



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA v právní věci

žalobce: **BGS Biogas, a.s., IČ 27833518**
sídlem Závídkovice 54, 582 91 Světlá nad Sázavou
zastoupený advokátem JUDr. Jakubem Hlínou
sídlem Karolinská 654/2, 180 00 Praha 8

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 5. 2017, č. j. 22440/17/5300-22441-708274

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se žalobou ze dne 27. 7. 2017 doručenou zdejšímu soudu téhož dne domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 5. 2017, č. j. 22440/17/5300-22441-708274 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „daňový řád“), a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro příslušné zdaňovací období (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) na daň z přidané hodnoty ze dne 14. 9. 2016, č. j. 1500512/16/2906-50524-607901 (dále jen „dodatečný platební výměr“), kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2012 ve výši 42 000 Kč a současně mu byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 8 400 Kč.

II. Obsah žaloby

2. Žalobce ve svém žalobním návrhu předně shrnul dosavadní průběh řízení. Zásadní otázkou je posouzení, zda práce realizované subdodavatelem žalobce – obchodní společností VŠEKOV spol. s r. o. (dále jen „VŠEKOV“) byly součástí dodávky realizované žalobcem pro obchodní společnost AGROSTAV akciová společnost (dále jen „AGROSTAV“). Ze strany správních orgánů byl totiž rozporován doklad č. F/1231507 od VŠEKOV s předmětem plnění dodávka dílů pro zprovoznění linky MEWA ze dne 9. 10. 2012, základ daně 210 000 Kč a daň z přidané hodnoty 42 000 Kč. U tohoto dokladu bylo požadováno prokázání nároku na uplatnění odpočtu daně dle ustanovení § 72 zákona o dani z přidané hodnoty a prokázání použití tohoto zdanitelného plnění k uskutečnění ekonomické činnosti žalobce. Plnění od VŠEKOV však dle žalobce bylo součástí dodávky linky MEWA, kterou žalobce realizoval pro AGROSTAV. Bez této dodávky by nebylo možno dílo zprovoznit tak, aby odpovídalo parametrům sjednaným mezi žalobcem a AGROSTAV. Žalobce má za to, že existenci zdanitelného prokázal, tj. plnění od VŠEKOV bylo realizováno, bylo využito pro ekonomickou činnost žalobce a bylo součástí dodávky pro AGROSTAV.
3. Správce daně a žalovaný se dopustili zásadního pochybení tím, že se nezabývali zkoumáním faktického stavu, povahou plnění mezi VŠEKOV a žalobcem a mezi žalobcem a AGROSTAV a neprovedli prostou komparaci a analýzu žalobcem předložených dokumentů, zejména cenové nabídky žalobce ze dne 1. 3. 2012 adresovanou AGROSTAV a dokumentu (cenové nabídky) ze dne 2. 5. 2012 adresovaného žalobci od VŠEKOV. Prostým porovnáním obou dokumentů by přitom bylo možné dospět k závěru, že plnění od VŠEKOV pro žalobce bylo zčásti zahrnuto do plnění od žalobce pro AGROSTAV. Žalobce netuší, z jakého důvodu tuto skutečnost správce daně a žalovaný v rámci provedení dokazování nezohlednili. Pokud by správní orgány řádně provedly dokazování ve smyslu § 92 daňového řádu, nemohly by dospět k závěrům uvedeným ve zprávě o daňové kontrole a v napadeném rozhodnutí.
4. Žalobci dále není známo, na základě jakých skutečností správní orgány dospěly k předání díla dne 22. 3. 2012. Jde přitom o zásadní skutečnost pro následné závěry správce daně a žalovaného (plnění od VŠEKOV až po tomto datu, tudíž nemohlo být součástí dodávky

linky MEWA pro AGROSTAV). Jde však o nesprávný závěr správce daně a žalovaného, který nemá oporu v dokazování. Z cenové nabídky žalobce pro AGROSTAV vyplývá termín dodávky nejpozději do 31. 10. 2012. Správní orgány převzaly závěr o dodání díla dne 22. 3. 2012 z vystavené faktury žalobce pro AGROSTAV. Smluvní vztah mezi AGROSTAV a žalobcem měl však jinak nastavený fakturační režim než vztah mezi VŠEKOV a žalobcem. Tato skutečnost ale nemůže jít k tíži žalobce a nemůže být ani důvodem pro neuznání nároku na nadměrný odpočet ve smyslu § 72 zákona o dani z přidané hodnoty.

