a nijak neprokazuje, že materiál od společnosti X musel být nakoupen. Oproti tomu tabulka 1 (viz bod [57] napadeného rozhodnutí) vytvořená žalovaným je rozčleněna podle druhu materiálu a jednotlivých zakázek (v souladu s rozpočtem), a obsahuje pouze druhy materiálu, které měla žalobkyně zakoupit od společnosti X v členění na jednotlivé druhy izolantů. Předmětem zkoumání žalovaného nebyla přesná spotřeba jednotlivých druhů izolantů na zakázkách, ale jen to, zda se plnění fakticky uskutečnilo, a za tímto účelem žalovaný porovnával nakoupený materiál s rozpočtem.

IV. Replika žalobkyně

29. Žalobkyně zdůraznila, že v roce 2018 se jí dodavatel X nemohl jevit jako neseriózní. Společnost měla ve sbírce listin vedeny účetní závěrky za roky 2014 až 2016, s daňovými orgány komunikovala, podávala kontrolní hlášení a daňové přiznání, ve kterých jsou předmětné dodávky řádně zaevidovány. Pokud následně porušila daňové předpisy, nemůže to jít k tíži žalobkyně. S žalobkyní společnost komunikovala, je otázkou, v jakém stavu byla jednatelka společnosti v době výsledku, její zdravotní stav mohl mít vliv na chod společnosti. Po smrti jednatelky logicky došlo ke zrušení přístupu do datové schránky a ukončení plné moci prokuristy.
30. Skutečnosti zakládající nevěrohodnost dodavatele, na nichž správce daně založil svoje pochybnosti, nastaly až po přijetí zdanitelného plnění. Postup správce daně označila žalobkyně za nezákonný, tímto způsobem nemohlo dojít k přechodu důkazního břemene na žalobkyni.
31. Žalobkyně trvala na tom, že prokázala, že ve většině případů nebyl materiál od společnosti X nakupován nad rámec rozpočtu, bez tohoto materiálu by materiál na plnění zakázky nepostačoval. Dále setrvala na argumentaci, že podstatná část dodávek od společnosti X přišla ve chvíli, kdy probíhala realizace zakázek, což bylo prokázáno, např. předložením účetního deníku u zakázky X. Napadené rozhodnutí i rozhodnutí správce daně vycházejí z nesprávné premisy, že k objednání materiálu došlo pro realizaci zakázek. Žalovaný se v rámci vyjádření pokouší tuto vadu zamaskovat tím, že polemizuje s argumentací žalobkyně. Tu ovšem měl vypořádat v daňovém řízení, v soudním řízení možnost zhojit nezákonnost vydaných rozhodnutí jejich faktickým doplněním nemá.
32. Pokud jde o hodnocení svědeckých výpovědí, žalobkyně uvedla, že již popsala důvody obecnosti jejich výpovědi v žalobě, zejména poukázala na způsob vedení výsledku, kdy správce daně neměl na svědky žádné podrobnější dotazy.
33. Žalobkyně setrvala rovněž na námitkách, které se týkaly množství materiálu uvedeného v rozpočtu. V řízení prokázala, že by chybělo zhruba 30 % materiálu.
34. Podle žalobkyně žalovaný a správce daně nesprávně vyhodnotili svědecké výpovědi svědků, nepřihlédli ke kontextu případu a ostatním skutkovým zjištěním. Chybné zjištění skutkového stavu vedlo k nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí a platebních výměrů. Závěry žalovaného jsou nepřiměřené, neodpovídají skutečnostem uvedeným ve spisu. Žalobkyně setrvala na požadavku, aby soud zrušil napadené rozhodnutí i dodatečné platební výměry.

V. Duplika žalovaného

35. Žalovaný odmítnul, že by pochybnosti správce daně o dodavateli X postavil na zjištěních, která jsou časově mimo kontext projednávané věci. Pochybnosti správce daně ohledně oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet u plnění přijatých od uvedené společnosti vyvstaly zejména proto, že zjistil, že společnost nebyla nikdy vedena jako zaměstnavatel, že nevlastnila v roce 2018 nemovitý majetek, nebylo na ni registrováno žádné vozidlo a neměla provozovnu. Nepodařilo se ověřit její skutečnou ekonomickou činnost a ani společnost X neprokázala faktické přijetí stavebního materiálu od jí deklarovaného dodavatele. Žalovaný na nemožnost následně kontaktovat společnost poukázal pouze pro dokreslení.
36. Žalovaný dále shrnul svoje tvrzení ohledně unesení důkazního břemene správcem daně a zopakoval, že ani případné dílčí nedostatky výzev správce daně k prokázání skutečností dle judikatury NSS, kterou označil ve vyjádření, nezbavily žalobkyni možnosti aktivně se

na daňovém řízení podílet a činit kroky k prokázání nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o DPH.

37. Pokud jde o údaje o deklarovaných plnění v daňových tvrzeních a kontrolních hlášeních, jde o pouhá tvrzení žalobkyně, popř. jejího dodavatele, která samy o sobě neprokazují faktické uskutečnění plnění. Především z těchto tvrzení nelze vyjít, pokud daňovým orgánům vznikly důvodné pochybnosti stran faktického uskutečnění plnění a tvrzení žalobkyně či jejího dodavatele tyto pochybnosti nevyvracejí. Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního ze dne 16. 7. 2024, č. j. 10 Afs 222/2023-65.
38. Na závěr žalovaný vyjádřil přesvědčení, že odůvodnění jeho rozhodnutí ob stojí, jeho náležitosti se nesnažil ve vyjádření doplnit, předmětem soudního přezkumu jsou závěry uvedené v napadeném rozhodnutí. Žalovaný setrval na svém návrhu, aby soud zamítnul žalobu jako nedůvodnou, neboť žalobkyně svoje důkazní břemeno neunesla.

