



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Heleny Nutilové a soudkyň JUDr. Marie Trnkové a JUDr. Věry Balejové v právní věci

žalobce: **JKP AGRO s.r.o.**
se sídlem Český Rudolec – Markvarec 1, 380 01 Dačice
zastoupen TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 10. 2018, č. j. 44060/18/5300-21444-711428,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se náhrada nákladů řízení nepřiznává.**

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného, jímž bylo rozhodnuto o jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, č. j. 1701807/16/2204-50524-305503 ze dne 29. 7. 2016, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

zdaňovací období druhé čtvrtletí roku 2015 ve výši 7 249 Kč, přestože žalobce vykázal v daňovém přiznání DPH za zdaňovací období druhé čtvrtletí roku 2015 nadměrný odpočet ve výši 884 756 Kč. Napadeným rozhodnutím bylo odvolání žalobce zamítnuto a rozhodnutí finančního úřadu ze dne 29. 7. 2016 bylo potvrzeno.

2. Žalobce v žalobě uvádí, že předmětem sporu je, zda žalobce neunesl důkazní břemeno ve věci prokázání nároku na odpočet daně u přijatých plnění, neboť podle žalovaného žalobce neprokázal, že technické zhodnocení vzniklo na základě smluvního vztahu mezi žalobcem a nájemcem, neboť každý rok, když byla smlouva o nájmu ukončena, mělo dojít k samotnému přechodu technického zhodnocení na pronajímatele. Předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným však existence nájemního vztahu vůbec není, neboť žalobce na existenci tohoto vztahu vůbec nezakládá svou argumentaci. Podle žalobce byly všechny práce provedeny na majetku žalobce, tudíž byla splněna jedna z hmotněprávních podmínek pro uplatnění odpočtu, a to, že plnění nebyla fiktivní, ale že práce byly fakticky provedeny. Tyto práce byly provedeny na obchodním majetku žalobce. Přijatá plnění byla tedy přijata v souvislosti s ekonomickou činností žalobce, čímž byla splněna další hmotněprávní podmínka pro uplatnění nároku na odpočet. Při uplatnění nároku na odpočet měl žalobce k dispozici daňový doklad vystavený plátcem DPH, takže byla splněna i poslední hmotněprávní podmínka vyplývající z § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Postup správce daně nebyl podle žalobce veden základním smyslem a účelem správy daní, ale snahou ovlivnit daň za každou cenu.
3. Dále žalobce v žalobě uvádí, že svědek Ing. arch. L. J. potvrdil projektování celého areálu. Jestliže žalovaný po svědkovi požadoval, aby každou fakturu přiřadil k jednotlivým nemovitým věcem, tak požadoval nemožné. Bylo třeba svědkovi předložit kompletní projektovou dokumentaci, a to by bylo možné přiřadit k jednotlivým stavbám a fakturám. Projektová dokumentace přitom byla žalobcem předložena v rámci místního šetření. Tato projektová dokumentace je k dispozici v sídle žalobce. S ohledem na rozsáhlost ji nebylo možno zaslat správci daně.
4. K pracím provedených Miroslavem Vaňkem žalobce uvedl, že není zřejmé, v čem jsou tyto práce v rozporu s fakturací od společnosti REKON INSTA spol. s r.o. M. V. prováděl bourací práce a přípravu pro vlastní založení stavby, společnost REKON INSTA spol. s r.o. provedla vlastní založení stavby a její výstavbu. Žalovaný pouze konstatoval, že fakturace jsou v rozporu, aniž by vysvětlil, v čem konkrétně tyto rozpory spočívají, případně aby doložil svá tvrzení například soupisy prací, které by vzájemně kolidovaly. Toto však učiněno nebylo, proto je rozhodnutí nepřezkoumatelné, pro nedostatek důvodů. Stejná situace je i v případě stavebních prací dodaných P. M., kdy žalovaný se opětovně spokojil s konstatováním, že tyto fakturace jsou v rozporu, aniž by vysvětlil, v čem tyto rozpory spočívají, případně aby doložil svá tvrzení například soupisy prací. Žalovaný tedy zpochybňoval faktické provedení prací, a proto měl oba dodavatele vyslechnout, kdy žalobce má za to, že v tomto případě nebyl návrhy daňového subjektu vázán. Jestliže tak nebylo učiněno, bylo porušeno ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu.
5. K dodávce pražců rovněž žalovaný neuvedl, z čeho při své úvaze vycházel a nevysvětlil, proč různá velikost pražců zpochybňuje jejich použití jako materiálu na podlahu. Ostatní dodavatelé a to R. N., J. K., M. V., společnost KANADSKÉ SRUBY s.r.o. rovněž potvrdili faktické provedení prací v areálu Markvarec. Žalobce prokázal své tvrzení sestavou faktur před odečtem záloh, sestavou faktur po odečtu záloh, když posledně uvedená sestava přesně odpovídá částce fakturované korporací PAS Natura žalobci. Žalobce předložil

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

jednotlivé faktury za dodané práce, které přesně odpovídaly sestavě pohybu na účtu 04203. Rozdíl mezi sestavou předloženou v rámci odvolacího řízení a opisem pohybu účtu 04203 vznikl tím, že v opisu účtu 04203 jsou uvedeny přijaté faktury ponížené o zálohy.