5. Ve vztahu ke svědkovi M. Z. žalobce uvedl, že jeho neznalost smluvního vztahu mezi žalobcem a AGROSTAV je pochopitelná, tudíž nemohl osvědčit či potvrdit, jaké plnění si tyto smluvní strany sjednaly.
6. Žalobce má za to, že unesl břemeno tvrzení a břemeno důkazní, tudíž důkazní břemeno přešlo na správce daně, potažmo žalovaného. Ti však pouze zkonstatovali, že žalobce svá tvrzení neprokázal, aniž by to dále zdůvodnili. Pokud totiž správní orgány tvrdí, že plnění od VŠEKOV nebylo využito v rámci ekonomické činnosti žalobce, pak by bylo na místě takový závěr zdůvodnit, neboť k čemu jinému by žalobce toto plnění měl použít. Jednotlivé komponenty dodané VŠEKOV je možné přezkoumat na dané bioplynové stanici například místním šetřením, k čemuž však správní orgány nepřistoupily.

III. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný se k návrhu vyjádřil podáním ze dne 30. 8. 2017, v němž v podrobnostech odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Závěr o předání díla dne 22. 3. 2012 jednoznačně vyplývá z provedeného dokazování. Sám žalobce při ústním jednání potvrdil předání díla dne 22. 3. 2012 (protokol o ústním jednání ze dne 9. 3. 2016, č. j. 344702/16/2903-60562-602842). Žalobce rovněž uvedl, že při zprovoznění linky MEWA se vyskytly chyby a problémy s dopravníkem, které bylo třeba odstranit. Tyto problémy začaly být řešeny až v květnu 2012, tj. dva měsíce po předání díla a uvedení do provozu (v podrobnostech s. 9 a 10 zprávy o daňové kontrole). Z uvedeného tedy vyplývá faktická realizace plnění od VŠEKOV až po dodání díla pro AGROSTAV. Žalovaný dále souhlasí se žalobcem do té míry, že prokázal faktickou existenci zdanitelných plnění, ze kterých uplatňoval nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Žalobce však neunesl břemeno důkazní ve vztahu k prokázání skutečnosti, že přijaté zdanitelné plnění dle daňového dokladu č. F/1231507 bylo žalobcem použito v rámci jeho ekonomických činností k uskutečňování zdanitelných plnění, když nebyla osvědčena souvislost mezi předmětným přijatým zdanitelným plněním a uskutečněnými zdanitelnými plněními dle žalobcem předložených daňových dokladů č. 12140 a č. 12142. Žalobce tak nesplnil podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. K oběma cenovým nabídkám se správce daně podrobně vyjádřil na s. 8 až 10 zprávy o daňové kontrole se závěrem, že uvedené důkazní prostředky nebyly s to věrohodně prokázat souvislost mezi přijatým zdanitelným plněním dle daňového dokladu č. F/1231507 a uskutečněnými zdanitelnými plněními dle daňových dokladů č. 12140 a č. 12142. Nelze tak souhlasit s tvrzením žalobce, že se správní orgány nezmínily o existenci těchto důkazních prostředků, ani že z těchto důkazních prostředků vyplývá použití přijatých zdanitelných plnění v rámci ekonomických činností žalobce pro uskutečňování zdanitelných plnění, tj. oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