VI. Posouzení věci krajským soudem

39. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení, které jeho vydání předcházelo, v řízení podle § 65 a násl. s. ř. s., v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1 a odst. 2 s. ř. s., a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
40. Na prvním místě bylo třeba se zabývat otázkou přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Soud k takové vadě musí přihlédnout z úřední povinnosti, neboť nepřezkoumatelnost zpravidla brání věcnému přezkumu a posouzení žalobních námitek (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84, č. 2288/2011 Sb. NSS). Podle ustálené judikatury jsou nepřezkoumatelná taková rozhodnutí, z nichž není zřejmé, jakými úvahami se soud při hodnocení skutkových a právních otázek řídil (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52). Nepřezkoumatelný je také rozsudek, ve kterém soud opřel své rozhodnutí o skutečnosti v řízení nezjišťované či zjištěné v rozporu se zákonem (viz rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů je i takový rozsudek, jehož odůvodnění si vnitřně odporuje (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost má místo v případě zásadních vad rozhodnutí, které pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost nelze věcně přezkoumat. To může nastat tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela, tedy i implicitně, reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Tyto závěry jsou přiměřeně aplikovatelné též na nepřezkoumatelnost správních rozhodnutí.
41. Dle názoru soudu napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné ve smyslu shora popsaném není. Soud sdílí názor žalovaného, že žalobkyně podle obsahu žaloby ve své podstatě nesouhlasí se skutkovými zjištěními, hodnocením důkazů, zejména svědeckých výpovědí, a právním posouzením věci ze strany žalovaného. Soud zdůrazňuje, že žalovaný nebyl povinen reagovat na každý dílčí argument žalobkyně (srov. náleží Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 989/08; rozsudek NSS ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38), vypořádal-li podstatu odvolací argumentace. Žalovaný tímto způsobem postupoval, z odůvodnění jeho rozhodnutí je zřejmé, proč se i po doplnění dokazování v odvolacím řízení ztotožnil se závěry správce daně obsaženými ve zprávě o daňové kontrole. Zabýval se otázkou přenosu

důkazního břemene a posouzením, zda žalobkyně po přenesení důkazního břemene svým povinností dostala. Argumentace žalovaného je zřejmá, ostatně s ní žalobkyně polemizuje. Pokud žalobkyně namítá, že žalovaný její odvolací námitky vypořádal nedostatečně, nekonkretizovala, na jaké odvolací námitky v napadeném rozhodnutí zcela postrádá odpověď. Soud opakuje, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí je vyhrazena pro nejtěžší vady rozhodnutí a je zásadně vykládána ve smyslu nemožnosti napadené rozhodnutí přezkoumat pro jeho nesrozumitelnost či nedostatek důvodů v rozsahu, který brání meritornímu posouzení napadeného rozhodnutí (např. rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45). Takovými vadami rozhodnutí žalovaného netrpí.

42. Podstatou sporu je otázka přenosu důkazního břemene na žalobkyni a posouzení toho, zda žalobkyně svoje důkazní břemeno unesla a prokázala nárok na odpočet daně v souvislosti s přijetím zdanitelných plnění od dodavatele X.
43. Právní úprava nároku na odpočet je obsažena v § 72 a násl. zákona o DPH. Dle § 72 odst. 1 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňovaných plnění vymezených v tomto ustanovení. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen dle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH předložit daňový doklad, a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Daňový doklad pak musí podle § 29 zákona o DPH mj. obsahovat údaje o plátcích, uskutečňujícím plnění, o rozsahu a předmětu plnění. Jestliže je rozsah zdanitelného plnění uveden na daňovém dokladu natolik obecným způsobem, že není seznatelné, v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto, má plátce daně povinnost prokázat, v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 165/2006-133; nebo rozsudek NSS ze dne 26. 7. 2018, č. j. 7 Afs 238/2017-25).
44. Prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné pouze předložené daňové doklady, ale základem je existence faktického přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného daňového dokladu (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, publ. jako N 73/22 Sb. NU 131; nebo rozsudky NSS ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012-32; ze dne 28. 1. 2014, č. j. 8 Afs 55/2013-45; ze dne 23. 4. 2014, č. j. 9 Afs 91/2013-38).
45. Důkazní břemeno k prokázání nároku na odpočet DPH nese v souladu s § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu daňový subjekt (srov. např. rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38). Jak bylo uvedeno výše, prokazování nároku na odpočet DPH je prvotně záležitostí dokladovou. Pokud ovšem správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokáže existenci vážných a důvodných pochyb o souladu daňových dokladů (být se všemi zákonnými náležitostmi) se skutečností, tedy správce daně unese důkazní břemeno ohledně pochybností, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v daňovém dokladu deklarováno, je na daňovém subjektu, aby prokázal jiným způsobem, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015-42, bod 32.). Součástí tohoto důkazního břemene daňového subjektu zpravidla bude

také prokázání totožnosti dodavatele (srov. přiměřeně rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021, ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*) a rozsahu přijatých zdanitelných plnění (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 10. 10. 2023, č. j. 59 Af 2/2023-62). Nutno dodat, že správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém případě jsou v předložených formálních dokladech zaznamenány v rozporu se skutečností, je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými (např. rozsudky NSS ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30; ze dne 7. 10. 2021, č. j. 1 Afs 445/2020-56). Určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění je pro nárok na odpočet daně nezbytné (např. rozsudky NSS ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017-48, bod 54.; ze dne 18. 4. 2018, č. j. 6 Afs 97/2017-24, bod 22.; či ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015-42, bod 35.). Nepostačuje prokázat, že ke zdanitelnému plnění nějakým způsobem došlo (srov. např. rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71; či ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 55/2011-84; ze dne 6. 9. 2012, č. j. 7 Afs 59/2011-91; ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 102/2012-54). Neprokáže-li daňový subjekt v daňovém řízení skutečnosti, ohledně nichž nese důkazní břemeno, nelze dovozovat, že tyto skutečnosti naopak musí prokázat správce daně, a pokud tak neučiní, dospět k závěru, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (srov. např. rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007-84).

