



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci žalobce: **F. K.**, bytem Ž. 393, Ž., zastoupený JUDr. Janem Vobrem, advokátem, se sídlem náměstí Tomáše Bati 417/12, Sezimovo Ústí, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8.6.2015, č.j. 17922/15/5300-21443-701328,

**t a k t o :**

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

**O d ů v o d n ě n í :**

Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8.6.2015, č.j. 17922/15/5300-21443-701328, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále je „správce daně“) ze dne 25.6.2014, č.j. 1237852/14/2910-24801-301170, kterým byla žalobci za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2010 doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 113 543 Kč a současně uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 22 708 Kč.

I. Shrnutí žalobní argumentace

Žalobce namítá, že v případě prokazování oprávněnosti výdaje dle daňového dokladu č. 21000029 přešlo důkazní břemeno na základě předložených důkazů (svědeckých výpovědí M. P., R. L., P. S. a Z. K.) na správce daně.

Žalobce dále namítá, že v rámci místního šetření správce daně jednoznačně neprokázal, že by přijatá plnění dle rozpisu uvedeného v položkovém rozpočtu č. 90910101, který je nedílnou součástí daňového dokladu č. 21000029, vystaveného společností Průmyslové a Zemědělské Stavby s.r.o., nebyla provedena na uvedených místech s datem uskutečnění zdanitelného plnění 21.12.2010. Správce daně sám připouští, že práce na objektech byly provedeny. Žalobce mu na místě oprav vysvětlil, jak dílo na základě těchto prací vzniklo. Totéž bylo doloženo výpověďmi svědků. Závěry žalovaného pak má žalobce za krátké, vyjadřující odmítavý a nepodložený subjektivní názor. Žalobce konkrétně poukazuje např. na to, že bylo prokázáno, že v objektu byla vybourána stará podlaha a položena nová.

Žalobce namítá, že svědky nijak neinstruoval, přičemž s odstupem času si svědci nemohli, stejně jako žalobce, pamatovat každý detail. Svědci podle žalobce blíže specifikovali provedené práce v předložených položkových rozpočtech a na dotazy správce daně ke konkrétním položkám jasně odpověděli. Jestliže je svědkům a žalobci vytýkáno, že se ani v průběhu odvolacího řízení nevyjádřili k některým položkám rozpočtu náležitě k daňovému dokladu č. 21000029 a neodstranili pochybnosti správce daně, je tomu tak podle žalobce proto, že se správce daně na všechny položky netázal. Důkazní břemeno již přitom bylo otočeno, správce daně se tedy měl dotazovat na všechny položky rozpočtu.

Pokud jde o věrohodnost žalobcem předložených dokladů, žalovaný ji zpochybnil toliko tím, že žalobce doklady předkládal postupně a měnil svá vyjádření k nim. Nicméně pokud si žalobce ihned nevzpomněl na všechny podrobnosti a tím uváděl věcně nepřesné a časově nesouvisející údaje, je to dle žalobce pro časový odstup pochopitelné. Žalobce navrhuje jako důkaz opětovný výslech svědků, jejichž výpovědi správce daně nesprávně odmítl jako důkaz. Podle žalobce správce daně i v rámci odvolacího řízení nesprávně vyhodnotil důkazní prostředky a neunesl své důkazní břemeno.

S ohledem na výše uvedené žalobce navrhuje, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

## II. Shrnutí vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření předně odkazuje na obsah napadeného rozhodnutí a argumenty v něm uvedené, na nichž setrvává, a se žalobními námitkami nesouhlasí.

Žalovaný navrhuje, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl, a na svém procesním stanovisku setrval během celého řízení před soudem.

## III. Posouzení věci

Žaloba byla podána včas (§ 72 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, dále jen „s.ř.s.“, osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

Soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného a dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná.

Pokud žalobce požadoval, aby soud při rozhodování o žalobě vycházel i z jeho argumentace obsažené ve vyjádření žalobce k výsledkům kontrolního zjištění ze dne 7.3.2014, v odvolání a ve vyjádření ke zhodnocení zjištěných skutečností v rámci odvolacího řízení, tak takto učiněný odkaz na části správního spisu neobsahující odkaz na konkrétní argumentaci, z níž by plynulo, proč považuje žalobce napadené rozhodnutí za nezákonné, nelze považovat za řádně uplatněný žalobní bod, tedy konkretizovaný důvod vztahující se ke konkrétnímu namítanému porušení zákona.

Na argumentaci žalobce v průběhu daňového řízení reagoval správce daně ve zprávě o daňové kontrole a žalovaný v napadeném rozhodnutí, přičemž žalobce tyto závěry zpochybňuje mimo jiné jako krátké, subjektivní a nepodložené a se závěry správce daně nesouhlasí. S ohledem na dispoziční zásadu míra precizace žalobních bodů do značné míry předurčuje, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu správní soud přistoupí a posoudí ho. Není namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20.12.2005, č.j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/1996 Sb. NSS, či rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24.8.2010, č.j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS).