IV. Replika žalobce

8. Na vyjádření žalovaného žalobce reagoval replikou ze dne 27. 9. 2017. Žalovaný zcela účelově argumentuje datem uvedeným na daňovém dokladu vystaveným pro AGROSTAV z titulu plnění smlouvy o dílo. Důležitější je však zkoumání faktického stavu, přičemž obsah právního jednání má přednost před jeho formou. Faktickým stavem se ale správní orgány vůbec nezabývaly, jak ostatně uvedl i v předcházejících podáních. Žalobce prokázal, že plnění dodané VŠEKOV bylo součástí dodávky pro AGROSTAV, mimo jiné prostou komparací dodávaných komponent. V dané věci není rozhodující datum vystavení příslušných daňových dokladů, ale skutečný stav a obsah právních jednání všech dotčených subjektů. Žalobce v průběhu daňového řízení nade vší pochybnost prokázal použití plnění od VŠEKOV v rámci díla realizovaného pro AGROSTAV. Je absurdní, aby správce daně a žalovaný hodnotili faktický stav na základě účetních podkladů. Tito ani neunesli své důkazní břemeno, neboť nebyli schopni relevantně zpochybnit žalobcem předložené důkazní prostředky.

V. Posouzení věci krajským soudem

9. Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě dle ustanovení § 72 odst. 1 s. ř. s. osobou k tomu oprávněnou dle ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. a jde o žalobu přípustnou ve smyslu ustanovení § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.
10. Krajský soud v Brně přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s. ř. s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 s. ř. s.
11. Z obsahu správního spisu vyplývá, že v rámci daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob u žalobce za zdaňovací období rok 2012 správce daně zjistil skutečnosti, které mohly mít vliv na žalobcovu daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2012. Žalobce uplatnil na řádku 40 daňového přiznání daň na vstupu ve výši 42 000 Kč na základě přijatého daňového dokladu č. F/1231507 vystaveného VŠEKOV s datem uskutečnění zdanitelného plnění 9. 10. 2012 a předmětem plnění dodávka dílů pro zprovoznění linky MEWA. Správce daně dne 9. 12. 2015 zahájil u žalobce daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty (viz protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 9. 12. 2015, č. j. 1633964/15/2903-60562-602842). Dne 22. 2. 2016 správce daně vydal výzvu k prokázání skutečností, č. j. 233700/16/2903-60562-602842, na základě níž měl žalobce ve vztahu k daňovému dokladu č. F/1231507 prokázat nárok na uplatněný odpočet dle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty a použití tohoto přijatého zdanitelného plnění v rámci svých ekonomických činností k uskutečnění zdanitelných plnění. Na ústním jednání konaném dne 9. 3. 2016 (viz protokol o ústním jednání ze dne 9. 3. 2016, č. j. 344702/16/2903-60562-602842) žalobce předložil faktury vydané pro AGROSTAV ze dne 22. 3. 2012 č. 12140 (předmět plnění dodávka bioextruderu na BPS Závídkovice) a č. 12142 (předmět plnění instalace technologie bioextruze na BPS Závídkovice), k čemuž uvedl, že přijaté plnění od VŠEKOV se vztahovalo k plnění (rozdružovač) pro AGROSTAV. Daňový doklad č. F/1231507 byl vystaven až v říjnu 2012, ačkoliv dílo bylo předáno již 22. 3. 2012, z důvodu problému s dopravníkem, které bylo třeba odstranit. S ohledem na problémy s odstraněním závady došlo k prodlevě ve vystavení koncové