46. Pokud jde o důkazní břemeno, žalobkyně má za to, že jej nemohla unést, neboť správce daně nspecifikoval konkrétní důvody, proč považuje předložené důkazní prostředky za neprůkazné, potažmo žalovaný nikdy nspecifikoval položky, které jsou sporné. Proto bylo pro žalobkyni složité, resp. nemožné prokázat požadované skutečnosti. Námitky, které žalobkyně spíše v obecné rovině uplatnila ve vztahu k přenosu důkazního břemene ze správce daně, nejsou důvodné.
47. Svoje prvotní důkazní břemeno žalobkyně při zahájení daňové kontroly splnila tím, že předložila mj. kopii evidence pro účely DPH, kopie kontrolních hlášení a následných kontrolních hlášení a podklady pro ně, účetní deníky, sestavy faktur došlých, opisy zaúčtování a úhrad k jednotlivým přijatým fakturám, přijaté faktury, pokladní doklady a bankovní výpisy za předmětná zdaňovací období. Předložila také objednávky, dodací listy a doklady o úhradách od společnosti X. Jednatel žalobkyně se ke spolupráci s tímto dodavatelem vyjadřoval při ústním jednání dne 9. 6. 2021 (viz protokol ze dne 9. 6. 2021, str. 7 a 8 zprávy o daňové kontrole). Nepamatoval si ovšem, kdo asi půlroční spolupráci s dodavatelem X inicioval, nevěděl, kde společnost fakticky sídlila, zda a kde měla sklady či provozovnu, neoznačil ani kontaktní osoby za dodavatele, nepamatoval si žádné podrobnosti ohledně této spolupráce, tedy kdo přepravoval zboží, jakým způsobem k předávání zboží docházelo, nevěděl ani neproověřoval, komu byla za společnost předávána hotovost, nevysvětlil, proč byly nákupy hrazeny převážně v hotovosti.
48. Správce daně v rámci vyhledávací činnosti a daňového řízení vedeného u dodavatele X v období od 14. 8. 2019 do 5. 5. 2020 zjistil (viz úřední záznam ze dne 18. 10. 2021, str. 9 zprávy o daňové kontrole), že poslední jednatelkou společnosti se od 14. 12. 2017 stala X, která dne 11. 10. 2021 zemřela. Dále zjistil, že společnost nebyla nikdy vedena jako zaměstnavatel, nevlastnila v roce 2018 nemovitý majetek, nebylo na ni registrováno žádné vozidlo, v živnostenském rejstříku nebyla uvedena žádná její provozovna. Správci daně se nepodařilo ověřit skutečnou ekonomickou činnost této společnosti a v průběhu daňového řízení tato společnost neprokázala deklarovanou obchodní činnost, nebylo prokázáno faktické přijetí stavebního materiálu od dodavatele, přičemž bylo zřejmé, že stavební

materiál společnost nemohla sama vyrobit ani ho přepravit žalobkyni na místo určení. Správce daně měl zjištěno, že k obchodní spolupráci s žalobkyní byly doloženy formální daňové doklady a doklady k úhradám, ale nebyly předloženy doklady k přepravě stavebního materiálu, případně další doklady k prověřovaným obchodům. Po ukončení daňového řízení se společnost X stala nekontaktní. Správce daně měl dále k dispozici usnesení Policie ČR, kterým bylo odloženo trestní stíhání pro podezření ze spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby mj. u společnosti X. V odůvodnění usnesení bylo zmíněno, že jednatelka společnosti X byla nechvalně známá uživatelka psychotropních látek a pobývala v zahradní chatce a policii při podání vysvětlení dne 20. 11. 2020 sdělila, že o společnosti X nikdy neslyšela.

49. Z uvedeného soud dovozuje, že po vyhodnocení žalobkyní předložených formálních důkazních prostředků, odpovědí jejího jednatele a veškerých skutečností zjištěných v daňovém řízení u společnosti X a vyhledávací činností správci daně oprávněně vznikly pochybnosti ohledně uplatnění nároku na odpočet daně u zdanitelných plnění přijatých od dodavatele X. Svoje pochybnosti ohledně přijetí zdanitelných plnění v rozsahu, jak bylo deklarováno na prověřovaných daňových dokladech, správce daně zachytil ve výzvě ze dne 4. 11. 2021. Ve výzvě, jež čítala 14 stran, správce daně dostatečně specifikoval přijatá zdanitelná plnění od dodavatele X uvedením čísel daňových dokladů, základu daně, daně i předmětu plnění označením druhu, tloušťky a obsahu izolačních stavebních materiálů. Dostatečně určitě popsal pochybnosti, které mu v souvislosti s faktickým přijetím stavebního materiálu od společnosti X vznikly, a odůvodnil, z čeho tyto pochybnosti dovozuje (nestandardní zjištění ohledně dodavatele, nestandardní úhrady daňových dokladů, absence dokladů ohledně dodání a přepravy, nesrovnalosti v adresách dodání materiálu, absence dokladů k certifikaci materiálu). Žalobkyně byla srozumitelně vyzvána, aby prokázala, že v uvedených zdaňovacích obdobích skutečně deklarovaná zdanitelná plnění fakticky přijala, jak je na daňových dokladech uvedeno, tj. od dodavatele X, v deklarovaném rozsahu a deklarovaným způsobem. Správce daně svou povinnost vyplývající z § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu splnil, důkazní břemeno bylo přeneseno na žalobkyni.
50. Brání-li se žalobkyně tím, že skutečnosti zjištěné ohledně neserióznosti společnosti X nastaly až poté, co zdanitelná plnění v roce 2018 přijala, a jí se společnost takto nemohla jevit, nelze její argumentaci přisvědčit. Nic správci daně nebránilo, aby skutečnosti shora uvedené, které ohledně činnosti tohoto dodavatele zjistil v rámci vyhledávací činnosti, zohlednil. Soud souhlasí se závěry žalovaného v bodu [79] napadeného rozhodnutí. Žalobkyně v průběhu daňové kontroly poukazovala na to, že za roky 2014 a 2016 měla společnost zveřejněny účetní závěrky, s žalobkyní si emailovala, s daňovými orgány komunikovala, předávala kontrolní hlášení a podávala daňová přiznání, v nichž zdanitelná plnění evidovala, stejně jako zadávala platby hotovosti do EET. S uplatněnými výhradami se vypořádal již správce daně a soud se s jeho postojem ztotožnil, v tomto směru si v podrobnostech dovolí odkázat na str. 26 až 28 a 30 až 31, popřípadě str. 51 zprávy o daňové kontrole. Zjištění správce daně týkající se určitého dodavatele, která zpochybňují fakticitu uskutečnění obchodního případu, jak byl deklarován formálními daňovými doklady, obvykle vedou ke vzniku pochybností na straně jeho odběratelů. Dále je třeba zdůraznit, že pochybnosti správce daně byly založeny nikoli jen na skutečnostech týkajících se vlastní nevěrohodnosti společnosti X. K těmto zjištěním se připojily další nestandardní okolnosti, které ve svém souhrnu vznik vážných pochybností vyjádřených ve výzvě ze dne 4. 11. 2021 odůvodňují. Šlo o nestandardní úhrady předmětných daňových dokladů převážně v hotovosti, absenci dokladů k přepravě a dodacích listů, nesrovnalosti ohledně toho, kdo měl realizovat dopravu materiálu,