6. Žalobce přijal zdanitelné plnění dne 20. 4. 2015, kdy došlo k přeúčtování nákladů ze společnosti PAS PLUS na žalobce a tento den byl i dnem uskutečnění zdanitelného plnění. Na všech dokladech, které sloužily jako podklad k této fakturaci, je v textu uvedeno, že se jedná o práce v areálu JKP AGRO, proto není důvod nárok na odpočet žalobci neuznat, jestliže žalobce je výlučným majitelem tohoto areálu a tyto práce nebyly fakticky žalovaným řádným způsobem zpochybněny.
7. Podle žalobce byl porušen princip legitimního očekávání, neboť ve skutkově totožném případě rozhodl odlišně, neboť u dodavatele PAS Natura totiž proběhla kontrola na všech daních za období roku 2010 a 2011 a v rámci této kontroly byly kontrolovány všechny skutečnosti. Jestliže by bylo pravdou, že práce provedené v rámci technického zhodnocení by nebyly provedeny pro korporaci PAS Natura, správce daně by zcela vyloučil korporaci PAS Natura nárok na odpočet z těchto prací. K tomu ovšem nedošlo, proto byl žalobce v dobré víře, že práce fakturované dodavatelem jsou v souladu se všemi požadavky správce daně. Podle žalobce nelze posuzovat totéž plnění jinak u dodavatele a jinak u odběratele. V souvislosti s tím žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119. Žalobce dále uvedl, že daň byla dodavatelem PAS PLUS řádně odvedena a neuznání nároku žalobce na odpočet daně je tak porušením principu neutrality daně, která je základním principem DPH vycházejícím ze směrnice Evropské unie 2006/112/ES, ze které plyne, že daň která byla zaplácena dodavateli a odvedena státu, musí být odběrateli vrácena. Proto je žalobcem navrhováno, aby napadené rozhodnutí bylo zrušeno a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.
8. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby, neboť žalobce v daném případě neprokázal, kdy, kdo a v jakém rozsahu deklarované práce provedl, respektive neprokázal, zda deklarované plnění týkající se technického zhodnocení bylo provedeno právě pro společnost PAS PLUS a na základě jakého vztahu s žalobcem bylo technické zhodnocení žalobci dodáno. Nárok na odpočet daně proto žalobci nenáleží. Doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostačujícím podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH. Žalobce předložil mimo jiné smlouvu o nájmu nebytových prostor ze dne 12. 12. 2014, v níž žalobce jako pronajímatel pronajal společnosti PAS PLUS areál Markvarec, a to na období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015. K ukončení nájemního vztahu došlo dohodou ke dni 20. 4. 2015, přičemž z této dohody vyplynul závazek žalobce zaplatit společnosti PAS PLUS náklady vynaložené na technické zhodnocení v celkové hodnotě základu daně 4 247 644 Kč. Správce daně však dospěl k závěru, že pokud vůbec technické zhodnocení vzniklo, tak bylo realizováno dříve, společnost PAS PLUS si pronajala nemovitou věc již technicky zhodnocenou, a proto již nebylo možné toto technické zhodnocení vypořádat. Až k doplnění odvolání přiložil žalobce kopie 6 nájemních smluv uzavřených na dobu určitou, kterými prokazoval, že nájemní vztah trval již od 1. 7. 2009. Žalovaný tyto smlouvy neosvědčil jako důkaz prokazující existenci nájemního vztahu mezi žalobcem a společností PAS PLUS již od 1. 7. 2009 a oprávněnost nárokováného odpočtu daně ze zdanitelného plnění deklarovaného na daňovém dokladu č. 170415. V průběhu odvolacího řízení začal žalobce nově tvrdit, že daňovým dokladem č. 170415 nebylo fakticky přeúčtováno technické zhodnocení, ale pouze částky, které společnost PAS PLUS zaplatila za žalobce na základě daňových dokladů vystavených v období od 2. 7. 2009 do 27. 5. 2011

dodavateli STUDIO DOLMEN s.r.o., Ateliér DOLMEN v.o.s., Impregnace Soběslav s.r.o., M. V., P. M., R. N., J. K., KANADSKÉ SRUBY Tábor, s.r.o. a Kasalova pila s. r. o. Daňový doklad č. 170415 obsahuje text „Fakturujeme vám za prodej technického zhodnocení areál Markvarec“, což je v rozporu s tvrzením žalobce stran pouhého přeučtování nákladů hrazených společnostmi PAS PLUS a dle žalovaného tyto doklady nevypovídají ničeho o tom, že by se jednalo o plnění, které pro žalobce uskutečnila společnost PAS PLUS a mělo být předmětem daňového dokladu. Podle žalovaného nájemní smlouvy byly vyhotoveny až dodatečně. Správce daně důkazní břemeno unesl, neboť ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 22. 1. 2016 vyjádřil vážné a důvodné pochybnosti.

9. K hodnocení důkazů uvedl, že projektová dokumentace nebyla správci daně žalobcem předložena. Svědek Ing. arch. L. J. uvedl, že neví, která faktura se vztahuje ke které nemovité věci, a že neví, jak probíhalo předávání provedených prací zadavateli. Z listin získaných od Státního zemědělského intervenčního fondu a Městského úřadu Dačice vyplývá, že rekonstrukci seníku prováděla společnost REKON INSTA spol. s r.o. v době od 22. 11. 2010 do 30. 6. 2011 na základě smlouvy ze dne 31. 1. 2010 za částku bez DPH 6 120 089 Kč, pro odběratele Ing. K. P., který v žádosti o dataci uvedl, že realizace objektu bude probíhat od 1. 7. 2010 do 30. 6. 2012. Podle sestavy obrát účtu 04203 měla hodnotu technického zhodnocení tvořit také faktura č. 201026 ze dne 17. 12. 2010 vystavená M. V. pro společnost PAS PLUS. Vzhledem k tomu, že v době uskutečnění zdanitelného plnění prováděla stavební práce na seníku již společnost REKON INSTA pro Ing. K. P., nemohl dle žalovaného současně na stejné stavbě provádět stavební práce M. V. pro společnost PAS PLUS. Proto nebyl osvědčen daňový doklad vystavený M. V., jako důkaz prokazující provedení technického zhodnocení společností PAS PLUS v deklarovaném rozsahu. Rovněž tak provádění stavebních prací P. M. se jeví dle žalovaného jako nelogické, neboť společnost STAVING Studená spol. s r.o. zastřešovala jako generální dodavatel celou akci. Proto žalovaný neosvědčil doklady přijaté od P. M. jako důkazy prokazující provedení technického zhodnocení. Správce daně vyvinul snahu, aby byly skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně z přidané hodnoty, zjištěny co nejúplněji. Proto nesouhlasí s tím, že byl veden pouze snahou stanovit daň za každou cenu. Rovněž žalovaný neosvědčil jako důkaz provedení technického zhodnocení doklady na nákup pražců, neboť nebylo prokázáno, že by předmětné pražce byly použity v areálu Markvarec.
10. Žalovaný má za to, že i kdyby bylo možné považovat žalobcem tvrzené skutečnosti za prokázané, nárok nemohl být přiznán, neboť podle § 73 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty nelze nárok na odpočet daně přiznat po uplynutí tří let.
11. K porušení zásady legitimního očekávání žalovaný uvedl, že žalobce své tvrzení stran odlišného postupu u dodavatele nijak nedokládá a poprvé jej vznáší až v žalobě. V souvislosti s tím žalovaný poukázal i na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č.j. 6 Ads 88/2006-132. Rovněž námitku ohledně neutrality daně považuje žalovaný za nedůvodnou, neboť skutečnost, zda byla společností PAS PLUS řádně odvedena daň je v daném případě zcela irelevantní, neboť o narušení principu neutrality DPH nelze hovořit za situace, kdy nejsou prokázány hmotně-právní podmínky nároku na odpočet daně. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalobce neprokázal, že byl oprávněn k odpočtu daně na vstupu u zdanitelného plnění přijatého od

společnosti PAS PLUS na základě dokladu 170415 za nákup technického zhodnocení areálu Markvarec ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