faktury od VŠEKOV. Více k dané zakázce žalobce slíbil sdělit v souvislosti s vyjádřením k probíhající daňové kontrole na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012. Správce daně si v souladu s § 93 odst. 2 daňového řádu obstaral předložené důkazní prostředky z řízení o dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012 (daňový doklad č. F/1231507, vyjádření zástupce žalobce, že se jedná o dodávku části linky MEWA, a příslib zjištění a doložení dalších podrobností). V rámci projednání výsledků daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012 se žalobce vyjádřil k rozhodné otázce podáním ze dne 6. 4. 2016, evidovaném pod č. j. 641296/16, v němž zopakoval již výše uvedené tvrzení o problému s dopravníkem, v důsledku čehož byla faktura VŠEKOV vystavena až v říjnu 2012. Dále žalobce rozepsal jednotlivé dodávky související s předmětnou zakázkou, z nichž plyne dodání šnekového dopravníku v červnu 2012 a práce spojené s montáží a usazením tohoto dopravníku v říjnu 2012 (viz daňový doklad č. F/1231507). Společně s tímto předložil písemnost vystavenou od VŠEKOV „Varianta zařazení rozdrůžovače do linky bioplynové stanice v Závidkovicích“ ze dne 2. 5. 2012 (pozn. soudu v žalobním návrhu označená jako cenová nabídka od VŠEKOV). Na základě uvedených skutečností správce daně dospěl k závěru, že nabídka na zařazení rozdrůžovače do linky bioplynové stanice v Závidkovicích, včetně dodávky šnekového dopravníku a úprav s jeho instalací souvisejících, nebyla součástí dodávky a instalace bioextruderu na BPS Závidkovice, ale samostatnou dodávkou po uvedení zakázky BPS Závidkovice do provozu. K výsledkům kontrolního zjištění k dani z přidané hodnoty se žalobce vyjádřil podáním ze dne 17. 5. 2016, evidovaném pod č. j. 1043494/16, k němuž přiložil kopii cenové nabídky ze dne 1. 3. 2012 pro AGROSTAV a výpis z emailové komunikace mezi žalobcem a VŠEKOV. Na základě všech předložených dokladů a konstatování žalobce v průběhu ústního jednání dne 9. 3. 2016 však správce daně seznal předání díla AGROSTAV dne 22. 3. 2012. Po tomto předání se objevily problémy s dopravníkem, které žalobce jako dodávající firma začal řešit v květnu 2012 a k čemuž bylo zapotřebí pořízení šnekového dopravníku. K celkovému odstranění vad, umístění rozdrůžovače včetně všech prací a usazením do linky bioplynové stanice došlo až v říjnu 2012, na základě faktury č. F/1231507. Správce daně dále uvedl, že je nepravděpodobné, aby žalobce předložil AGROSTAV cenovou nabídku na dodávku bioextruderu a instalaci technologie bioextruze s již předpokládanými úpravami dopravních cest, když problémy a chyby s dopravníkem byly zjištěny až po zprovoznění linky MEWA. Žalobce tak neprokázal použití přijatého zdanitelného v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování zdanitelných plnění v souladu s § 72 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť nebyla prokázána souvislost přijatého zdanitelného plnění dle daňového dokladu č. F/1231507 s uskutečněnými zdanitelnými plněními pro AGROSTAV. Správce daně proto vydal dodatečný platební výměr, kterým žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2012 ve výši 42 000 Kč a uložil povinnost uhradit penále ve výši 8 400 Kč. Odůvodněním dodatečného platebního výměru byla zpráva o daňové kontrole ze dne 8. 9. 2016, č. j. 1489474/16/2903-60562-602842.

12. Proti dodatečnému platebnímu výměru žalobce podal odvolání. Žalovaný doplnil řízení tak, že provedl výslech svědka pana M. Z. jednatele VŠEKOV. Svědek vypověděl, že první kontakt mezi žalobcem a VŠEKOV se odehrál někdy v květnu 2012, kdy bylo jednáno s panem H. (předseda představenstva žalobce), součástí nebyla technická dokumentace, nevěděl, zda linka MEWA byla součástí zakázky BPS Závidkovice, neuměl definovat pojmy rozdrůžovač a bioextruder a dopravník byla druhá část linky. Dopravník byl původní součástí projektové dokumentace a důvod k úpravě byl ten, že se zkracoval.