V daném případě byly předmětem kontroly výdaje žalobce za plnění spočívající v provedení stavebních prací v průmyslovém areálu Žižkova 577 v obci Žirovnice ve zdaňovacích obdobích roku 2010 a 2011 (pokud jde o daň z příjmu ve vztahu k předmětným stavebním pracím, tou se již zdejší soud zabýval v rozsudcích ze dne 1.3.2018, č.j. 62 Af 28/2016-57 a č.j. 62 Af 29/2016-56). Nyní přezkoumávané rozhodnutí žalovaného se vztahuje k uplatněnému nároku na odpočet DPH ve vztahu k plnění od dodavatele Průmyslové a Zemědělské Stavby s.r.o. deklarovanému jako oprava kanalizace, omítek a podlah v průmyslovém areálu dle položkového rozpočtu k daňovému dokladu č. 21000029 za cenu 567 717 Kč.

Podstatou věci je, zda žalobce prokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, konkrétně zda prokázal své tvrzení, že zdanitelná plnění přijal v rozsahu a způsobem odpovídajícím předloženému dokladu (§ 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, dále jen „ZDPH“, ve spojení s § 92 odst. 3, 4 a 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, dále jen „daňový řád“).

Pro přiznání odpočtu na DPH přitom musí být kumulativně splněny mj. dvě základní podmínky, a sice 1) prokázání přijetí zdanitelného plnění (tj. že zboží bylo fakticky dodáno či služby poskytnuty) a 2) že tato přijatá zdanitelná plnění byla použita pro uskutečnění ekonomické činnosti.

Princip DPH je postaven na nepřímém odvodu této daně ve prospěch státního rozpočtu prostřednictvím plátce daně. Tato daň je součástí ceny za jím nabízené a uskutečněné zdanitelné plnění. ZDPH však za určitých podmínek dává možnost plátcí daně tuto daň ze státního rozpočtu, do něj odvedenou jinými plátcí, získat zpět, a to formou odpočtu daně. Odpočet DPH je veřejnoprávním nárokem, jehož uplatnění je možné pouze za zákonem stanovených podmínek. Plátce, který uplatňuje odpočet DPH, musí oprávněnost nároku, deklarovaného v daňovém přiznání, správci daně prokázat. „...nárok na odpočet daně z přidané hodnoty vzniká tehdy, pokud plátce použije přijaté zdanitelné plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti za splnění dalších zákonem

*vymezených podmínek (§ 72 a následující zákona o dani z přidané hodnoty). Daňový doklad proto per se není poukázkou na vznik nároku na odpočet daně: aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, musí věrně zobrazovat právě faktickou stránku věci - tj. přijetí zdanitelného plnění. Neodpovídají-li některé nebo dokonce všechny údaje uvedené na daňovém dokladu skutečnosti, nelze mechanismus předvídaný v § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty využít. Jinými slovy obecně sice samotné předložení formálně bezvadného daňového dokladu postačuje k prokázání vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, avšak vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, ztrácí daňový doklad svoji důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem...*" (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.3.2010, č.j. 1 Afs 10/2010-71).

Zároveň platí, že správce daně důkazy předložené daňovým subjektem hodnotí podle své úvahy, každý důkaz posuzuje jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přihlíží dále ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Správci daně zároveň žádná pravidla nestanoví důkazní sílu jednotlivých důkazních prostředků, přičemž závěry dokazování musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky a úvaha správce daně musí být přezkoumatelným způsobem vyjádřena.

Žalovaný a správce daně dospěli k závěru, že v daném případě bylo prokázáno pouze to, že v areálu žalobce probíhaly průběžně v delším časovém období stavební práce, jejichž dodavatelem byla společnost Průmyslové a Zemědělské Stavby s.r.o., přičemž žalobce neprokázal, že konkrétně stavební práce fakturované společností Průmyslové a Zemědělské Stavby s.r.o. dokladem č. 21000029 byly skutečně realizovány tak, jak bylo v dokladu a připojeném položkovém rozpočtu uvedeno, a to jak co do rozsahu, tak časového sledu.

Výše uvedený závěr správce daně a žalovaného je podle zdejšího soudu správný, neboť odpovídá skutkovým zjištěním obsaženým ve správním spisu a vyjádřením samotného žalobce, shrnutým ve zprávě o daňové kontrole č.j. 1222770/14/2910-05401-303506 ze dne 19.6.2014 a seznámení se zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolacího řízení č.j. 13247/15/5300-21443-701328 ze dne 28.4.2015.