12. Ze správního spisu byl zjištěn tento průběh řízení.
13. Správce daně zahájil postup k odstranění pochybností, poté co přezkoumal daňové přiznání žalobce k DPH za zdaňovací období druhé čtvrtletí roku 2015, ve kterém žalobce vykázal nadměrný odpočet ve výši 884 756 Kč, kdy správce daně vydal výzvu k odstranění pochybností. S ohledem na velký rozsah prověřovaných skutečností správce daně dne 20. 10. 2015 postup k odstranění pochybností ukončil a zahájil kontrolu DPH, která byla ukončena dne 27. 7. 2016, a to projednáním zprávy o daňové kontrole, ve které správce daně učinil závěr, že žalobce při uplatnění nároku na odpočet daně ze zdanitelného plnění deklarovaného daňovým dokladem č. 170415 ze dne 20. 4. 2015, jehož předmětem je pořízení technického zhodnocení areálu Markvarec od dodavatele PAS PLUS s.r.o., porušil § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť k uskutečnění tvrzeného zdanitelného plnění nemohlo dojít. Správce daně poukázal na to, že účtované technické zhodnocení areálu Markvarec, které obchodní korporace PAS PLUS měla pořizovat v období červenec 2009 až květen 2011 a do užívání uvést dne 30. 6. 2014, předmětem fakturace nemůže být, neboť dodavatel PAS PLUS se dle předložených dokladů stal nájemcem uvedeného areálu až dne 1. 1. 2015, a to dle nájemní smlouvy ze dne 10. 12. 2014, takže účtované technické zhodnocení muselo být k tomuto datu součástí pronajaté nemovitosti. Správce daně proto vydal platební výměr, v němž namísto žalobcem tvrzeného nadměrného odpočtu, žalobci vyměřil daň ve výši 7 249 Kč. Žalobce se proti tomuto rozhodnutí odvolal. Vzhledem k námitkám uvedeným v odvolání, které nebyly prvostupňovým správcem daně posouzeny, přistoupil žalovaný k doplnění odvolacího řízení. Se skutečnostmi zjištěnými v rámci doplnění odvolacího řízení a novými důkazy byl žalobce řádně seznámen, a to v rámci písemnosti, která mu byla doručena dne 31. 8. 2018. Dle žalovaného žalobce ani v odvolacím řízení neprokázal, že nárok na odpočet daně na vstupu u zdanitelného plnění přijatého od obchodní korporace PAS PLUS uplatnil oprávněně, proto žalovaný odvolání žalobce jako nedůvodné zamítl.
14. Žalobce v řízení technické zhodnocení areálu Markvarec od dodavatele PAS PLUS prokazoval jednak smlouvou o nájmu nebytových prostor ze dne 10. 12. 2014, jejímž předmětem bylo využití areálu Markvarec v k. ú. Markvarec na parkování a skladování materiálu v období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015. Obě smluvní strany, tedy žalobce, jakožto pronajímatel, i společnost PAS PLUS na straně nájemce, byly zastoupeny totožnou osobou, a to Ing. K. P., který zastával funkci jednatele obou společností.
15. Do protokolu při ústním jednání dne 19. 11. 2015 žalobce uvedl, že předložením smlouvy o nájmu ze dne 10. 12. 2014 došlo k předložení veškerých smluv uzavřených s obchodní korporací PAS PLUS a současně žalobce předložil dohodu o ukončení nájmu, dle které žalobce a jeho nájemce PAS PLUS uzavřeli dne 20. 4. 2015 dohodu o ukončení nájemní smlouvy ze dne 10. 12. 2014, a to s účinností ke dni podpisu dohody, tedy ke dni 20. 4. 2015. Z uvedené smlouvy vyplývá závazek žalobce zaplatit obchodní korporaci PAS PLUS náklady vynaložené na technické zhodnocení areálu v k. ú. Markvarec v celkové hodnotě základu daně 4 247 644 Kč.
16. U správce daně vznikly pochybnosti vzhledem k tomu, že areál Markvarec dle nájemní smlouvy ze dne 10. 12. 2014 byl pronajat pouze na parkování a skladování materiálu a z důkazních prostředků, které byly předloženy, nebyl patrný rozsah přijatelného

zdanitelného plnění, proto byl vyzván žalobce správcem daně k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to jaké konkrétní technické zhodnocení, v jakém rozsahu a za jakou cenu bylo v areálu Markvarec provedeno. Dále měl žalobce prokázat, že předmětné plnění v deklarovaném rozsahu skutečně přijal, a že jej použil v rámci svých ekonomických činností.

17. Žalobce předložil správci daně listinný důkaz, dle něhož korporace PAS PLUS v období měsíců červenec 2009 až květen 2011 zaúčtovala na účet nedokončeného dlouhodobého majetku náklady v celkové hodnotě 4 247 647 Kč s tím, že majetek byl ke dni 30. 6. 2014 uveden do užívání a dle uvedené inventární karty byl uvedený majetek vyřazen v důsledku prodeje ke dni 20. 4. 2015. Správce daně učinil závěr, že nepovažuje přijetí zdanitelného plnění ve výši základu daně 4 247 644 Kč za prokázané, neboť předmětné technické zhodnocení areálu Markvarec, pokud vůbec vzniklo, bylo realizováno za jiného nájemního vztahu než toho, který žalobce prokazoval nájemní smlouvou ze dne 10. 12. 2014. Žalobcem deklarované technické zhodnocení muselo být součástí nemovitosti již k datu 1. 1. 2015, což mimo jiné znamená, že nájemce PAS PLUS si pronajal nemovitosti již dříve, technicky zhodnocené a samotné technické zhodnocení, již vypořádat nemohl, a proto nemohlo dojít k uskutečnění zdanitelného plnění, jehož předmětem je vypořádání technického zhodnocení.
18. Žalobce byl seznámen s výsledkem kontrolního zjištění dne 11. 4. 2016. Dne 21. 4. 2016 se žalobce opětovně vyjádřil ke shora uvedenému hodnocení, ovšem jeho následné vyjádření nevedlo ke změně kontrolního zjištění a daňová kontrola byla proto dne 27. 7. 2016 ukončena.
19. Žalobce se odvolal proti prvostupňovému rozhodnutí, ovšem své dřívější tvrzení změnil, a to ve vztahu k trvání nájemního vztahu mezi žalobcem a obchodní korporací PAS PLUS, kdy nově uvedl, že tento nájemní vztah trval již od 1. 1. 2009. V příloze doplnění odvolání ze dne 30. 9. 2016 žalobce předložil kopie šesti smluv o nájmu nebytových prostor, kdy žalobce, jako pronajímatel, je uveden na straně jedné v uvedených smlouvách a obchodní korporace PAS PLUS, jako nájemce. Uvedené strany jsou zastoupeny totožnou osobou Ing. K. P.. Předmět nájmu těchto smluv je zcela shodný s předmětem nájmu dle smlouvy o nájmu ze dne 10. 12. 2014, kdy předmětem pronájmu je areál Markvarec na parkování a skladování materiálu. Uvedené smlouvy byly uzavřeny vždy na dobu určitou, kdy smlouva za rok 2009 byla časově vymezena od 1. 7. 2009 do 31. 12. 2009 a další smlouvy byly uzavřeny na celý rok 2010, 2011, 2012, 2013 a 2014. Žalobce rovněž předložil protokol o předání a převzetí nemovitosti, kde je odkazováno na nájemní smlouvu ze dne 10. 12. 2014, kdy předání je stvrzeno k datu 20. 4. 2015. Rovněž pak bylo správcem daně z evidence katastru nemovitostí zjištěno, že list vlastnictví 244 vznikl až zápisem ze dne 13. 7. 2009 na základě návrhu na vklad ze dne 30. 6. 2009, přičemž původní nájemní smlouva měla být uzavřena dne 29. 6. 2009, tedy v době, kdy list vlastnictví neexistoval. Proto dle správce daně nájemní smlouvy předložené v rámci doplnění odvolání byly vyhotoveny dodatečně za účelem prokázání skutečností, které nenastaly. S přihlédnutím k tomu, že nájemní smlouvy jsou uzavřeny a stvrzeny vždy jedinou osobou Ing. K. P., jako jednatelem obou smluvních stran, bylo konstatováno, že listiny nelze považovat za důvěryhodné důkazní prostředky, které jsou způsobilé prokázat uplatnění odpočtu daně ze zdanitelného plnění deklarovaného daňovým dokladem č. 170415. Proto nedošlo k prokázání existence příslušného nájemního vztahu, a proto nelze za důkaz žalobcem tvrzeného stavu označit ani předložený protokol o předání nemovitosti ze dne 20. 4. 2015. Závěr o účelovém