Fakturovaná dodávka byla předána někdy v říjnu 2012. Následně byl žalobce seznámen se skutečnostmi zjištěnými v rámci odvolacího řízení a poté bylo vydáno napadené rozhodnutí. Žalovaný nerozporoval existenci zdanitelného plnění, z něhož žalobce uplatňoval nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, avšak žalobce neprokázal použití přijatého zdanitelného plnění k ekonomické činnosti. Žalobce předložil faktury vydané AGROSTAV za převzetí díla BPS Závidkovice ze dne 22. 3. 2012, přijaté zdanitelné plnění od VŠEKOV, z něhož uplatňoval nárok na odpočet daně, však bylo vyfakturováno až dne 9. 10. 2012. Svědek potvrdil uskutečnění tohoto zdanitelného plnění v říjnu 2012. Důvodem pro uskutečnění této dodávky bylo to, že dopravník nepracoval správně a bylo nutné jej opravit, aby nedocházelo k poruchám při provozu BPS Závidkovice. Ze strany žalobce se nejednalo o reklamaci. Žalobce tak neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání použití přijatého zdanitelného plnění k ekonomické činnosti, tudíž nenaplnil podmínky pro přiznání nároku na odpočet dle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty.

13. Žalobce má za to, že unesl břemeno tvrzení i břemeno důkazní, zatímco správce daně, potažmo žalovaný, na které dle žalobce bylo důkazní břemeno zpětně přeneseno, důkazní břemeno neunesli.
14. Dle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Povinností daňového subjektu je dle § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu 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 nelze získat z vlastní úřední evidence. Správce daně naopak dle § 92 odst. 5 daňového řádu prokazuje oznámení vlastních písemností; skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce; skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem; skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti; skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.
15. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní).
16. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že doklady předložené daňovým subjektem jsou v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí tyto doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost předkládaných dokladů a

jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49; veškerá zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Správce daně samozřejmě není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (náleží Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95).

17. Dle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty je plátce daně 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. Daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se dle § 72 odst. 2 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona na zboží, které plátcí bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta.
18. Dle § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je plátce povinen předložit daňový doklad se zákonem stanovenými náležitostmi, aby mu mohl být přiznán nárok na odpočet daně.
19. Právní úprava daně z přidané hodnoty tedy rozlišuje jednak hmotněprávní a jednak formální podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet, přičemž pokud tyto byly naplněny, zásadně pak již odpočet nelze odmítnout. Odpočet daně z přidané hodnoty je totiž nedílnou součástí mechanismu této daně a jako takový nemůže být v zásadě omezen (k tomu blíže např. rozsudky Soudního dvora ze dne 6. července 1995, BP Soupergaz, C 62/93, Recueil, s. I 1883, bod 18, a ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další, C 110/98 až C 147/98, Recueil, s. I 1577, bod 43).
20. Prokazování přijetí zdanitelného plnění je samozřejmě prvotně záležitostí dokladovou (formální), současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (splnění hmotněprávních podmínek). To znamená, že ani doklad se všemi požadovanými náležitostmi a evidence jako taková nemůže být použit jako důkaz o uskutečnění obchodního případu v něm deklarovaného, pokud není prokázáno, že k jeho uskutečnění fakticky došlo. Jestliže tedy není prokázáno, že zdanitelné plnění bylo 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 SbNU 131, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2014, č. j. 8 Afs 55/2013-45, či ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012-32).
21. A právě o tento případ se jedná v nyní projednávané věci. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobce neprokázal splnění hmotněprávních podmínek uvedených v § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty (tj. přijetí zdanitelného plnění a jeho použití v rámci ekonomických činností plátce).
22. Aby tedy žalobce mohl nárokovat odpočet daně, musel by unést důkazní břemeno ohledně svého tvrzení, že přijaté plnění od VŠEKOV (dodávka dílů pro zprovoznění linky MEWA) bylo použito při realizaci díla (BPS Závadkovice) pro AGROSTAV.