nesrovnalosti v adresách dodání, absenci dokladů k certifikaci zboží, nákupy izolačních materiálů i od jiných dodavatelů (viz v podrobnostech str. 11 a 12 výzvy ze dne 4. 11. 2021, str. 23 a 24 zprávy o daňové kontrole).

51. Žalobkyně na výzvu reagovala, předložila další důkazní prostředky, zejména dokumentaci k jednotlivým zakázkám, smlouvy o dílo, projektovou dokumentaci a položkové rozpočty k některým zakázkám, která spárovala s daňovými doklady na nákup stavebního materiálu, mezi nimiž byly i nákupy od dodavatele X. Písemně i ústně se snažila vysvětlit, že nakoupený stavební materiál od dodavatele X musel být použit na specifikovaných zakázkách, neboť ty byly řádně dokončeny a bez nákupů stavebního materiálu od tohoto dodavatele by nemohly být realizovány.
52. Poté co se správce daně s výzvami k součinnosti obrátil na odběratele žalobkyně – jednotlivá společenství vlastníků, resp. bytové družstvo, a zabýval se nákupy stavebního materiálu na jednotlivé zakázky, zjistil nesrovnalosti týkající se především toho, že žalobkyně měla izolační materiál od společnosti X nakupovat až po realizaci zakázek. Tato skutečnost spolu se zjištěním, že žalobkyně do předloženého přehledu nákupů stavebního materiálu nezahrnula některé faktury od jiných dodavatelů, přičemž nakupován byl i stejný izolační materiál, vedla správce daně k pochybnostem o fyzické existenci izolačního materiálu, jehož dodání je deklarováno na daňových dokladech. Správce daně tedy pochyboval o tom, zda se dodávky izolačního materiálu vůbec uskutečnily, zda žalobkyně zdanitelná plnění v deklarovaném rozsahu přijala. Správce daně ve výzvě ze dne 1. 12. 2022 opět podrobně, tentokrát na 45 stranách, popsal svoje pochybnosti o předložených důkazních prostředcích a oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet daně podle daňových dokladů od společnosti X. Také v této výzvě správce daně řádně vysvětlil důvody, pro které žalobkyni dosud předložené důkazní prostředky hodnotí ve světle dalších zjištění jako neprůkazné. Zároveň jasně formuloval skutečnosti, které má žalobkyně prokázat. Stejně jako předchozí výzva i výzva ze dne 1. 12. 2022 byla vydána v souladu s § 92 odst. 4 daňového řádu. Žalobkyně na ni ostatně reagovala, navrhla doplnění dokazování.
53. Obdobně srozumitelným způsobem postupoval správce daně při vypracování výsledku kontrolního zjištění ze dne 29. 5. 2023, kterým reagoval na další doplnění dokazování v podobě svědeckých výslechů zaměstnanců žalobkyně P. J. a J. S. a následně při vypracování zprávy o daňové kontrole. Soud se nemůže ztotožnit s tvrzením žalobkyně, že jí nebyly dostatečně popsány důvody neprůkaznosti předložených důkazů a že si nemohla být vědoma pochybností, které správci daně vznikly, a toho, co správce daně považuje z její strany za neprokázané. Již od vydání v pořadí první výzvy muselo být žalobkyni zřejmé, že s ohledem na zjištění týkající se dodavatele X a další nestandardní okolnosti případu jsou správcem daně zpochybňovány veškeré nákupy izolačního materiálu od této společnosti, které se měly na základě opakovaně specifikovaných daňových dokladů uskutečnit v měsících září a říjnu 2018.
54. Námitka žalobkyně, že žalovaný nikdy přesně neidentifikoval položky, které jsou podle něj sporné, ale vždy hovořil o nákupu veškerého materiálu, není důvodná. Také v průběhu odvolacího řízení muselo být žalobkyni jasné, že nadále je její povinností prokázat přijetí izolačního materiálu v rozsahu tvrzeném v kontrolních hlášeních a daňových přiznáních, tj. v rozsahu deklarovaném na správcem daně zpochybňovaných daňových dokladech. Jak k tomu byla ostatně vyzývána správcem daně, který v tabulce č. 1 na str. 2 výzvy ze dne 4. 11. 2021 a v tabulce č. 1 na str. 2 výzvy ze dne 1. 12. 2022 konkretizoval i předmět zdanitelných plnění od dodavatele X, tedy uvedl i konkrétní stavební materiál, jehož

skutečné přijetí požaduje prokázat. Shodné skutečnosti byly žalobkyni opakovaně zpřístupněny při seznámení s výsledky kontrolních zjištění a následně v tabulce č. 3 na str. 11 zprávy o daňové kontrole. Žalovaný na zjištění správce daně v odvolacím řízení v tomto smyslu navázal.

55. Závěry judikatury správních soudů, které žalobkyně citovala v souvislosti s rozložením důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt, nepochybně platí. Nicméně v projednávané věci nešlo o případ, kdy správce daně ve výzvách k prokázání skutečností neidentifikoval vážné a důvodné pochybnosti ohledně faktického přijetí identifikovaného stavebního materiálu způsobem deklarovaným v daňových dokladech a dalších formálních důkazních prostředcích. Naopak pochybnosti, které správce daně popsal ve výzvách (stručně řečeno nestandardní zjištění ohledně dodavatele, nestandardní úhrady daňových dokladů, absence dokladů ohledně dodání a přepravy materiálu od dodavatele, nesrovnalosti v adresách dodání materiálu, absence dokladů k certifikaci materiálu, časové nesrovnalosti mezi nákupy materiálu a dokončením zakázek, resp. zateplením budov, nákupy izolačních materiálů od jiných dodavatelů v rozsahu dostačujícím k provedení zakázek) nelze považovat za pouhé neodůvodněné spekulace, které přenos důkazního břemene na žalobkyni vylučují. Procesní obrana žalobkyně nebyla postupem správce daně či žalovaného ztížena, správce daně vyzýval žalobkyni v souladu s § 92 odst. 4 a § 95 odst. 2 písm. c) daňového řádu, k zásahu do práva žalobkyně na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod tvrzeným způsobem nedošlo.
56. Žalobkyně zpochybnila hodnocení důkazů ze strany správce daně a žalovaného, trvala na tom, že pokud došlo k zateplení budov na jednotlivých zakázkách dle smluvní dokumentace, je logické, že musel být materiál pro zateplení pořízen, přijat a použit. Namítala, že správce daně i žalovaný vycházejí z nesprávné premisy, že k objednání materiálu pro realizaci zakázek došlo až po jejich realizaci. Tato námitka úzce souvisí s žalobním bodem, v němž žalobkyně napadla hodnocení svědeckých výpovědí.
57. Předně soud ve shodě s žalovaným konstatuje, že pouhá realizace zateplení budov na jednotlivých zakázkách dle smluvní dokumentace sama o sobě neprokazuje, že žalobkyně deklarovaná plnění od společnosti X fakticky přijala a skutečně na dokladech uvedený stavební materiál použila na provedení těchto zakázek, jak tvrdila.
58. Námitky týkající se závěrů správce daně, potažmo žalovaného o nákupu materiálu po vyfakturování stavebních prací neshledal soud důvodnými. Žalobkyně pouze obecně namítala, že podstatná část dodávek od společnosti X přišla ve chvíli, kdy byly zakázky stále realizovány. Konkrétně se pak dovolávala účetního deníku, jímž u zakázky X prokazovala, že stavba probíhala i po pořízení izolantů od uvedeného dodavatele.
59. Správce daně se na str. 39 až 46 zprávy o daňové kontrole podrobně zabýval hodnocením jednotlivých zakázek X, X, X, X, X a X z hlediska fakturace dokončovacích, resp. zateplovacích prací v porovnání s daty objednání a dodání izolačního materiálu od dodavatele X. Závěry správce daně, že u zakázek X, X, X a X došlo k objednávkám izolačního materiálu od společnosti X až po dokončení a převzetí zakázek, považuje soud za správné. Žalobkyně neuvádí, s výjimkou odkazu na svědecké výpovědi (viz v podrobnostech následující pasáže rozsudku), z jakých důkazů lze dovodit jinak. U zakázky X správce daně odůvodnil, že jeho pochybnosti pramení z toho, že k objednávkám izolačního materiálu od společnosti X došlo dne 4. 10. 2018 s datem dodání dne 11. 10. 2018, tedy v době, kdy byly prováděny dokončovací práce, přičemž zateplovací práce byly již vyfakturovány a

dokončeny ke dni 27. 9. 2018. K zakázce X potom správce daně shodně zjistil, že k objednání izolačního materiálu od dodavatele X mělo dojít 10. 9. 2018 s datem dodání 24. 9. 2018 (po ověření adresy dodání), tedy opět v době, kdy podle fakturace již mělo být zateplení budovy provedeno. Z tohoto pohledu je hodnocení správce daně logické, žalobkyně ničím nedoložila, že by jí později objednávaný izolační materiál byl skutečně použit v rámci realizace dokončovacích prací, nikoli zateplení budov, které již mělo být dokončeno a bylo vyfakturováno.

60. Časovým hlediskem obchodních případů se zabýval rovněž žalovaný v bodech [52] až [56] napadeného rozhodnutí. Na zjištění a závěry správce daně navázal a námitky žalobkyně vyhodnotil rovněž ve světle předávacích protokolů a závěrečných zpráv k zakázkám X, X, X, X, X a X. Žalovaný vycházel z toho, že data předání zakázek uvedená ve zprávě o daňové kontrole se shodují s daty předání díla u zakázek X, X a X. Předávací protokoly týkající se zakázek X a X měl k dispozici již správce daně a u zakázky X také ověřil, že materiál od společnosti X byl nakoupen až po předání díla. Žalovaný ve shodě se správcem daně reflektoval, že jedinými zakázkami, u nichž byly předávací protokoly podepsány až poté, co došlo k nákupu deklarovaného materiálu od společnosti X, jsou zakázky X a X. U těchto zakázek byl ale nákup izolačního materiálu proveden až po fakturaci zateplovacích prací. Žalovaný logicky vycházel ve shodě se správcem daně z dostupných údajů o předání díla a žalobkyninu argumentaci ohledně rozdílu mezi faktickým a formálním předáním díla měl za účelovou, s tímto hodnocením soud souhlasí, a to včetně hodnocení možné antedatece dokumentace. Je nepravděpodobné, aby došlo k podepsání předávacích protokolů, svědčících o předání díla bez vad, před dokončením zateplení budov, *nota bene* v situaci, kdy se záruční doba odvíjí od data předání díla bez vad. I s přihlédnutím k obsahu svědeckých výpovědí lze sice připustit, že v praxi může dojít k podepsání předávacích protokolů ještě před úplným dokončením díla. Ovšem bude se logicky jednat pouze o drobné nedodělky a dokončovací práce (viz body [54] a [78] napadeného rozhodnutí), kdy se navíc den fakturace prací nemusí shodovat s dnem jejich provedení, nikoli o stavební práce spočívající ve vlastním zateplení budovy. V podrobnostech soud odkazuje na argumentaci žalovaného, který námitky žalobkyně odmítl rovněž s přihlédnutím k závěrečným zprávám technického dozoru investora, které správce daně obstaral v rámci doplnění dokazování v odvolacím řízení. U všech zakázek žalobkyně setrvala na svých tvrzeních, přestože u zakázek X, X a J již došlo ke kontrole technických parametrů zateplení dle závěrů závěrečných zpráv technického dozoru ještě předtím, než byl objednán izolační materiál od dodavatele X, jak vysvětlil žalovaný v bodu [56] napadeného rozhodnutí.
61. Jak soud předeslal, v samostatném žalobním bodu žalobkyně označila za nesprávné a nezákonné hodnocení výpovědí svědků X a X. V souvislosti se svědeckými výslechy je namísto připomenout, že výslechy zaměstnanců žalobkyně X a X byly správcem daně provedeny na návrh žalobkyně k rozptýlení pochybností ohledně časového nesouladu mezi nákupy izolačního materiálu od společnosti X a vlastní realizací, případně dokončením jednotlivých zakázek.
62. V tomto kontextu nelze správcem daně vytýkat, že po ověření vztahu svědků k žalobkyni dal svědkům možnost, aby vlastními slovy popsaly okolnosti vztahující se k jejich funkci na stavbách, které žalobkyně prováděla, a k vlastnímu postupu při zateplování budov a fakturaci jednotlivých zakázek, a poté umožnil žalobkyni, aby svědkům, jejichž výpovědi se ve svůj prospěch domáhala, kladla otázky, přičemž sám podrobnější dotazy nevznosl. Ustanovení § 96 daňového řádu nestanoví odrobnosti průběhu výslechu svědka, praxe

napříč jednotlivých oborů práva je taková, že svědek je, po zjištění totožnosti, poučení a dotazu na vztah k věci a účastníkům řízení, seznámen s předmětem výslechu, poté následuje monologická část výslechu (svědek vlastními slovy vylíčí vše, co mu je známo o objasňovaných skutečnostech), následují dotazy výslech provádějící úřední osoby a osoby, jíž svědčí právo výslechu se účastnit a svědkovi klást otázky. Tímto způsobem byly výslechy pánů J. a S. správcem daně vedeny, žalobkyně se výslechu účastnila a byl jí dán prostor klást svědkům otázky, zcela v souladu s § 96 odst. 5 daňového řádu. V takovém postupu nelze spatřovat tendenční vedení výslechu. A jestliže měla žalobkyně za to, že je třeba v rámci svědeckých výpovědí osvětlit další skutečnosti a správce daně se na jejich objasnění nezaměřil, nic jí nebránilo, aby svědkům kladla i doplňující otázky.

63. Pokud jde o obsah výpovědí, svědek X potvrdil, že, ač nebyl v roce 2018 oficiálně zaměstnancem žalobkyně, byl v tomto roce stavbyvedoucím na stavbách, konkrétní zakázky si už nepamatoval. Popsal proces zateplování budov, k dotazu žalobkyně připustil, že někdy může dojít k fakturaci neprovedených prací a naopak, že se provedené práce nefakturují, např. z důvodu rozdílů mezi projektem a skutečným stavem, kdy se fakturuje dle projektu a až na konci se dorovná rozdíl. Také připustil, že se formálně dodrží hodnota zakázky a již se nepíše žádný dodatek, byť se reálně rozdíl dorovná. Uvedl, jak se toho žalobkyně dovolává, že kvůli nepřipravenosti investora dochází k dokončení prací až po formálním ukončení stavby a po reálném předání může dojít ke zpětnému potvrzení s původním datem, z důvodu hrozby penále v případě pozdního předání. Ani svědek X si nepamatoval konkrétní stavby, které měl v roce 2018 na starosti. Potvrdil, že byl přítomen na jednotlivých zakázkách, které předložil správce daně, vypověděl, že uvedený termín předání stavby může mít formální charakter a k reálnému předání mohlo docházet později, což bylo na domluvě s objednatelem, o níž se oficiální zápis nevyhotovuje. K dotazům žalobkyně potvrdil, že princip provádění prací se od roku 2018 výrazně nezměnil, a připustil, že v zápisech z kontrolních dní mohou být nepřesnosti. V odvolacím řízení svědek X, který prováděl ocenění rozpočtů, potvrdil praxi nahrazování jednotlivých materiálů a rovněž to, že v rozpočtu nejsou prořezy materiálu uvedeny, potvrzoval prořez materiálu až do výše 20 %.
64. S vyhodnocením svědeckých výpovědí ze strany správce daně na str. 47 a 48 zprávy o daňové kontrole a žalovaného v bodech [44] až [48] napadeného rozhodnutí se soud ztotožňuje a odkazuje na ně, neboť by jen opakoval jednou uvedené závěry. Soud nesouhlasí s žalobkyní, že svědecké výpovědi nebyly vyhodnoceny v kontextu celé věci. Svědecké výpovědi nebyly sto pro svou obecnost potvrdit, že k časovému posunu nákupu izolačního materiálu došlo právě v případě dodávek od společnosti X u konkrétních zakázek, kterými se správce daně z časového hlediska podrobně zabýval (viz v podrobnostech hodnocení jednotlivých zakázek z hlediska fakturace dokončovacích, resp. zateplovacích prací v porovnání s daty objednání a dodání izolačního materiálu od dodavatele X na str. 39 až 46 zprávy o daňové kontrole). Je logické, že správce daně přihlédl k tomu, že svědek X teprve k dotazu žalobkyně relativizoval fakturaci prací po jejich faktickém provedení, zatímco předtím spontánně vypověděl, že pouze ústně předával rozpočtáři informace o provedených pracích, fakturaci rozpočtář řešil s technickým dozorem a on fakturaci neřešil, tudíž neměl mít ponětí o tom, jak fakturace probíhala. Stejně relativizoval formálně uvedená data předání, nicméně ani v tomto směru nemůže být jeho výpověď důkazem o tom, že u konkrétních zakázek se tak skutečně stalo, a proto byl opravdu na zakázce v deklarovaném rozsahu použit právě později fakturovaný izolační materiál od dodavatele X (viz např. str.

52 zprávy o daňové kontrole, str. 56 a 57 zprávy o daňové kontrole obsahující hodnocení výpovědi svědka S. ve vztahu k dokončení zakázky X).

65. A nelze klást k tíži správce daně, potažmo žalovaného, pokud svědci nebyli schopni s odstupem času konkrétně potvrdit časový průběh stavebních prací, včetně zateplovacích, na jednotlivých zakázkách, a nevyjádřili se konkrétně k jejich skutečnému dokončení a předání (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2017, č. j. 7 Afs 330/2016-29, bod 22). Důkazní břemeno stíhalo žalobkyni, bylo její povinností prokázat, že předmětný izolační materiál nakoupila v deklarovaném rozsahu tak, aby mohl být v daném čase použit na jednotlivých zakázkách, jak tvrdila. Nestačilo tedy, pokud svědecké výpovědi pouze v obecné rovině relativizovaly údaje na daňových dokladech a dalších dokladech, např. předávacích protokolech. Pokud žalobkyně namítá, že některé skutečnosti nelze zpětně s naprostou přesností doložit, nezbyvá soudu než zopakovat, co již uvedly daňové orgány ohledně tzv. auditní stopy. Totiž, že bylo na žalobkyni, aby pro případ, že se správci daně podaří relevantním způsobem zpochybnit věrohodnost předložených daňových a dalších účetních dokladů, měla řádně zdokumentovány obchodní případy od jejich zahájení až po ukončení tak, aby byla schopna prokázat fakticitu přijetí zdanitelných plnění a jejich použití pro ekonomickou činnost (srov. např. rozsudky NSS ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006 – 61; ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232, č. 2033/2010 Sb. NSS; ze dne 16. 8. 2017, č. j. 7 Afs 330/2016-29; či ze dne 1. 7. 2021, č. j. 7 Afs 44/2021-29).
66. Další argumentace žalobkyně stála na tom, že bez nakoupeného izolačního materiálu od společnosti X nebylo možné zakázky realizovat. V této souvislosti se odvolávala zejména na tabulku nákupu stavebních materiálů, kterou však podle ní žalovaný nesprávně interpretoval. Poukazovala na praxi záměny izolačních materiálů oproti rozpočtu, která se na změnových listech neuvádí, žalovaný tak nerefletoval správně problematiku zateplování.
67. Soud připomíná, že správce daně musí ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Nikoli prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností a že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak tvrdí daňový subjekt, či namísto něj prokázat, jakým konkrétním způsobem se uskutečnila. Ve vztahu ke spotřebě izolačního materiálu na jednotlivé zakázky správci daně optikou uvedeného postačovalo, aby doložil, že k jejich realizaci s největší pravděpodobností mohlo dojít i bez deklarovaných nákupů od dodavatele X. Nelze přitom pominout, že podstatou zkoumání správce daně a žalovaného nebyla přesná spotřeba jednotlivých izolačních materiálů na jednotlivých zakázkách, ale přijetí zdanitelných plnění od dodavatele X deklarovaným způsobem, a to ve světle dalších nesrovnalostí, které k těmto nákupům správce daně správce daně zjistil. Než se soud v podrobnostech vypořádá s dílčími argumenty žalobkyně, opakuje současně, že pokud nebylo možné zjistit přesné množství potřebného izolačního materiálu (mj. s ohledem na jeho prořezy, případnou záměnu tloušťky izolačního materiálu, která nebyly zdokumentovány, jiné hodnoty tloušťky materiálu v rozpočtu oproti fakturaci a předávacím protokolům, jak žalobkyně tvrdí), jde tato skutečnost k tíži žalobkyně, nikoli daňových orgánů.
68. Žalovaný se tvrzeními žalobkyně o záměně materiálů zabýval, připustil, že k jistým záměnám mohlo v průběhu stavby docházet a že v některých případech o tomto nemusí být veden žádný záznam. Uzavřel však, že se jako nepravděpodobné jeví, aby o provedených záměnách materiálů nebyl u 6 zakázek vyhotoven ani jeden změnový list či písemný

záznam. Tento závěr se u izolačního materiálu na zateplení jeví jako logický. Oproti tvrzení žalobkyně totiž stálo zjištění ohledně zakázky Fügnerova, u níž záměna izolačního materiálu provedena byla, ovšem byla zaznamenána v závěrečné zprávě, kde byla odůvodněna a schválena. Žalovaný logicky argumentoval tím, že pokud byly jednotlivé zakázky financovány z dotačního programu Energetické úspory v bytových domech, jak daňové orgány zjistily, a z dokumentace k dotačnímu programu vyplynulo, že podmínkou dotace byla řádná dokumentace parametrů zateplení podle specifických pravidel pro příjemce dotačního programu (zpráva o realizaci projektu, včetně závěrečné zprávy technického dozoru investora), je namístě vycházet ze závěrečných zpráv technického dozoru, podepsaných i technickým dozorem, ze kterých plyne, že technický dozor osvědčil soulad předepsaných parametrů se skutečně dodaným materiálem. Právě jen u zakázky Fügnerova byla provedena záměna izolačního materiálu, z čehož žalovaný dovozoval, že je nepravděpodobné, aby došlo k záměně materiálů v takové míře u všech zakázek, aniž by o tom byly vyhotoveny změnové listy. Na tuto argumentaci lze navázat také tím, že žalobkyně v průběhu daňového řízení nepředložila k deklarováným nákupům izolačních materiálů od dodavatele ZyvXot žádné certifikáty, osvědčení k nakoupenému izolačnímu materiálu, přestože ze soupisu rozhodujících materiálů, které byly přílohou smluv o dílo, vyplývá požadavek na prokázání technických parametrů izolantů (viz str. 46 zprávy o daňové kontrole).

69. Tvrzení žalobkyně o volné záměně izolačních materiálů v takovém rozsahu bez záznamu o záměně, aby to mohlo vyvrátit správce daně zjištěné nesrovnalosti, se jeví jako účelové. Správce daně a žalovaný tedy logicky porovnávali materiály deklarované jako nákupy od společnosti X s obdobnými nákupy uvedenými v rozpočtech od dalších dodavatelů.
70. Správce daně v návaznosti na vypracované tabulky č. 4 až 8 ve zprávě o daňové kontrole odůvodnil, že deklarováný izolační materiál od společnosti X byl v drtivé většině případů nakupován nad rámec rozpisu izolantů v rozpočtu, neboť shodný materiál byl nakoupen také dříve od stálých dodavatelů, resp. se jednalo o materiál, který v rozpočtu nebyl počítán vůbec (viz v podrobnostech str. 39 až 45 zprávy o daňové kontrole). Současně k tomu přistoupilo zjištění správce daně, že ne ve všech případech byly k dispozici veškeré údaje o nákupu všech izolantů na předmětné zakázky, žalobkyně ne vždy doložila veškeré daňové doklady na nákupy izolantů. Dále bylo u žalobkyně ověřeno, že skladuje různé druhy izolačních materiálů, přičemž tyto přebytky z jednotlivých zakázek využívá na dalších stavbách. Takto mohly být případně pokryty i požadavky na izolační materiál v případech, kdy materiál od zmíněného dodavatele nepřebýval oproti položkám uvedeným v rozpočtu. To v souhrnu odůvodňuje závěr, že jednotlivé zakázky, na které byly zaúčtovány také předmětné daňové doklady na nákup izolačního materiálu od společnosti X, bylo možné realizovat i bez tohoto materiálu.
71. Soud má za to, že ať již správcem daně uvažovaný součet ploch v rozpočtu a souhrnně nakoupených izolačních materiálů, či tabulka č. 2 žalovaného, v níž žalovaný počítal zbylý materiál bez nákupů od společnosti X, včetně procentuálního vyjádření, odůvodňují zásadní pochybnosti ohledně deklarováných nákupů od uvedeného dodavatele. Odůvodnění žalovaného, který v tabulce č. 2 sčítal různé druhy izolačních materiálů, aby podepřel závěr, že realizace byla možná s možným prořezem materiálu, chápe soud jako reakci na argumentaci žalobkyně, která ve své tabulce postupovala obdobným způsobem a vycházela z celkově rozpočtované plochy k zateplení a souhrnných údajů o nákupu izolačních materiálů bez rozlišení.

72. Žalovaný se rovněž v bodech [67] a [68] napadeného rozhodnutí řádně vypořádal s námitkami týkajícími se prořezů materiálu. V podrobnostech si soud opět dovolí odkázat zejména na tyto pasáže rozhodnutí. Za klíčový považuje soud argument žalovaného, že prořezy mohou dosáhnout až 20 %, jak bylo svědecky potvrzeno, což ovšem neznamená, že na každé zakázku skutečně musela být spotřeba materiálu o 20 % vyšší. Jak žalovaný příhodně konstatoval, pokud by toto pravidlo platilo vždy, není důvod, aby se zvýšenou spotřebou materiálu nepočítal již rozpočet.
73. Ve shodě s žalovaným má soud za to, že údaje v tabulkách, které sestavil správce daně a žalovaný a které nemusí být zcela přesné, neboť se nejedná o veškerý materiál použitý na zateplení budov (rovněž proto, že žalobkyně ne vždy předložila veškeré daňové doklady týkající se zakázek), poskytují dostatečný základ pro závěr, že materiál, který měla dodat společnost X v porovnání s nákupy od jiných dodavatelů, nebyl k provedení zakázek nezbytný v deklarovaném rozsahu. Je třeba dodat, že daňové orgány nevycházely jen z porovnání možného upotřebení izolačního materiálu od společnosti X. Tato zjištění byla další závažnou skutečností, které se přidružily k závěrům týkajícím časových nesrovnalostí mezi předáním zakázek, resp. dokončením zateplovacích prací, nestandardním okolnostem ohledně společnosti X a spolupráce s ní. Bylo na žalobkyni, aby jednoznačně prokázala, že na jednotlivých zakázkách byl použit právě izolační materiál udávaného tytu a tloušťky od společnosti X a nikoli jiný, nakoupený např. dříve od jiného dodavatele. Pokud toho žalobkyně nebyla schopna, např. právě z důvodu tvrzené záměny materiálu, která však nebyla nikde konkrétně zachycena a odsouhlasena, či z důvodu pravidelných vyšších prořezů, s nimiž nebylo v rozpočtu počítáno, nebo z důvodu souhrnně uváděných hodnot izolačních materiálů oproti realitě, či nevidování skladovaných přebytků izolačního materiálu, jde to k její tíži, jak už soud konstatoval shora.
74. Soud uzavírá, že žalobkyně sice unesla prvotní důkazní břemeno, když předložila formální důkazní prostředky, ovšem tyto byly důvodně zpochybněny správcem daně, a další dokazování nemělo takovou vypovídací hodnotu, aby žalobkyně odstranila pochybnosti správce daně a prokázala faktické přijetí zdanitelných plnění – deklarovaných izolačních materiálů – právě v rozsahu uvedeném na předložených daňových dokladech od společnosti X.

VII. Závěr a náklady řízení

75. Vzhledem k uvedenému dospěl soud k závěru, že žaloba je nedůvodná. Proto žalobu zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s. Ve věci rozhodl, aniž nařídil jednání, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., za výslovného souhlasu žalobkyně i žalovaného.
76. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., dle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalovaný, jemuž však náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. Soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

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

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

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

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

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

Liberec 1. říjen 2024

Mgr. Lucie Trejbalová,
předsedkyně senátu