Předmětem plnění dle daňového dokladu č. 21000029 s datem uskutečnění zdanitelného plnění 21.12.2010, jehož součástí je položkový rozpočet, byla oprava kanalizace, omítek a podlah v průmyslovém areálu Žižkova 577, Žirovnice.

Žalobce v rámci daňové kontroly k tomuto plnění uvedl, že se jednalo o stavební práce uvedené v předmětu plnění na dotčeném dokladu a že práce byly provedeny v prostorách budovy označené na situačním plánu písmenem „B“. Správce daně provedl prohlídku stavu budovy B a podle instrukcí žalobce pořídil fotografie opravovaných částí, které podle žalobce měly být předmětem plnění dle daňového dokladu.

Správce daně s ohledem na rozdíl při porovnání stavebních prací uvedených v rozpočtu, který je přílohou předmětného daňového dokladu, a zřejmých dalších úprav zhlédnutých v areálu seznámil žalobce s pochybnostmi o souladu vykázaných a

provedených prací (protokol o ústním jednání ze dne 24.4.2013, č.j. 770668/13/2910-05401-304651). K tomu žalobce uvedl, že kromě oprav podlahy došlo k odhlučnění stěny vedoucí k rodinným domům na parc. č. x a x; odhlučnění bylo provedeno tak, že byla vybourána okna a u některých otvorů po oknech došlo k zazdění, k přezdění stěny zevnitř a použití vybouraných oken ke zdvojení oken stávajících. Pokud jde o zemní práce, podle žalobce se jednalo o zásyp staré nepoužívané žumpy a přeložení kanalizačního potrubí a došlo také k přizdění u pilířů oken. Podle žalobce nebyly zmíněné stavební práce předmětem stavebního řízení, přičemž žalobce dále uvedl, že v rámci stavebních úprav „se kolaudovalo“ v budově A i v budově B. Žalobce dále k dotazu správce daně uvedl, že nemůže správci daně doložit stav budovy před a po úpravách provedených na základě předmětného daňového dokladu.

Správce daně dne 15.5.2013 (protokol č.j. 778217/13/2910-05401-304651) zopakoval žalobci své pochybnosti a předložil fotokopie výřezů nákrešů budov A a B z projektu získaného na stavebním úřadu v Žirovnici. Správce daně vyzval žalobce k popsání stavebních prací dle předmětného daňového dokladu. Žalobce na situačním snímku označil podlahy dvou místností v budově B, kde byla podlaha nově vybudována, uvedl také, že u místnosti označené jako manipulační prostor byl zvětšen dveřní otvor z chodby a v místnosti nazvané sklad kovodílů byla odstraněna dřevěná příčka. Ze zemních prací uvedených v rozpočtu došlo k propojení kanalizací, bylo provedeno tzv. rovné propojení kanalizace oproti původní, která byla zhotovena včetně sifonů do písmene „U“. Dále žalobce uvedl, že po dodavateli stavebních prací požadoval provést práce za přibližně 500 000 Kč, konkrétně nové podlahy v budově B označené na plánu, zasypání jímky na dvoře, úpravu vnitřní a venkovní kanalizace, vybudování nové protihlukové stěny v budově B směrem k rodinným domům. Žalobce uvedl, že položkový rozpočet nikdy nezkoumal a ani nekontroloval. Žalobce opět uvedl, že stav před staveními pracemi nemá zdokumentován a nemůže jej prokázat.

Správce daně provedl místní šetření na Městském úřadu v Žirovnici, odboru výstavby (úřední záznam ze dne 10.5.2013, č.j. 982036/13/2910-05401-3506), a zjistil, že pro stavební úpravy budovy A i B („areál Krás!“) bylo dne 28.11.2001 vydáno stavební povolení č.j. Výst.68/2001/2486/StPO. Rozhodnutím ze dne 21.5.2007, č.j. Výst 13/802/2007-3/Rozh, byla povolena změna stavby před jejím dokončením k žádosti žalobce, v níž uvedl, že část povolených staveb nebude realizována. Dne 13.2.2012 bylo vydáno kolaudační rozhodnutí č.j. Výst 7/138/2012-5 Rozh.

Ani na základě šetření na stavebním úřadu se správci daně nepodařilo zjistit, jaké konkrétní stavební úpravy a kdy byly ve skutečnosti provedeny, které se týkaly předmětu stavebního řízení a které byly provedeny nad jeho rámec, neboť stavební řízení trvalo přibližně 11 let, přičemž s ohledem na změnu předmětu stavebního povolení nebylo možné zjistit přesný rozsah realizovaných prací.

Dne 29.5.2013 (protokol č.j. 980623/13/2910-05401-304651) správce daně seznámil žalobce s pochybnostmi ohledně správnosti zaúčtování nákladů za stavební práce a opravy a vyzval žalobce k vysvětlení rozporů mezi zjištěnými skutečnostmi a zaúčtováním do daňových nákladů a dále žalobce vyzval k vyjádření a případnému předložení nových důkazů.

Žalobce správci daně sdělil, že v případě kanalizace se zřejmě jedná o opravu a u stavebních prací spojených s odhlučněním stěny se zřejmě jedná o zhodnocení rampy, přestože se domnívá, že to pro něj žádné technické zhodnocení není. Žalobce dále sdělil, že stanovisko ohledně kanalizace je neměnné, že zásyp staré žumpy nelze považovat za technické zhodnocení a že přeložení kanalizačního potrubí bylo nutné pro zajištění funkčnosti hal (protokol č.j. 985044/13/2910-05401-303506 ze dne 3.7.2013).

Dne 25.7.2013 předložil žalobce správci daně rozpis položek k rozpočtu zpracovaný dodavatelem prací ze dne 17.7.2013, z něhož má podle žalobce vyplývat hodnota prací a dodávek.

Jak uvedl správce daně, z celkového rozpočtu ve výši 567 717 Kč tu byla vymezena částka 45 800 Kč jako technické zhodnocení; dle správce daně žalobce v tomto rozpisu bez odůvodnění vybral některé položky jako hodnotu technického zhodnocení. Podle správce daně rozpočet z převážné části obsahuje stavební práce a materiály, které nekorespondují s tvrzeními žalobce - kupříkladu hloubení rýh, trativody z drenážních trubek DN 10, beton základových pasů, bednění kotev otvorů pasů, výztuž základových patek, výztuž základových pasů, příplatek za zálivku dutin tvárnic, hydroizolace Fatrafol, nopová folie Junop, geotextilie Filtek, polystyren Perimetr, kanalizační potrubí, vedení uzemňovací v zemi. Dle správce daně se jedná o práce vhodné spíše k výstavbě základové desky pod stavbou. Dále správce daně upozornil, že v rozpočtu je uvedena pokládka bílé dlažby GAAF8023, včetně penetrace, spárování a rohové vanové lišty, nicméně správci daně nebyla v budově ukázána bílá dlažba ani vana. Rovněž nemůže být předmětem daňového dokladu vybudování protihlukové stěny, jak popsal žalobce do protokolu č.j. 770066/13/2910-05401-304651, neboť jenom laickým pohledem na stěnu, kde jsou zazděná okna, je dle správce daně evidentní, že muselo být spotřebováno více než přibližně 3 m<sup>2</sup> zdiva Ytong a přibližně 1.5 m<sup>3</sup> zdiva cihelného uvedeného v dodatečně předloženém rozpočtu.

Správce daně dále odkázal na obsah čl. IV. smlouvy o pronájmu nebytových prostor uzavřené žalobcem dne 24.6.1996 s nájemcem Krásl spol. s r.o., z něhož plyne, že opravy, úpravy a údržba nebytových prostor a ostatní poplatky spojené s užíváním nebytových prostor si bude nájemce zajišťovat a platit samostatně. Dále podle článku V. smlouvy je nájemce oprávněn v pronajatých prostorách provádět úpravy stavebního charakteru podléhající stavebnímu řízení či ohlašovací povinnosti podle stavebního zákona, a to po předchozím souhlasu pronajímatele, a v případě technického zhodnocení je nájemce oprávněn toto zhodnocení odepisovat. Podle předložených dokladů k daňové kontrole žalobce některé stavební úpravy a opravy hradil sám.

V návaznosti na to správce daně zjistil, že Krásl spol. s r.o. v roce 2010 a 2011 v pronajatých prostorách neprováděla žádné investiční akce, v roce 2010 neprováděla ani žádné opravy a v roce 2011 jí byly fakturovány zednické práce v celkové výši 242 452 Kč. Z předložených dokladů pak není zřejmé, o jaké zednické práce se jednalo ani kde byly provedeny.

Správce daně vyslechl dne 27.7.2013 zaměstnance žalobce R. L. R. L. uvedl, že si pamatuje, že v letech 2010 až 2012 byly v areálu žalobce prováděny stavební úpravy. Jednalo se o opravu podlah v jídelně - dílně č. 2. Svědek popsal průběh oprav, přičemž správce daně dospěl k závěru, že svědek popsal výměnu podlahy v budově C, která

proběhla až v roce 2011, a jiné stavební úpravy si nepamatoval. Správce daně proto dospěl k závěru, že tato svědecká výpověď neprokázala tvrzení žalobce.

Správce daně dále dne 16.4.2016 vyslechl M. P., jednatele Průmyslové a Zemědělské Stavby s.r.o. M. P. nevysvětlil, proč došlo k úpravě položek rozpočtu v podobě vydělení technického zhodnocení ve výši 45 800 Kč; uvedl, že předpokládal, že se jednalo o opravu kanalizace na dvoře a opravy budov A a B. Svědek dále uvedl, že v letech 2010 až 2012 se prováděla kanalizace na dvoře z budovy A, opravovaly se podlahy v budově B směrem k výtahu v krajní části budovy. V průběhu let 2010 až 2014 se vykonávaly drobné stavební práce, opravovalo se 80% budovy C od podlahy, přes okna, bez zásahu do nosných konstrukcí, bez změny dispozic. V roce 2012 byla prováděna oprava celého dvora předlážděním až ke stávajícím panelům, které se nacházejí na druhém dvoře u garáží. Svědek uvedl, že práce jsou prováděny kontinuálně asi od roku 2006 nebo 2008, nevzpomněl si, komu byly práce fakturovány (uvedl, že F. K. nebo Krásl spol. s r.o.), nevzpomněl si jakým dokladem a komu byly vyúčtovány.

Svědka M. P. dále nevysvětlil, proč a za jakým účelem upravil položkový rozpočet, který žalobce předložil v průběhu daňové kontroly dne 25.7.2013; správce daně ve zprávě o daňové kontrole upozornil, že posléze v návaznosti na protokol o kontrolním zjištění č.j. 189285/14/2910-05401-304651 (zde správce daně uvedl, že předmětem daňového dokladu nemohlo být vybudování protihlukové stěny, protože pouhým pohledem na vybudovanou odhlučněnou stěnu muselo být použito daleko více zdícího materiálu, než obsahuje původní i opravený položkový rozpočet) žalobce svá tvrzení revidoval tak, že protihluková stěna nebyla vybudována v roce 2010 a vyúčtována daňovým dokladem č. 21100012 a nestála původně tvrzených 45 800 Kč, nýbrž 104 561 Kč. Dle správce daně dále žalobce do protokolu č. 778217/13/2910-05401-304651 označil jiné místnosti budovy B, ve kterých měla být provedena oprava podlahy, než jaké označil svědek ve své svědecké výpovědi. Vyúčtovaných 367 hodin práce za zazdívku oken, přebourávání překladů a začištění omítek neodpovídá popsanému provedení prací, když z fotodokumentace je vidět, že k žádnému přebourávání překladů nedošlo; pokud by položku zazdívka oken žalobce odečetl z dokladu č. 21100012, který původně přiřadil ke stavebním úpravám budovy C, kde došlo k dozdění přibližně poloviny okenních otvorů, pak by v roce 2011 tyto práce v položkovém rozpočtu chyběly. Dále správce daně upozornil, že žalobce původně tvrdil (protokol č.j. 770668/13/2910-05401-304651), že zemní práce uvedené v rozpočtu souvisí se zásypem staré nepoužívané žumpy na dvoře, poté tvrdil, že zemní práce v položkovém rozpočtu pod položkou 3 odkopávky v objemu 30,07 m<sup>3</sup> je odbouráním 20 cm vrstvy betonu ve třech místnostech budovy B, a následně pak do protokolu č.j. 980623/13/2910-05401-304651, k jinému daňovému dokladu z roku 2011 (doklad č. 21100039 s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31.10.2011), ohledně terénních úprav v hodnotě 21 457,50 Kč uvedl, že se také jednalo o úpravy spojené se zásypem staré žumpy, z čehož by vyplynulo, že práce spojené se zásypem žumpy byly provedeny až v roce 2011.

Dále správce daně upozornil, že u společnosti RTS, a.s., která vytváří program při sestavování položkových rozpočtů, který při sestavování položkového rozpočtu využil i svědek M. P., v terminologii názvů zjistil, že „zemní práce odkopávky – nezapažené v hornině třídy 2“ jsou vykopávky (rozpojení horniny) nad úrovní vodorovného přemístění. Dle správce daně s ohledem na cenu za měrnou jednotku odkopávek (tedy 1 m<sup>3</sup> za 94,70

Kč) dle předmětného dokladu, při porovnání ceny u obdobné práce, kterou dodavatel účtoval při bourání podlahy v budově C (dle daňového dokladu č. 21100031 za bourání betonových podkladů v ceně 850 Kč za 1 m<sup>3</sup> a příplatek k bourání betonových mazanin v ceně 450 Kč za 1 m<sup>3</sup>), je zřejmé, že touto položkou nebylo prokázáno vybourání podlah v budově B. Dle správce daně pokud je v položkovém rozpočtu uvedeno zemní práce – odkopávky nezapažené v hornině třídy 2, jedná se o práce v zemi. Pokud nebyly podlahy vybourány a nebyl vybourán žádný materiál, nemohl být nahrazen novým, jak tvrdí žalobce, ani pod něj nemohla být aplikována izolace. Navíc dle správce daně žalobce do protokolu č. 778217/13/2910-05401-304651 označil jiné místnosti budovy B, ve kterých měla být provedena oprava podlahy, než označil svědek ve své svědecké výpovědi.

Dále správce daně uvedl, že žalobce k dílu 83 položkového rozpočtu ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění tvrdil, že šlo o opravu dvora zabetonováním odolným betonem proti zatížení, aby nedošlo k poškození kanalizace. Shodně svědek M. P. vypověděl (dne 16.4.2014, protokol č.j. 832542/17/2910-05401-304651), že díl 63 položkového rozpočtu je oprava nebo betonáž po opravě kanalizace dvora, a opravovanou plochu zakreslil do plánu růžovou barvou a označil jej III. Přeměřením označené plochy správce daně zjistil, že bylo opraveno přibližně 168 m<sup>2</sup> plochy; pokud došlo k zabetonování 168 m<sup>2</sup> dvora, kde předtím byl beton, muselo dojít k jeho odstranění, odvozu a případné likvidaci, což v rozpočtu není.

Pokud jde o žalobcem předložené fotografie, dle správce daně jde o letecké snímky, které neprokazují, kdy práce na dvoře objektu proběhly, protože datum, kdy byly pořízeny, je doplněno žalobcem, nemá žádnou důkazní sílu prokázat období, ve kterém došlo k opravám, navíc snímek označený rokem 2014 není prokazatelně z roku 2014, protože již v roce 2013, kdy správce daně pořizoval v průběhu daňové kontroly fotografie objektu (úřední záznam č.j. 773205/13/2910-05401-303506), byly na budově C směrem do dvora nainstalovány fotovoltaické kolektory.

Pokud žalobce ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění rozporoval v položkovém rozpočtu díl 771 – dlažba GAAD8023 20x10, správce daně uvedl, že prostřednictvím internetového vyhledavače tento kód produktu zadal a našel bílou dlažbu o rozměru 20x10 cm, a protože mu žalobcem nebyla při obhlídce objektu ukázána, uvedl tuto pochybnost v kontrolním zjištění. Pokud žalobce popírá, že se jedná o dlažbu bílé barvy a dokazuje to specifikací barev dle ČSN, správce daně upozornil, že svědek k položce č. 105, na které je v rozpočtu dlažba uvedena, sdělil, že barvu dlažby není schopen specifikovat, ale pamatuje si, že byla zadělána sokly, kdy chodby objektu jsou dlážděny z formátů 10x10 a tato dlažba je formátově k těmto účelům vhodná. Správce daně ke vzorníku barev uvedl, že kód produktu není barevným odstínem, navíc na místech, kde žalobce správci daně ukazoval opravy dlažeb vyúčtované sporným dokladem, žádné sokly nejsou, jak vyplývá z přílohy protokolu č.j. 444356/13/2910-05401-304651. Pokud se svědek vyjádřil k položce rozpočtu díl 767 tak, že se jednalo o opravu zábradlí, které bylo „vyrváno“ z konstrukce před budovou B, správce daně uvedl, že dle fotografie, která je přílohou úředního záznamu č.j. 773205/13/2910-05401-303506, je před budovou B jedno zábradlí, které určitě neváží 572 kg. Výslech svědka dle správce daně neprokázal žalobcem nově ve vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění tvrzené skutečnosti, přičemž svědecká výpověď

věrohodně neprokázala, jaké stavební úpravy byly fakticky předmětem daňového dokladu č. 21000029.

Na základě výše shrnutých zjištění prvostupňový správce daně uzavřel, že žalobce neunesl svoje důkazní břemeno, když neprokázal, že výdaje dle daňového dokladu č. 21000029 byly vynaloženy na opravy v budově B.

V odvolacím řízení byli vyslechnuti P. S., subdodavatel zhotovitele, a Z. K., zaměstnanec Krásl spol. s r.o. Dále bylo v odvolacím řízení provedeno místní šetření na místě realizace stavebních prací ve vazbě na daňový doklad č. 21000029 k prověření tvrzení žalobce a M. P.

Z takto doplněného dokazování vyplynulo, že Z. K. na otázku, jaké byly prováděny v letech 2010 až 2013 v objektu na adrese Žižkova 577 stavební práce, uvedl, že v budově C v dílně č. 2 byly prováděny nové podlahy, přičemž nevěděl přesné časové období. Dále uvedl, že stavební úpravy prováděla „firma Pevný“, ale nevěděl, komu bylo fakturováno. Podle svědka se v roce 2010 až 2011 opravovaly podlahy ve třech místnostech kolem výtahu, podlahy podle výškových dispozic po opravě zůstaly stejné. K dotazu žalobce svědek Z. K. uvedl, že staré kari sítě se vybouraly se starým betonem a vyměnily se. Uvedl, že stroje se musely vystěhovat a poté se po opravě podlahy nastěhovaly zpět, speciální základy pro stroje se nedělaly. Dále uvedl, že se vyměnily zářivky, počet a umístění zůstaly stejné a světelná pohoda se nezměnila, k výměně světél došlo v době opravy podlah a oken.

Pokud jde o svědka P. S., ten uvedl, že prováděl v letech 2009 až 2015 opravy po celém areálu. Jednalo se o opravy podlah, zdí, kanalizací a zpevněných ploch, práce prováděl osobně či s kolegy. Materiál nedodával a práce fakturoval „firmě pana P.“, nevzpomněl si, za jakou cenu a ve kterém časovém období. K předloženému rozpočtu uvedl, že jej nikdy neviděl a že z položek v něm uvedených prováděl zřejmě zemní práce ve dvoře areálu, na místě kopal i krumpáčem, probíhal zde přesun hmot, cihel, bouraná suť byla nakládána na vozidlo „firmy Pevný PZS“, prováděly se tepelné izolace a kanalizace, podlahy, betony, žlaby a osazení. Svědek nevěděl, na jakém konkrétním místě práce v areálu probíhaly. Na dotaz žalobce odpověděl, že v letech 2010 až 2011 byly prováděny opravy podlah a zřejmě také opravy atik na fasádách a budovách, v hale v budově C se prováděly opravy rozbité podlahy, byl vyměněn beton, odstraněny výztuže a armatura a stroje se po opravách přesunuly na původní místo, byla též vyměněna světla.

Z protokolu ze dne 17.2.2015, č.j. 357562/15/2910-60561-303506, o místním šetření, jehož přílohou je i fotodokumentace, za účasti žalobce, jeho zástupce a M. P. (za zhotovitele) vyplynulo, že správce daně přeměřil dotčené prostory. Zhotovitel stavebních prací k těmto výměrám poté přiřadil položkové výkony dle rozpočtu. Správci daně byly ukázány opravy dlažeb na chodbě 1. nadzemního podlaží budovy B, oprava kanalizace ve sklepech pod budovou A, oprava kanalizace na dvoře objektu, oprava atiky.

Ani z takto doplněného dokazování nevyplývalo, zda deklarované stavební práce dle položkového rozpočtu prací v ceně 567 717 Kč byly skutečně provedeny a kdy se tak stalo (v podrobnostech soud odkazuje na str. 4 až 6 seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření v rámci odvolacího řízení ze dne 28.4.2015, č.j. 13247/15/5300-21443-701328). Podle žalovaného tedy ani v průběhu odvolacího řízení žalobce neodstranil

pochybnosti správce daně ohledně pořízených stavebních prací od dodavatele Průmyslové a Zemědělské Stavby s.r.o.

Zpochybňuje-li žalobce v žalobě závěry správce daně a žalovaného, které zaujal k žalobcem předestřeným tvrzením a předloženým důkazním prostředkům, jako subjektivní a neodůvodněné, nemůže být s ohledem na výše shrnutá skutková zjištění úspěšný.

Namítal-li v této souvislosti žalobce, že důkazní břemeno přešlo zpět na správce daně na základě provedených svědeckých výpovědí, zdejší soud zapravdu žalobci nedává. Sám žalobce uváděl, že stavební práce probíhaly průběžně s ohledem na jeho finanční možnosti a položkový rozpočet nikdy nekontroloval. Žalobce nadto v průběhu daňového řízení měnil svá tvrzení o realizovaných pracích. Ani ze svědecké výpovědi R. L., který se vyjadřoval k opravě podlah v budově C, nevyplývalo nic k opravám v budově B v roce 2010. Pokud jde o M. P., ten nevysvětlil úpravu položkového rozpočtu k dokladu č. 21000029 a nevyjádřil se přesně, kdy a kde byly práce dle předmětného dokladu prováděny, z jeho výpovědi vyplynulo pouze to, že jeho firma průběžně v areálu žalobce prováděla stavební práce, přičemž odlišně od žalobce označil místnosti v budově B, kde měla být provedena oprava podlahy (žalobce tak učinil v protokolu č.j. 778217/13/2910-05401-304651). Zpochybněno správcem daně bylo i tvrzení, že předmětem dokladu č. 21000029 bylo vybudování protihlukové stěny.

Závěr žalovaného je podpořen dále tím, že nebyl ničím doložen předchozí stav objektu, například projektovou dokumentací či fotografiemi z různých časových období, stavebním deníkem, písemnými objednávkami apod. Bez ohledu na to, že svědci určité stavební úpravy v areálu žalobce prováděli, popř. jim byli přítomni, jejich svědecké výpovědi neprokazují, že stavební práce za cenu 567 717 Kč byly realizovány tak, jak vyplývá

z položkového rozpočtu prací připojeného k daňovému dokladu č. 21000029. P. S. nevěděl, kdy a za jakou cenu byly práce fakturovány, Z. K. neznal bližší časový harmonogram prací a nevěděl, komu se práce fakturovaly.

V důsledku svědeckých výpovědí tak nedošlo k vyvrácení a vysvětlení pochybností správce daně, a tedy ani k přenesení důkazního břemena zpět na správce daně. Pokud žalobce v této souvislosti namítal, že svědky nijak neinstruoval a že je pochopitelné, že jejich výpovědi s odstupem času nemohou být zcela přesné a konkrétní, tak k tomu soud uvádí, že důvodem pro neuznání uplatněného výdaje nebylo „instruování svědků“. Pokud jde o časový odstup výpovědí svědků, tak podstatným v tomto ohledu je, že svědecké výpovědi k unesení důkazního břemena žalobce nepřispěly - s tím zdejší soud souhlasí, nicméně z takto formulované námitky není zjevné, jakou nezákonnost v této souvislosti žalobce vytýká postupu správce daně či žalovaného. Pokud jde v této souvislosti o důkazní návrh žalobce na výslech svědků, kteří již byli vyslechnuti v daňovém řízení, soud považuje takové dokazování za nadbytečné; ostatně u jednání již zástupce žalobce na jejich výslechu netrval.

Namítal-li žalobce, že správce daně jednoznačně neprokázal, že by přijatá plnění dle rozpisu uvedeného v položkovém rozpočtu č. 90910101, který je nedílnou součástí daňového dokladu č. 21000029, nebyla provedena a že se správce daně na všechny položky tohoto rozpočtu nedotazoval, tak k tomu zdejší soud s odkazem na shora shrnuté zjištěné skutečnosti uvádí, že povinností správce daně nebylo prokazovat, že všechny práce dle

rozpisu nebyly provedeny. Správce daně identifikoval dostatečné množství pochybností o rozsahu a charakteru provedených prací. Zdejší soud v tomto ohledu připomíná, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení důkazními prostředky (zejména účetnictvím a daňovými doklady), ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením jsou předložené důkazy daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné, jinými slovy že správce daně prokáže skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30.8.2005, č.j. 5 Afs 188/2004-63, ze dne 30.1.2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, a ze dne 5.10.2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36).

Aby žalobci vznikl nárok na odpočet daně, musí být splněny hmotněprávní a formální podmínky nároku dle ZDPH, přičemž daňový subjekt zpravidla nesplní důkazní povinnost pouhým předložením byť formálně bezvadného dokladu. Daňový subjekt musí v případě pochybností správce daně prokázat konkrétní okolnosti vztahující se ke konkrétnímu obchodnímu případu a musí být schopen popsat průběh obchodního případu, na jehož základě nárok uplatňuje, bez jakýchkoli podezřelých nejasností či trhlin (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9.7.2015, č.j. 9 Afs 233/2014-26, a ze dne 9.12.2015, č.j. 3 Afs 163/2015-63). V daném případě správce daně, resp. žalovaný prokázali relevantní pochybnosti

o tom, že se stavební práce uskutečnily tak, jak tvrdil žalobce. Žalobce prokázal pouze stav předmětných nemovitostí po provedení stavebních prací trvajících v předmětném areálu přibližně 11 let, o čemž svědčí výsledky místního šetření správce daně v areálu žalobce a na stavebním úřadu - žalobce ovšem nevyvrátil pochybnosti o jejich souladu s předmětem daňového dokladu č. 21000029, o něž opíral svůj nárok na odpočet DPH. Pochybnosti správce daně, jak bylo výše podrobně zrekapitulováno, byly přitom dostatečným způsobem identifikovány a žalobce byl s nimi seznámen, žalobci se je však v průběhu řízení nepodařilo jednoznačnými, věrohodnými a konzistentními tvrzeními a důkazními prostředky vyvrátit.

S ohledem na výše uvedené soud neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by způsobovala nepřezkoumatelnost či měla za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti.

Soud proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

#### IV. Náklady řízení

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první 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, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu právo na náhradu nákladů řízení proti žalovanému nenáleží; to náleží žalovanému. Tomu však žádné náklady vynaložené nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu nebylo přiznáno 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 nejblíže 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.

V Brně dne 6. dubna 2018

Za správnost vyhotovení:  
Raus,v.r.  
R. L.

David  
předseda senátu