23. Zdejší soud nepopírá, že žalobce k prokázání svých tvrzení předložil správci daně, potažmo žalovanému, několik důkazních prostředků. Bezpochyby tak splnil své prvotní důkazní břemeno, když náklady uplatněné v daňovém tvrzení podpořil doložením listinných podkladů, které po formální stránce na první pohled mohly podporovat jeho tvrzení. Správní orgány však po posouzení těchto důkazů naplnily dikci § 92 odst. 5 daňového řádu, když vznesly dostatečně konkrétní pochybnosti o použití přijatého plnění od VŠEKOV v rámci realizace díla pro AGROSTAV a své závěry opřely o relevantní zjištění a podpořily je získanými důkazy. V tomto směru lze odkázat na rekapitulaci průběhu daňového řízení v bodech 11 a 12 tohoto odůvodnění. Žalobce si nárokoval odpočet daně za zdanitelné plnění realizované od VŠEKOV v říjnu 2012, zatímco realizace díla BPS Závidkovice, k níž toto zdanitelné plnění vztáhl, byla předána již v březnu 2012. Ve shodě se žalovaným má soud za to, že důkazní břemeno přešlo zpět na žalobce.
24. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 22. 2. 2016, č. j. 233700/16/2903-60562-602842, správce daně vyzval žalobce k prokázání použití přijatého zdanitelného od VŠEKOV v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování zdanitelných plnění, tj. k prokázání použití tohoto plnění k realizaci díla pro AGROSTAV. Žalovaný zcela oprávněně vyzýval žalobce k prokázání takové skutečnosti, neboť pro přiznání nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty musí být prokázáno použití přijatého zdanitelného plnění v rámci ekonomických činností toho, kdo si odpočet daně nárokuje. Jedině v takovém případě by totiž u žalobcem vynaloženého nákladu mohl být nárokován odpočet daně na vstupu ve smyslu § 72 zákona o dani z přidané hodnoty. Tvrdil-li žalobce, že přijaté plnění od VŠEKOV bylo použito při realizaci díla pro AGROSTAV, byl také povinen tuto skutečnost prokázat.
25. Žalobce tuto skutečnost, jak uvádí i v žalobním návrhu, prokazoval především cenovými nabídkami, a to cenovou nabídkou žalobce ze dne 1. 3. 2012 adresovanou AGROSTAV a cenovou nabídkou ze dne 2. 5. 2012 adresovanou žalobci od VŠEKOV. Z obsahu jednotlivých položek obou cenových nabídek má přitom vyplývat použití plnění od VŠEKOV v rámci realizace díla žalobce pro AGROSTAV. Žalobce na této argumentaci setrval v průběhu daňového i nyní vedeného soudního řízení, žádné další dokumenty prokazující tuto skutečnost však nedoložil (zejména nedoložil jakékoliv technické dokumenty, z nichž by vyplývalo, že plnění od VŠEKOV bylo plánované jako součást díla BPS Závidkovice pro AGROSTAV). V průběhu daňového řízení se přitom nepodařilo osvědčit, že by plnění od VŠEKOV (dodávka dílů pro zprovoznění linky MEWA) bylo skutečně použito při realizaci díla BPS Závidkovice pro AGROSTAV. Žalobce sám v průběhu ústního jednání konaného dne 9. 3. 2016 uvedl předání díla pro AGROSTAV již 22. 3. 2012, po němž došlo k určitým problémům, které bylo nutné opravit. Z dalších skutečností zjištěných v průběhu daňového řízení vyplývá, že k začátku řešení těchto problémů došlo v květnu 2012, což odpovídá období, kdy započalo jednání se VŠEKOV, jehož plnění bylo následně využito. Zástupce VŠEKOV pak potvrdil, že k realizaci plnění dle dokladu č. F/1231507 došlo v říjnu 2012, kdy toto plnění bylo též fakturováno. Přijaté plnění od VŠEKOV tedy zjevně nebylo součástí původního plnění pro AGROSTAV, a nebylo tak zahrnuto ve dříve vystavených fakturách žalobce pro AGROSTAV. Zároveň žalobce netvrdil ani nedokládal, že by bylo toto plnění fakturováno AGROSTAV dodatečně.
26. Žalobce rovněž ani nijak nedoložil, že by dané plnění poskytl bezplatně AGROSTAV v rámci odstraňování vad původního díla. Nedoložil žádné podklady, které by svědčily o