vyhotovení nájemních smluv podporuje rovněž skutečnost, že žalobce při místním šetření dne 27. 10. 2015 původně předložil smlouvu o nájmu nebytových prostor uzavřenou dne 10. 12. 2014 mezi Ing. K. P., jako pronajímatelem a žalobcem, jako nájemcem, kde je uvedeno, že předmětem nájmu je využití areálu Markvarec na parkování a skladování materiálu, a že pronajímatel je jeho vlastníkem. V tomto případě byla smlouva za obě smluvní strany podepsána Ing. P.. Z evidence katastru nemovitostí však vyplývá, že Ing. K. P. tento zemědělský areál nikdy celý nevlastnil. Z toho pak plyne, že Ing. K. P. v postavení fyzické osoby nebo jako jednatel obchodních korporací uzavíral smlouvy, v nichž deklaroval nepravdivé údaje.

20. V rámci doplnění odvolání žalobce navrhl výslech svědka Ing. arch. L. J., jednatele společnosti STUDIO DOLMEN s.r.o., který zajišťoval projektové práce a stavební dozor při realizaci technického zhodnocení nájemcem. Ing. arch. L. J. byl jako svědek vyslechnut, jako svědek vypověděl, že předmětem poskytnutých služeb bylo projektování areálu Markvarec, ovšem nebyl schopen uvést, která faktura se vztahuje, k nemovité věci a nevěděl, jak probíhalo předávání provedených prací zadavateli a kdo je ze strany zadavatele přebíral. Svědek si tedy nepamatoval, k jakým konkrétním objektům, se které konkrétní faktury vztahovaly.
21. Správce daně rovněž zajistil od Městského úřadu Dačice písemnosti ohledně stavebního řízení a následně bylo i provedeno místní šetření dne 7. 12. 2016 u obchodní korporace PAS PLUS, respektive PAS Natura s.r.o., ve které byly pořízeny kopie daňových dokladů vystavených odběrateli PAS PLUS a od dodavatele M. V., R. N., J. K., P. M., STUDIA DOLMEN.
22. Dne 19. 12. 2016 bylo provedeno místní šetření v areálu Markvarec, kdy v rámci místního šetření byla pořízena fotodokumentace studie areálu JKP AGRO Markvarec a rovněž byla pořízena fotodokumentace objektu skladu sena a slámy bývalé bramborárny a opravárenských dílen.
23. Ve všech žalobcem předložených nájemních smlouvách je jako předmět pronájmu uvedeno areál Markvarec k.ú. Markvarec, ovšem správce daně v katastru nemovitostí zjistil, že tyto nemovitosti během doby, kdy měl být areál Markvarec pronajatý obchodní korporaci PAS PLUS měnily některé nemovitosti vlastníka a některé byly nově zapsané, když z nájemních smluv je zřejmé, že cena nájmu na tyto změny nijak nereagovala. Cena zůstala stejná po celé deklarované období.
24. V rámci odvolacího řízení byl i ověřován obsah nájemního vztahu v předmětném období a bylo zjištěno, že v areálu jsou stavby dílen a seníku, když tyto stavby byly přestavovány a financovány z dotací poskytnutých Státním zemědělským intervenčním fondem (dále SZIF), když v žádostech o dotaci předložených Ing. P. se uvádí, že žadatel tyto nemovitosti užívá jako nájemce. Z toho pak vyplývá, že po celou dobu údajného pronájmu areálu Markvarec obchodní korporaci PAS PLUS měl shora uvedené stavby pronajaty Ing. K. P., fyzická osoba a od určité doby je měl ve vlastnictví.
25. V těchto žádostech o dotaci se rovněž uvádí, že příprava projektové dokumentace probíhala od 1. 9. 2009 do 5. 3. 2010, což dokládá, že již v roce 2009 Ing. K. P. předpokládal, že bude provádět stavební úpravy zemědělského areálu, a proto je nemohl pronajmout dalšímu subjektu. V období let 2009 až 2015 byl Ing. K. P. jednatelem žalobce i obchodní společnosti PAS PLUS, proto mu muselo být známo, jaké smlouvy jednotlivé obchodní korporace uzavíraly.

26. Z listinných důkazů, které byly zajištěny u SZIF vyplývá, že Ing. K. P. přiložil průvodní zprávu vypracovanou společností Atelier DOLMEN v.o.s.
27. Na základě žádosti Městský úřad Dačice rovněž poskytl listiny vztahující se ke stavebním úpravám či rekonstrukci staveb nacházejících se na pozemkové parcele č. 90/1 v k.ú. Markvarec, přičemž ze zápisu o předání a převzetí stavebních prací vyplynulo, že rekonstrukci seníku prováděla obchodní společnost REKON INSTA spol. s r.o. v době od 22. 11. 2010 do 30. 6. 2011 na základě smlouvy o dílo ze dne 31. 1. 2010 za cenu 6 120 089 Kč, a to pro Ing. K. P.. K žádosti o dotaci se však uvádí, že realizace projektu bude probíhat v období od 1. 7. 2010 do 30. 6. 2012, což nasvědčuje tomu, že obchodní společnost PAS PLUS technické zhodnocení v deklarované výši základu daně na tuto nemovitost neprováděla.
28. Technické zhodnocení měl rovněž tvořit daňový doklad vystavený dne 17. 12. 2010 od Miroslava Vaňka za přípravné práce vzhledem k tomu, že v době uskutečnění zdanitelného plnění prováděla stavební práce na seníku již obchodní korporace REKON INSTA spol. s r.o. pro Ing. K. P., nemohla pak současně na stejné stavbě provádět stavební práce jiná firma pro obchodní korporaci PAS PLUS, proto dle správce daně nelze daňový doklad vystavený M. V. považovat za důkazní prostředek prokazující provedení technického zhodnocení obchodní korporaci PAS PLUS.
29. Stavbu následně prováděla společnost STAVING Studená, spol. s r.o. za cenu díla cca 18 000 000 Kč, přičemž v žádosti o dotaci Ing. K. P. uváděl, že realizace projektu bude probíhat v období od 1. 7. 2010 do 30. 6. 2010, což prokazuje, že obchodní společnost PAS PLUS s.r.o. neprováděla na těchto nemovitostech technické zhodnocení v deklarované výši základu daně.
30. Součástí hodnoty technického zhodnocení bylo také plnění dle faktury vystavené P. M. za vyklizení a přípravné práce demolici na díle Markvarec, což bylo i P. M. potvrzeno jeho odpovědí na výzvu správce daně. Žalovaný v souvislosti s tím poukázal na to, že dle dokladů měly být současně prováděny stavební práce obchodní korporací STAVING Studená, spol. s r.o. a na stejné stavbě prováděny také stavební práce od P. M., a to pro společnost PAS PLUS, což se jeví jako nelogické, neboť společnost STAVING Studená, spol. s r.o. zastřešovala jako generální dodavatel celou akci. Proto bylo žalovaným uzavřeno, že tento doklad od P. M. nelze považovat za důkazní prostředek prokazující provedení technického zhodnocení obchodní korporací PAS PLUS v uvedeném rozsahu.
31. Správce daně rovněž zajistil od společnosti IMPREGNACE Soběslav kupní smlouvy, které byly uzavřeny se společností PAS PLUS v roce 2009 až 2010, ovšem při místním šetření, které bylo provedeno v zemědělském areálu Markvarec, správce daně nezjistil, že by pořízené pražce byly v daném areálu umístěny.
32. Společnost PAS NATURA uvedla, že pražce byly použity ve skladu na parcele č. st. 82/1 jako podlaha. Tento sklad byl již dle zjištění prvostupňového stupně správce daně zbourán. Proto žalovaný tyto doklady rovněž na nákup pražců neosvědčil jako důkaz provedení technického zhodnocení obchodní korporací PAS PLUS v tvrzeném rozsahu. Bylo poznamenáno, že v případě, že by byly pražce pořizovány jako materiál na podlahu, byly by stejného profilu a měly by jednu velikost, eventuálně omezený počet velikostí, což v daném případě nebylo. Správce daně uzavřel, že důkazní prostředky od R. N., J. K., M. V. a obchodní korporace KANADSKÉ SRUBY sice dokládají, že byly určité práce provedeny, ovšem s ohledem na neprokázanou existenci nájemního vztahu tyto důkazní

prostředky pak nejsou způsobilé prokázat, že obchodní společnost PASS PLUS provedla technické zhodnocení v tvrzeném rozsahu. Dále bylo poukázáno na to, že z 36 dokladů evidovaných na účtu č. 04203 bylo 23 dokladů specifikováno textem projektová dokumentace JKP, ovšem v rámci místního šetření žalobce předložil pouze několik listů studie areálu JKP AGRO Markvarec zpracovaný firmou Ateliér DOLMEN v září 2009. Z těchto listin nelze pak dovodit, pro jaký subjekt byla tato studie vyhotovena, proto tyto listiny nemohou být posouzeny jako důkazní prostředky prokazující provedení technického zhodnocení. Proto byl učiněn žalovaným závěr, že žalobce nárok na odpočet daně u zdanitelného plnění přijatého od dodavatele PAS PLUS neprokázal, proto bylo odvolání žalobce jako nedůvodné zamítnuto.

33. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích daných žalobními body dle § 75 odst. 2 s.ř.s. a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
34. V daném případě je předmětem řízení otázka prokazování nároku na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění dle § 72, respektive ustanovení § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, kdy každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy povinnost tvrzení a rovněž tak povinnost své tvrzení doložit, tedy i břemeno důkazní, což vyplývá z § 92 odst. 3 daňového řádu, dle kterého daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
35. Z § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty vyplývá, že daňový subjekt musí při uplatnění nároku na odpočet daně tvrdit, že přijal zdanitelné plnění a že toto následně použil výhradně pro uskutečňování své ekonomické činnosti. Z judikatury Nejvyššího správního soudu, a to například z rozsudku č. j. 9 Afs 57/2013-37 vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je záležitostí dokladovou, což vyplývá i z § 73 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, dle něhož musí plátce pro uplatnění nároku na odpočet daně mít daňový doklad. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Ustanovení § 73 zákona o dani z přidané hodnoty vyžaduje, aby plátce doložil nárok na odpočet daňovým dokladem s předepsanými náležitostmi a popřípadě i bez nich. V takovém případě je pak povinen plátce daně prokazovat nárok jiným způsobem.
36. Daňové tvrzení je založeno na zásadě, že daňový subjekt má povinnost daň přiznat, ale též povinnost své tvrzení prokázat. Současně je však respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním, což znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostačujícím podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže u správce daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky nedošlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Rozhodující je fakticita deklarovaného plnění, nikoliv to, že žalobce předložil daňový doklad vystavený plátcem. V daném případě bylo tedy mezi účastníky na sporu zda, žalobce v daném případě prokázal kdy, kdo a v jakém rozsahu deklarované práce provedl, respektive neprokázal, zda deklarované plnění týkající se technického zhodnocení bylo provedeno právě pro společnost PAS PLUS a na základě jakého vztahu s žalobcem bylo toto technické zhodnocení žalobci dodáno.
37. V daném případě žalobce předložil smlouvu o nájmu nebytových prostor ze dne 10. 12. 2014, dle které žalobce pronajal společnosti PAS PLUS, jako nájemci areál Markvarec na období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015, když dle dohody došlo k ukončení této nájemní smlouvy ke dni 20. 4. 2015. Z této dohody pak vyplynul závazek žalobce jako

pronajímatele zaplatit společnosti PAS PLUS náklady vynaložené na technické zhodnocení ve výši v celkové hodnotě základu daně 4 247 644 Kč. V rámci odvolacího řízení přiložil žalobce kopie 6 nájemních smluv, které byly rovněž uzavřeny na dobu určitou, jimiž prokazoval, že nájemní vztah trval již od 1. 7. 2009. Na těchto smlouvách je pak uveden předmět nájmu, jako areál Markvarec v k. ú. Markvarec, který je zapsaný na LV č. 244. Jak bylo již uvedeno shora, správce daně však zjistil, že se nemovité věci zapsané na LV č. 244 v k. ú. Markvarec během doby pronájmu měnily, přesto výše nájmu zůstala ve stejné výši. Rovněž je pak nutno poznamenat, že LV č. 244 vznikl až zápisem ze dne 13. 7. 2009 na základě návrhu ze dne 30. 6. 2009, proto nájemní smlouva, která byla uzavřena dne 29. 6. 2009, tak byla uzavřena v době, kdy LV č. 244 ještě neexistoval, přesto je tento list vlastnictví uveden v předmětu nájmu dané smlouvy, což budí pochybnost a svědčí o tom, že smlouva byla vyhotovená až dodatečně a antidatována.

38. Rovněž z listinných důkazů, které byly zajištěny u Státního zemědělského intervenčního fondu, vyplývá, že po dobu údajného pronájmu, jak tvrdí žalobce, v areálu Markvarec společností PAS PLUS měl některé nemovité věci, a to stavby dílen a seníku pronajaté Ing. K. P., jako fyzická osoba, který byl v období od roku 2009 do roku 2015 jednatelem společnosti PAS PLUS i žalobce. V těchto žádostech o dotaci, pak je Ing. P. uváděno, že příprava projektové dokumentace probíhala od 1. 9. 2009 do 5. 3. 2010, z čehož vyplývá záměr provádět stavební úpravy zemědělského areálu Markvarec, proto nemohly být uvedené nemovité věci pronajaty dalšímu subjektu v době, kdy měly probíhat, projektová dokumentace a měly být prováděny stavební úpravy. V souvislosti s tím soud odkazuje na protokol o ústním jednání ze dne 19. 11. 2015, při kterém žalobce předložil smlouvu o nájmu ze dne 10. 12. 2014 s tím, že již žádné dodatky ke smlouvě neexistují, pouze bylo poukázáno žalobcem na existence dohody o ukončení nájmu ze dne 20. 4. 2015, kterou došlo k ukončení nájemní smlouvy ze dne 10. 12. 2014, a to s účinností ke dni podpisu dohody, a to je ke dni 20. 4. 2015. Přičemž v odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí toto tvrzení změnil, a to ve vztahu trvání vzájemného vztahu mezi ním a obchodní korporací PAS PLUS, kdy uvedl, že tento nájemní vztah trval již od 1. 7. 2009 a předložil kopie 6 smluv o nájmu nebytových prostor uzavřeným mezi žalobcem a společností PAS PLUS, kdy obě tyto společnosti jsou zastoupeny Ing. K. P., přičemž předmět nájmu těchto smluv je zcela shodný s předmětem nájmu dle smlouvy o nájmu ze dne 10. 12. 2014. Správně bylo i žalovaným poukazováno na to, že ve všech předložených nájemních smlouvách je jako předmět pronájmu uvedeno areál Markvarec v k. ú. Markvarec zapsaný na LV č. 244, přestože LV č. 244 vznikl až zápisem ze dne 13. 7. 2009, na základě návrhu na vklad ze dne 30. 6. 2009, přičemž první z nájemních smluv měla být údajně uzavřena dne 29. 6. 2009, tedy ještě před tím než LV č. 244 existoval. Z toho je však pak učiněn správný závěr správcem daně, že tyto nájemní smlouvy, které byly žalobcem předloženy v rámci odvolacího řízení, byly jím vyhotoveny dodatečně, a proto je nelze považovat za důvěryhodný důkazní prostředek, na základě kterého by bylo možné prokázat oprávněné uplatnění odpočtu daně ze zdanitelného plnění deklarovaného daňovým dokladem č. 170415 bylo správcem daně i správně vyhodnoceno, že nemovitosti uvedené na LV č. 244 nemohly být předmětem pronájmu, jestliže tyto stavby Ing. K. P. představovány a byly i financovány z dotací poskytnutých Státním zemědělským intervenčním fondem.
39. Žalobce v rámci odvolacího řízení nově uvedl, že daňovým dokladem č. 170415 nebylo fakticky přeúčtováno technické zhodnocení, ale pouze částky, které společnost PAS PLUS zaplatila za žalobce na základě daňových dokladů vystavených v obdobích od 2. 7. 2009 do 27. 5. 2011 těmto dodavatelům STUDIO DOLMEN, Ateliér DOLMEN v. o. s.,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

IMPREGNACE Soběslav s.r.o., M. V., P. M., R. N., J. K., KANADSKÉ SRUBY Tábor s.r.o. Kasalova Pila s.r.o. V daňovém dokladu č. 170415 je však uvedeno „fakturuje Vám za prodej technického zhodnocení areálu Markvarec“, což svědčí o tom, že obsah uvedeného daňového dokladu je v nesouladu s tvrzením žalobce ohledně přeučtování nákladů hrazených společností PAS PLUS, přičemž toto nové tvrzení rovněž nesvědčí o tom, že by se jednalo o plnění, které pro žalobce uskutečnila společnost PAS PLUS a které mělo být předmětem daňového dokladu. Tato změna v tvrzení žalobce představuje pochybnosti o pravdivosti jeho tvrzení, kdy své původní tvrzení o technickém zhodnocení následně zcela popřel. V doplnění odvolání ze dne 12. 11. 2017 uvedl, že daňovým dokladem č. 170415 nebylo fakticky přeučtováno technické zhodnocení, ale došlo pouze k přeučtování částek, které obchodní korporace PAS PLUS zaplatila za žalobce, což prokazují přiložené faktury. Daňové doklady, na které žalobce odkazoval, byly vystaveny Studiem DOLMEN, Ateliér DOLMEN v.o.s., IMPREGNACE Soběslav, M. V., P. M., J. K., R. N., KANADSKÉ SRUBY a Kasalova pila s.r.o., přičemž jak bylo zjištěno data vystavení i data uskutečnění zdanitelného plnění spadají do období od 2. 7. 2009 do 27. 5. 2011. Toto tvrzení žalobce je ovšem v rozporu s přeučtováním nákladů hrazených společností PAS PLUS, jestliže v daňovém dokladu č. 170415 je uvedeno „fakturuje Vám za prodej technického zhodnocení areál Markvarec“, což je tedy v rozporu s tvrzením žalobce ohledně přeučtování nákladů hrazených obchodní korporací PAS PLUS. Z těchto dokladů vyplývá, že společnost PAS PLUS byla odběratelem plnění, ovšem nevyplývá z nich, že se jedná o plnění, která za žalobce uvedená společnost uhradila, která měla být předmětem plnění deklarovaného na daňovém dokladu č. 170415.

40. Na základě těchto skutečností pak správně správce daně dospěl k závěru, že jestliže technické zhodnocení vzniklo, tak bylo realizováno dříve, tedy že společnost PAS PLUS si pronajala nemovitou věc již technicky zhodnocenou, a proto jí nebylo možné jako technické zhodnocení vypořádat. Ani nájemní smlouvy, které byly žalobcem přeloženy v rámci odvolacího řízení, kterými údajně prokazoval, že nájemní vztah trval již o 1. 7. 2009, nebylo možno osvědčit jako důkaz prokazující existenci nájemního vztahu mezi žalobcem a společností PAS PLUS a oprávněnost nárokovaného odpočtu ze zdanitelného plnění deklarovaného na daňovém dokladu č. 170415. Žalobce tedy neunesl důkazní břemeno, na základě těchto smluv nebylo toto prokázáno.
41. Zcela nedůvodná je námitka žalobce ohledně hodnocení svědecké výpovědi Ing. arch. L. J., který zajišťoval projektovou dokumentaci a stavební dozor. Svědek ve svědecké výpovědi uvedl, že neví, která faktura se vztahuje ke které nemovité věci a ani nebyl schopen uvést, jak probíhalo předávání provedených prací zadavateli a kdo je ze strany zadavatele přebíral. Správně bylo proto ze správce daně uzavřeno, že na základě svědecké výpovědi Ing. arch. J. nebylo prokázán rozsah technického zhodnocení. Žalobci nelze přisvědčit, že správce daně kladl na svědka přehnané požadavky, jestliže se jej dotazoval na skutečnosti relevantní pro posouzení nároku žalobce na odpočet daně. Jestliže svědek nebyl schopen na otázky odpovědět, neboť si nepamatoval k jakým konkrétním objektům se faktury vztahovaly, nelze toto hodnotit za úměrný požadavek ze strany správce daně.
42. Nepravdivé je tvrzení žalobce, že projektová dokumentace byla žalobcem při místním šetření úředním osobám správce daně předložena a tyto si pořídily pouze kopie několika listů, neboť jak vyplývá z protokolu o místním šetření ze dne 19. 12. 2016, žalobce předložil pouze několik listů studie areálu JKP AGRO Markvarec, které zpracovala společnost Ateliér DOLMEN v září 2009, když z těchto dílčích listinných důkazů nebylo

možno zjistit, pro jaký subjekt byla tato studie vyhotovena. Proto nemohly být tyto listinné důkazy osvědčeny jako důkaz prokazující provedení technického zhodnocení. Soud poukazuje na to, že nic nebránilo žalobci, aby dodatečně tuto úplnou projektovou dokumentaci předložil, proto argumentace ohledně rozsahu projektové dokumentace je zcela účelová, neboť žalobce mohl tuto projektovou dokumentaci předložit. Na základě výpovědi svědka, který projektování potvrdil, nelze uznat oprávněnost nároku žalobce.

43. Z listinných důkazů získaných od Státního zemědělského intervenčního fondu a Městského úřadu Dačice bylo pak správcem daně zjištěno, že rekonstrukci seníku prováděla společnost REKON INSTA spol. s r. o., a to v době od 20. 11. 2010 do 30. 6. 2011 na základě smlouvy o dílo ze dne 31. 1. 2010 za cenu bez DPH ve výši 6 120 089 Kč, kdy odběratelem byl Ing. K. P., který v žádosti o dotaci uvedl, že realizace objektu bude probíhat od 1. 7. 2010 do 30. 6. 2012.
44. Hodnotu technického zhodnocení měla rovněž tvořit faktura vystavená M. V. pro společnost PAS PLUS ze dne 17. 12. 2010. Zdanitelné plnění bylo tedy uskutečněno ze strany M. V. dne 17. 12. 2010, ovšem v té době již prováděla stavební práce na seníku společnost REKON INSTA spol. s r. o. pro Ing. P., proto je správný závěr žalovaného, že nemohl na stejné stavbě provádět stavební práce M. V. pro společnost PAS PLUS. Proto nemohl tento důkaz prokázat provedení technického zhodnocení společnosti PAS PLUS v deklarovaném rozsahu. Skutečnosti, že M. V. prováděl bourací práce a přípravu pro vlastní založení stavby a firma REKON INSTA provedla vlastní založení stavby a vlastní výstavbu, z uvedených listinných důkazů prokázáno není. Tyto skutečnosti byly v napadeném rozhodnutí řádně odůvodněny v bodech 46 a 47 napadeného rozhodnutí, proto je zcela nedůvodná námitka žalobce, že v tomto bodě je rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť jak vyplývá z bodů 46 a 47 napadeného rozhodnutí žalovaný řádně vysvětlil, v čem spatřuje rozpor a konkrétně uvedl, proč nelze daňový doklad vystavený M. V. považovat za důkazní prostředek prokazující provedení technického zhodnocení. Proto soud v tomto směru zcela odkazuje na napadené rozhodnutí, body 46 a 47.
45. Dále bylo správcem daně z listin zajištěných u Městského úřadu Dačice zjištěno, že stavbu dílen prováděla společnost STAVING Studená spol. s r. o., přičemž v žádosti o dotaci Ing. P. uvedl, že realizace projektu bude probíhat v období od 1. 7. 2010 do 30. 6. 2012 ovšem dle účetní sestavy měly hodnotu technického zhodnocení tvořit faktury č. 03/2011 a č. 04/2011 vystavené P. M. za vyklizení a přípravné práce a demolice dílen Markvarec, které byly provedeny v únoru a březnu 2011. Rovněž provedení těchto stavebních prací dle uvedených faktur se správně dle žalovaného jeví jako nelogické, neboť společnost STAVING Studená spol. s r. o. zastřešovala jako generální dodavatel celou akci, proto je nevěrohodné, aby tyto dílčí práce byly prováděny P. M.. Správně proto nebyly osvědčeny doklady přijaté od P. M. jako důkazy prokazující provedení technického zhodnocení společností PAS PLUS, což bylo řádně zdůvodněno v bodech 46 a 47 napadeného rozhodnutí.
46. V souvislosti s tím poukazuje soud na povinnost žalobce prokazovat vše, co sám tvrdil, jak bylo již opakovaně judikováno v rozsudcích Nejvyššího správního soudu, když je poukazováno i na to, že není povinností správce daně nahrazovat povinnost žalobce, tvrdit a prokazovat rozhodné skutečnosti. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je patrné, na základě jakých skutečností správce daně dospěl k závěru, proč nemohlo k uskutečnění

zdanitelného plnění vůbec dojít. Tedy že žalobce neprokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně dle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

47. K námitce žalobce ohledně pořízení pražců od společnosti IMPREGNACE Soběslav soud uvádí, že dle protokolu o místním šetření ze dne 19. 12. 2016 v areálu Markvarec bylo správcem daně zjištěno, že pražce v areálu umístěny nejsou. Společnost PAS PLUS uvedla, že pražce byly použity ve skladu na parcele č. 82/1 jako podlaha, ovšem jak bylo zjištěno, tento sklad je již zbořen. Žalovaný pak následně dospěl k závěru, že pokud by byly pražce pořizovány na podlahu, byly by stejného profilu a měly by jednu velikost, respektive omezený počet velikostí. Proto pak neodsvědčil tyto doklady za nákup pražců jako důkaz provedení technického zhodnocení společností PAS PLUS. V daném případě je však dle soudu rozhodné, že žalobce neprokázal, že by předmětné pražce byly použity v areálu Markvarec, žádný takový důkaz nepředložil a na základě jím dodané faktury toto osvědčit nelze. Žalobce ani nenavrl svědky, kteří by mohli tuto skutečnost dosvědčit. V napadeném rozhodnutí zejména v bodech 50, 51, a 68 byla tato námitka řádně vypořádána, a proto rozhodnutí přezkoumatelné.
48. Rovněž je nedůvodná námitka žalobce, že ostatní dodavatelé, a to R. N., J. K., M. V. i korporace KANADSKÉ SRUBY potvrdili faktické provedení prací v areálu Markvarec, ovšem s ohledem na neprokázanou existenci nájemního vztahu nelze na základě těchto důkazních prostředků učinit závěr, že obchodní společnost PAS PLUS provedla technické zhodnocení v rozsahu, který je žalobcem tvrzen.
49. Zcela nedůvodně je žalobcem odkazováno na faktury za dodané práce včetně tabulky, které údajně přesně odpovídaly sestavě pohybu na účtu 04203, tedy že prokázal své tvrzení sestavou faktur po odečtu záloh s tím, že sestava přesně odpovídá plnění fakturované korporaci PAS Natura žalobci. Nelze souhlasit se žalobcem, že z uvedených listinných důkazů je patrné, že společnost PAS PLUS v období měsíců červenec 2009 až květen 2011 záúčtovala na účet nedokončeného dlouhodobého majetku náklady v celkové hodnotě 4 247 347,97 Kč, jestliže jak správce daně zjistil, že úhrnná hodnota předložených dokladů od dodavatelů od společnosti PAS PLUS dosáhla základu daně ve výši 4 885 026 Kč, proto rozdíl dosahuje částky 637 382 Kč. Podle žalobce vznikl chybným účtováním, ovšem toto tvrzení žalobce nijak nedoložil, proto byl v bodě 61 rozhodnutí správně ze strany žalovaného učiněn závěr, že daňové doklady předložené v rámci odvolání s daňovým dokladem č. 170415 nesouvisí. Tomu nasvědčuje i úhrnná hodnota předložených dokladů, která dosahuje základu daně ve výši 4 885 026 Kč, rozdíl mezi částkou, kterou obchodní korporace PAS PLUS skutečně uhradila a hodnotou deklarovanou na daňovém dokladu činí 637 382 Kč.
50. Žalobce nesouhlasí se žalovaným, že nárok na odpočet daně by žalobci nemohl být přiznán s ohledem na to, že byl uplatněn po uplynutí 3 let, tedy v rozporu s § 73 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Soud tuto námitku nepovažuje za důvodnou, neboť dle uvedeného ustanovení nelze nárok na odpočet daně přiznat po uplynutí 3 let. Lhůta pro uplatnění nároku na odpočet daně počíná běžet prvním dnem měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet daně vznikl. Jak bylo zjištěno z daňových dokladů zdanitelná plnění byla uskutečněna v období od 2. 7. 2009 do 27. 5. 2011, proto správně žalovaný učinil závěr, že žalobce byl oprávněn uplatnit si nárok na odpočet daně postupně, tedy období pro uplatnění by skončilo mezi 1. 10. 2012 do 1. 7. 2014 (to je 3 roky od prvního dne měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém vznikl nárok na odpočet daně z nejpozději uskutečnitelného plnění). Na daňovém dokladu č. 170415 je jako

datum uskutečnění zdanitelného plnění uveden 20. 4. 2015, kdy nárok na odpočet daně nemohl být uplatněn, proto i s odkazem na § 73 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty nemohl být nárok žalobce na odpočet daně přiznán.

51. V souvislosti s tím soud uvádí, že tvrzení žalobce, že mělo jít o přefakturaci, nebylo prokázáno, jak bylo zdůvodněno v předchozí pasáži rozsudku. Tvrzení žalobce, že dne 20. 4. 2015 došlo k přeúčtování nákladů na žalobce a tento den byl i dnem uskutečnění zdanitelného plnění, je v rozporu s obsahem faktury č. 170415, dle které bylo fakturováno za prodej technického zhodnocení areál Markvarec, což je v rozporu s tvrzením žalobce ohledně přeúčtování nákladů hrazených společností PAS PLUS.
52. Nedůvodně je rovněž namítáno žalobcem, že byla porušena zásada legitimního očekávání, kdy došlo k porušení § 8 odst. 2 daňového řádu, neboť ve skutkově totožném případě bylo postupováno rozdílně, neboť u dodavatele PAS Natura proběhla kontrola na všech daních za období roku 2010 a 2011 v plném rozsahu a u této společnosti PAS PLUS nebyl nárok na odpočet daně na vstupu vyloučen. Uvedená námitka nebyla žalobcem v odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí vznesena, proto se žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedenou výhradou nemohl zabývat.
53. Zásada legitimního očekávání je založena na dlouhodobé rozhodovací praxi, kdy legitimní očekávání se musí týkat pouze legálního postupu správního orgánu, proto nelze tuto zásadu vztahovat na situaci, kdy žalobce má za to, že mu nemůže být doměřena daň s ohledem na výsledek daňového řízení u jiné společnosti.
54. V souvislosti s tím, je nutno rovněž poukázat na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009 č. j. 6 Ads 88/2006-132, dle něhož *správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (případně i nečinnost) orgánu veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů*. Takovou praxí je pak správní orgán vázán. Jen taková správní praxe je doplněním psaného práva a je způsobilá modifikovat pravidla obsažená v právní normě. Z toho je zřejmo, že nedůvodně je žalobcem odkazováno na porušení uvedené zásady v případě, že údajně místně příslušný správce daně společnosti PAS PLUS nevyloučil nárok na odpočet daně z pořízení technického zhodnocení, kdy jde zcela o jiný případ, který má individuální charakter. Skutečnost, že by správce daně postupoval v rámci daňové kontroly u jiné společnosti jinak, nelze pokládat za ustálenou jednotnou a dlouhodobou správní praxi ve smyslu uvedené judikatury.
55. Zcela nesprávně je rovněž odkazováno žalobcem na rozsudek NSS č. j. 2 Afs 24/2007-19, dle něhož správce daně nemůže ignorovat výsledky souvisejícího daňového řízení, pokud jsou mu jejich souvislosti daňovým subjektem předestřeny, jestliže žalobce tvrdí, že u společnosti PAS PLUS nebyl nárok na odpočet daně na vstupu vyloučen, nijak nedoložil a nepředestřel, přičemž tuto námitku ani v rámci daňového řízení nevzněsl. Soud proto má za to, že daňová kontrola s případem žalobce nesouvisí.
56. Rovněž nedůvodná je námitka žalobce ohledně porušení neutrality daně, jestliže žalobcem nebylo prokázáno, že byl oprávněn k odpočtu daně na vstupu u zdanitelného plnění přijatého od společnosti PAS PLUS za nákup technického zhodnocení, jestliže neprokázal, hmotněprávní podmínky na odpočet daně, proto pak nelze ani hovořit o narušení principu neutrality DPH.

57. Princip neutrality DPH se projevuje tak, že plátcí daně v řetězci ekonomických transakcí mezi prvotním výrobcem a konečným zákazníkem (neplátcem), odvádějí DPH pouze z rozdílu (přidané hodnoty) mezi cenou, se kterou zboží či služby (vstupy pro svou ekonomickou činnost) nakoupili a cenou, za kterou je dále zpeněžili. Tato zásada však nemohla být porušena, jestliže nebyly prokázány hmotně právní podmínky nároku na odpočet daně.
58. Nedůvodně je i žalobcem odkazováno na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017 č. j. 4 Afs 58/2017 – 77 ohledně podvodů na DPH, neboť v daném případě nebylo správcem daně zkoumáno, zda došlo k podvodu na DPH a zda měl žalobce vědomost o účasti na podvodných transakcích.
59. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
60. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením před soudem vznikly nezbytné náklady, důvodně vynaložené nad rámec běžné úřední činnosti. Proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.
61. Soud rozhodl rozsudkem bez jednání dle § 51 s.ř.s., neboť účastníci projevíli s takovým procesním postupem souhlas.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává 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). Případně-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.

České Budějovice 18. září 2019

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

Mgr. Helena Nutilová v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.