původní vadě díla, o tom, že by byla tato vada žalobci vytknuta, ani o tom, že by k odstranění vady skutečně došlo, a to právě na základě plnění, které obdržel od VŠEKOV.

27. Nelze přisvědčit žalobci ani v otázce, že by se správní orgány cenovými nabídkami vůbec nezabývaly, resp. že ze strany správních orgánů nebyl zkoumán faktický stav. Správce daně a žalovaný se žalobcem předloženými důkazními prostředky, tj. včetně cenových nabídek, zabývali a zkoumali faktický stav, aby tak zjistili, zda zdanitelné plnění přijaté od VŠEKOV bylo použito v rámci ekonomických činností žalobce, pročež by žalobce splnil podmínky nároku na odpočet daně dle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty.
28. Žalobce dále namítal, že mu není známo, na základě jakých skutečností správní orgány dospěly k předání díla dne 22. 3. 2012. Z rekapitulace daňového řízení plyne, že tuto skutečnost uvedl sám žalobce na ústním jednání dne 9. 3. 2016, přičemž závěr o předání díla dne 22. 3. 2012 žalobce ani v průběhu vedeného daňového řízení nerozporoval. Pokud nyní brojí proti této skutečnosti a poukazuje na nesprávný závěr správce daně a žalovaného ohledně data předání díla, neboť takový závěr nemá oporu v dokazování, pak zdejší soud považuje tuto námitku za nedůvodnou, neboť uvedená skutečnost byla zjištěna v průběhu daňového řízení a sám žalobce ji uvedl na ústním jednání dne 9. 3. 2016. Navíc je takový závěr podpořen fakturami žalobce vystavenými pro AGROSTAV. Žalobce v této souvislosti namítá jinak nastavený fakturační režim než vztah mezi VŠEKOV a žalobcem. Nicméně takovou skutečnost nijak neprokazuje a tato tak zůstává pouze v rovině tvrzení.
29. Žalobce se vyjádřil též k provedené svědecké výpovědi s panem M. Z., u něhož je pochopitelná jeho neznalost smluvního vztahu mezi žalobcem a AGROSTAV, tudíž nemohl osvědčit či potvrdit, jaké plnění si tyto smluvní strany sjednaly. Podstatné z výpovědi tohoto svědka však je především navázání smluvního vztahu mezi VŠEKOV a žalobcem v květnu 2012, tj. po předání díla BPS Závidkovice AGROSTAV v březnu 2012, a provedení plnění fakturovaného dokladem č. F/1231507 v říjnu 2012.
30. Pokud žalobce poukazuje na skutečnost, že jednotlivé komponenty dodané od VŠEKOV je možné přezkoumat na dané bioplynové stanici například místním šetřením, k čemuž však správní orgány nepřistoupily, je nutné připomenout, že důkazní břemeno přešlo na žalobce a bylo na něm, aby prokázal použití zdanitelného plnění od VŠEKOV v rámci své ekonomické činnosti. Navíc správce daně a žalovaný nerozporovali faktickou realizaci poskytnutého plnění, nýbrž jeho použití v rámci ekonomických činností žalobce, neboť realizované dílo BPS Závidkovice bylo AGROSTAV předáno již v březnu 2012.

VI. Shrnutí a náklady řízení

31. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného, kterým bylo odvolání žalobce zamítnuto a dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty potvrzen, bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.
32. Výrok o nákladech řízení má oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož 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. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřisluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením

nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 29. červenec 2019

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu