



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže, soudkyně Mgr. Věry Jachurové a soudce Mgr. Bc. Jana Schneeweise v právní věci

žalobce: **Filon s.r.o.**, IČO: 48028649
se sídlem Pod Stupni 11/8, Praha 10 - Vršovice

zastoupený Mgr. Jakubem Drábkem, advokátem
se sídlem Barrandova 1920/7a, Praha 4

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Brno, Masarykova 427/31

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10.8.2018 č.j. X

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) – platební výměr ze dne 13.4.2016 č.j. X, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2015 ve výši 79 800,- Kč.
2. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalobce podal dne 27.10.2015 správci daně řádné daňové tvrzení za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2015, ve kterém vykázal nadměrný odpočet daně ve výši 710 123 Kč. Správci daně po přezkoumání v něm

Shodu s prvopisem potvrzuje: V. P.

uvedených údajů vznikly pochybnosti o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet, a proto zahájil postup k odstranění pochybností. Na základě zjištění učiněných v jeho průběhu dospěl k závěru, že žalobce neprokázal oprávněnost odpočtu daně ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“) a dopustil se podvodného jednání na DPH, a proto následně vydal předmětný platební výměr. Žalovaný po doplnění odvolacího spisu dospěl k odlišnému právnímu názoru, a sice že žalobce neprokázal, že níže uvedená zdanitelná plnění přijal od deklarovaného dodavatele v rozsahu deklarovaném na daňových dokladech a že tato plnění použil v rámci svých ekonomických činností, takže nebyly splněny zákonné podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně.

3. V daňovém řízení byl spor o to, zda žalobce prokázal přijetí zdanitelných plnění uvedených na daňových dokladech – fakturách č. 14FVK00025, č. 14FVK00046 a č. 14FVK00047 vystavených dodavatelem INDOOR s.r.o., IČO: 26441721, se sídlem Na Zlatě 2835/1, Praha 5 (dále jen „INDOOR“), faktuře č. 14FaK00027 vystavené dodavatelem A.B. ASTRA IČO: 15269116, se sídlem Přátelství 1518/4, Praha 10 (dále jen „A.B. ASTRA“) a faktuře č. 141100004 vystavené notářkou JUDr. M. F., a zároveň zda prokázal, že tato zdanitelná plnění použil v rámci svých ekonomických činností. Dle zjištění správce daně žalobce uplatnil nárok na odpočet daně na základě shora uvedených daňových dokladů již za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2014, nicméně správce daně mu tento nárok neuznal. Aniž by se žalobce proti rozhodnutí správce daně o neuznání nároku na odpočet odvolal, opakovaně uplatnil nárok na odpočet daně ze stejných daňových dokladů za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2015.
4. Podle daňového dokladu č. 14FVK00047 vystaveného společností INDOOR byl předmětem zdanitelného plnění pronájem kanceláří a skladů. V rámci postupu k odstranění pochybností žalobce oprávněnost odpočtu neprokázal. Výslovně uznal, že je v případě této faktury v důkazní nouzi a souhlasil s tím, že z této faktury nemá nárok na odpočet daně.
5. Daňový doklad č. 14FaK00027 vystavený společností A.B. ASTRA deklaroval zdanitelné plnění ve formě pronájmu vozidla včetně dodání nemrznoucí kapaliny a doplnění nádrže. Žalobce v rámci postupu k odstranění pochybností uvedl, že nemá k dispozici žádné důkazní prostředky prokazující použití pronajatého vozidla k uskutečňování ekonomické činnosti. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uzavřel, že stran této faktury žalobce pochybnosti správce daně neodstranil, a proto mu nárok na odpočet daně nemůže být uznán.
6. Daňový doklad č. 141100004 vystavený notářkou JUDr. M. F. deklaroval uskutečnění zdanitelného plnění, jehož předmětem mělo být sepsání notářského zápisu a vydání dalšího stejnopisu tohoto notářského zápisu. V reakci na výzvu předložil žalobce správci daně stejnopis notářského zápisu ze dne 11.12.2014 vyhotoveného notářkou JUDr. A. M., ve kterém je mj. uvedeno, že „*tento stejnopis byl vyhotoven dne 26.4.2016.*“ Žalovaný uzavřel, že oprávněnost uplatněného nároku žalobce neprokázal, neboť doložil fotokopii stejnopisu notářského zápisu vyhotoveného jinou notářkou, než která vystavila předmětnou fakturu, navíc stejnopis byl vyhotoven bezmála 2 roky od doby uskutečnění plnění deklarovaného v daňovém dokladu.
7. Soud na tomto místě podotýká, že ve vztahu k závěrům žalovaného týkajícím se neuznání nároku na odpočet daně uplatněného žalobcem na základě tří právě uvedených daňových

dokladů žalobce v žalobě ničeho nenamítal, a soud se proto posouzením jejich zákonnosti nezabýval.

8. Žalovaný dále neshledal oprávněným nárok na odpočet daně, který žalobce uplatnil na základě daňového dokladu č. 14FVK00046 vystaveného společností INDOOR dne 31.12.2014 se stejným datem uskutečnění zdanitelného plnění, které v něm bylo vymezeno jako „*práce s prodloužením stavebního povolení*“ se základem daně 285 000 Kč a DPH 59 850 Kč. V rámci doplnění podkladů pro odvolací řízení správce daně vyzval žalobce k doložení podkladů vypracovaných společností INDOOR na základě smlouvy o dílo ze dne 16.6.2014, žádosti o změnu stavebního povolení ze dne 15.5.2013, dokladů o úhradě faktury č. 14FVK00046 včetně sdělení, kdy byla žádost o prodloužení stavebního povolení společností INDOOR na základě smlouvy o dílo ze dne 16.6.2014 podána, a též dalších podkladů vztahujících se k deklarovanému zdanitelnému plnění. Žalobce dne 16.6.2017 sdělil správci daně, že tyto podklady k dispozici nemá a navrhl výslech svědků Ing. J. K. a Ing. V. K., jednatelky a společníka obchodní společnosti INDOOR s tím, že jmenovaná společnost má coby dodavatel projektu tuto dokumentaci k dispozici. Dále navrhl výslech svědkyně L. K. jakožto jednatelky společnosti POVOLSTAV, která převzala činnost související s vyřizováním stavebního povolení. Správce daně však tyto žalobcem navržené výsledky svědků neprovedl, protože jejich cílem bylo předložení požadovaných dokumentů, a namísto toho doručil shora uvedeným osobám výzvy podle § 57 daňového řádu, jimiž je vyzval k předložení relevantních listin. Žalovaný v napadeném rozhodnutí tento postup správce daně aproboval. Společnost INDOOR správci daně předložila smlouvu o dílo ze dne 16.6.2014, ve které je uvedeno, že INDOOR provede zajištění prodloužení platnosti stavebního povolení dle technické dokumentace, která je přílohou číslo 1 této smlouvy. Příloha č. 1 však správci daně nebyla předložena. Dále bylo předmětem smlouvy o dílo ze dne 16.6.2014 „*prověření návaznosti stavby na nové pražské anomálie, prověření možnosti financování stavby z bankovních i nebankovních zdrojů a zjištění možností dalších spolumatitelů a investorů stavby.*“ Společnost INDOOR dále předložila správci daně předávací protokol ze dne 23.12.2014, dle kterého si strany navzájem předaly veškerou dokumentaci specifikovanou ve smlouvě o dílo ze dne 16.6.2014. Další dokumentaci společnost INDOOR správci daně nepředložila s odůvodněním, že veškeré požadované dokumenty byly předány Policii ČR a následně společnosti CLAI UK LIMITED.
9. Na výzvu správce daně odpověděla společnost POVOLSTAV prostřednictvím své jednatelky L. K., že se žalobcem spolupracuje ve věci změny stavebního povolení již od roku 2014 a doložila dokumentaci týkající se developerského projektu, a to zejména z let 2015-2016. Tato dokumentace sice dle žalovaného svědčí o kontinuální snaze žalobce realizovat zamýšlený developerský projekt, nicméně tyto písemnosti neprokázaly oprávněnost uplatněného odpočtu daně z předložené faktury č. 14FVK00046. Dále správce daně vyzval k doložení podkladů týkajících se stavebního záměru na pozemku parc. č. 961 v k. ú. Praha, jehož vlastníkem je žalobce a na němž měl být realizován předmětný stavební záměr, Úřad městské části Praha 10, stavební odbor (dále též jen „stavební úřad“). Ten správci daně zaslal stavební povolení ze dne 23.5.2008, rozhodnutí o změně stavby ze dne 23.3.2011 a ze dne 22.12.2014, přičemž posledně zmíněné rozhodnutí o změně stavby bylo vydáno na základě žádosti podané dne 15.5.2013, čili ještě před tím, než žalobce a INDOOR uzavřeli smlouvu o dílo dne 16.6.2014. Správce daně dále zjistil, že jiná rozhodnutí týkající se předmětného pozemku stavební úřad do konce roku 2016 nevydal.

10. Daňový doklad č. 14FVK00025 vystavený společností INDOOR deklaroval předmět plnění „*Akce garáže Pod Stupni – nástavba 44 bytů, vizualizace proveditelnosti a ekonomická analýza projektu*“ s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 30.9.2014, základem daně 2 850 000 Kč a DPH 598 500 Kč. Správce daně stran tohoto daňového dokladu uzavřel, že se žalobce dopustil vědomého podvodného jednání, neboť nepřijal veškerá opatření, která od něj bylo lze rozumně požadovat, aby minimalizoval podnikatelské riziko. Žalovaný tento závěr správce daně korigoval v tom směru, že nebylo, a to ani v rámci odvolacího řízení, postaveno najisto, zda byly splněny hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet, avšak podvodné jednání žalobci prokázáno nebylo. V rámci daňového řízení vyšlo najevo, že faktura č. 14FVK00025 byla vystavena na základě smlouvy o dílo č. 20131002 uzavřené mezi INDOOR a žalobcem dne 29.5.2013, přičemž konkrétní předmět plnění podle této smlouvy byl specifikován až v její příloze č. 1/1 ze dne 20.4.2014. Žalobce v průběhu daňového řízení předložil pouze část projektové dokumentace, a sice architektonickou studii, rozpočet a ekonomickou rozvahu vypracovanou společností INDOOR. Správce daně vyzval osoby, o kterých se domníval, že by mohly disponovat příslušnými dokumenty prokazujícími realizaci zdanitelného plnění, k doložení této dokumentace. Všechny doložené materiály však svědčily toliko o reálné snaze žalobce dokončit stavební projekt, nicméně žádné přímo neprokazovaly uskutečnění zdanitelného plnění, ze kterého si žalobce nárokoval odpočet daně. Společnost INDOOR předložila správci daně smlouvu o dílo č. 20131002 i její přílohu č. 1/1. Žalobce ani společnosti INDOOR však v průběhu daňového řízení nepředložili podklady, které měly být předmětem smluvního plnění. Žalobce správci daně doložil jen architektonickou studii, která dle žalovaného obsahuje pouze technické výkresy bez jakéhokoli označení data či osoby, která je zpracovala, a není proto dostatečným důkazem k přiznání nároku na odpočet daně ve výši 598 500 Kč. V řízení tedy nebylo prokázáno, že žalobce od dodavatele INDOOR přijal podklady tvořící předmět plnění podle smlouvy o dílo č. 20131002, a přesto byla žalobci vyfakturována částka 2 800 000 Kč (základ daně) a 598 500 Kč (DPH), což je celková cena díla podle smlouvy o dílo č. 20131022.
11. Žalovaný zároveň označil za nelogické a záměrně mlžící tvrzení dodavatele INDOOR, že předmětné dokumenty poskytl jednak Policii ČR a dále společnosti CLAI UK LIMITED. Společnost CLAI UK LIMITED totiž byla založena v roce 2016 a jejím jediným společníkem a statutárním orgánem je Ing. V. K., který je současně společníkem dodavatele INDOOR. Společnost CLAI UK LIMITED nebyla stranou obchodního vztahu mezi žalobcem a společností INDOOR a ani jinak nefigurovala v developerském projektu (žalobce ji nikdy nezmínil). Důvod předání projektové dokumentace právě této společnosti, která na výzvy správce daně nereagovala, není žalovanému znám.
12. Jako značně nestandardní vyhodnotil žalovaný i finanční transakce mezi žalobcem, společností INDOOR, Ing. K. a společností HERYCH Invest SE (která je společníkem INDOOR). Poukázal na to, že žalobce neměl v době podpisu (smlouvy) a následné fakturace na účtu finanční prostředky k úhradě pořízených služeb. Získal sice určité finanční prostředky prodejem svého podílu Ing. K. a společnosti HERYCH Invest SE, které byly na jeho bankovní účet připsány v prosinci 2014, tj. dva měsíce po vystavení faktury č. 14FVK00025 (se splatností do 30.12.2014), avšak k převodu podílu na Ing. K. a společnost HERYCH Invest SE do dne vydání napadeného rozhodnutí nedošlo. Dle tvrzení žalobce obsažených v odvolání důvodem bylo neuhrazení plné výše kupní ceny podílu ve společnosti.

13. Z předložené pokladní knihy společnosti INDOOR jsou sice patrné finanční toky, avšak neplyne z nich faktické přijetí zdanitelného plnění žalobcem.
14. Žalovaný v rámci odvolacího řízení ve vztahu k daňovým dokladům č. 14FVK00046 a č. 14FVK00025 uzavřel, že závěr správce daně o tom, že se žalobce dopustil podvodného jednání, byl předčasný. Lze však konstatovat, že žalobce v rámci daňového řízení neprokázal, že se zdanitelná plnění uskutečnila tak, jak je uvedeno v jím předložených daňových dokladech, tj. v deklarovaném rozsahu, deklarovaným dodavatelem a deklarovaným způsobem, a nebyly proto splněny hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně podle § 72 a 73 ZDPH. Žalobce byl v průběhu daňového řízení seznámen s tím, které skutečnosti považuje správce daně za sporné a z jakého důvodu, čímž došlo k přenesení důkazního břemene stran prokázání přijetí deklarovaných zdanitelných plnění zpět na žalobce. Toto důkazní břemeno žalobce neunesl. Žalovaný dodal, že žalobci není kladeno k tíži, že nakonec vypracovaný projekt z důvodu nízké rentability neuskutečnil, ale to, že neprokázal přijetí konkrétních zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů, která jsou uvedena ve sporných daňových dokladech.
15. V žalobě označil žalobce napadené rozhodnutí za nezákonné, přičemž nesouhlasil se závěrem žalovaného, že neprokázal oprávněnost uplatněného odpočtu daně z přidané hodnoty z přijatých daňových dokladů č. 14FVK00025 a č. 14FVK00046. Namítl, že k prokázání nároku na uplatnění odpočtu daně z přijatého dokladu č. 14FVK00025, resp. k prokázání toho, že v něm fakturované plnění bylo skutečně provedeno, byla k výzvě správce daně dne 16.6.2016 (jedná se o zřejmou chybu v psaní, neboť ze správního spisu vyplývá, že žalobce doložil správci daně podklady dne 16.6.2017 – pozn. soudu) předložena studie garáže Pod stupni, analýza ekonomického zhodnocení projektu, investiční nabídka a elektronická verze architektonické studie, vše vypracováno společností INDOOR. Architektonická studie byla správci daně předložena v průběhu daňového řízení ještě celkem třikrát, a to dvakrát společností INDOOR a jednou společností POVOLSTAV. Není pravdou, že se jedná o technické výkresy bez jakéhokoli označení data či osoby, která je vyhotovila, a které tak nelze označit jako důkaz prokazující oprávněnost odpočtu daně dle předmětné faktury. Předložená studie naopak obsahuje data i označení osob, které se na jejím vytvoření podílely, a to na každé její části s tím, že označení dat a relevantních osob plně koresponduje se smlouvou o dílo č. 20131002 ze dne 29.5.2013 a na ni navazujícím předávacím protokolem ze dne 30.9.2014, na základě kterého byl vystaven daňový doklad č. 14FVK00025 s datem uskutečnění zdanitelného plnění 30.9.2014. Žalobce připustil, že předložená architektonická studie sama o sobě neprokazuje, že žalobce zdanitelné plnění podle faktury č. 14FVK00025 fakticky přijal v takovém rozsahu, jaký je vymezen ve smlouvě o dílo. K prokázání přijetí tohoto zdanitelného plnění však žalobce předložil předávací protokol ze dne 30.9.2014, na který v průběhu správního řízení odkazoval, avšak žalovaný k němu nepřihlédl, ačkoli jím bezpochyby disponoval, což dle žalobce vyplývá z úředního záznamu správce daně ze dne 23.3.2016, odst. V *Kontrolované daňové doklady, písemnosti a záznamy*. Skutečnost, že přijaté zdanitelné plnění bylo žalobcem přijato a použito, potvrdila v průběhu řízení společnost POVOLSTAV, která architektonickou studii zpracovanou společností INDOOR převzala za účelem dalšího vyřizování záměru výstavby bytového domu. Tím byly naplněny veškeré předpoklady pro uznání nároku na odpočet daně podle § 72 odst. 1 ZDPH.
16. Dále žalobce brojil proti závěru žalovaného, podle kterého mu nebyl přiznán nárok na odpočet daně, neboť neprokázal, že přijal plnění uvedená ve smlouvě o dílo č. 2013002 a

její přílohy č. 1. Tento závěr je dle žalobce nesprávný, neboť předmětná smlouva není daňovým dokladem v smyslu § 73 odst. 1 ZDPH a v ní sjednaný předmět smlouvy o dílo není zdanitelným plněním ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH. Žalobce ve svém daňovém tvrzení za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2015 netvrdil uskutečnění a přijetí zdanitelného plnění v rozsahu přílohy č. 1/1 smlouvy o dílo č. 20131002, nýbrž uskutečnění plnění dle daňového dokladu č. 14FVK00025 v rozsahu Akce garáže Pod stupni – nástavba 44 bytů: vizualizace, studie proveditelnosti, ekonomická analýza projektu. Žalovaný tak po žalobci zcela neoprávněně požadoval prokázání nároku na odpočet daně ze zdanitelného plnění, které se neuskutečnilo, zatímco nárok na odpočet ze skutečně poskytnutého plnění mu neuznal. Výzvou k doložení podkladů dle přílohy č. 1/1 nemohlo být na žalobce přeneseno důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu.

17. Splnění předmětu plnění dle smlouvy o dílo č. 20131002 ze dne 29.5.2013 je dle mínění žalobce třeba posuzovat i s ohledem na ustanovení zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku (dále jen „obchodní zákoník“). Podle § 548 odst. 1 obchodního zákoníku, který upravuje smlouvu o dílo, je objednatel povinen zaplatit zhotoviteli cenu díla v době sjednané ve smlouvě. Pokud ze smlouvy nebo ze zákona nevyplývá něco jiného, vzniká nárok na její zaplacení provedením díla, přičemž podle § 554 odst. 1 obchodního zákoníku zhotovitel splní svou povinnost provést dílo jeho řádným ukončením a předáním zhotoviteli v dohodnutém místě. Podle č. VI. odst. 1 smlouvy o dílo č. 20131002 ze dne 29.5.2013 je cena díla splatná nejpozději 31.12.2014 a podle čl. VII. odst. 1 bude dílo splněno jeho předáním objednateli na základě předávacího protokolu. Podpisem předávacího protokolu ze dne 30.9.2014 byl tedy v intencích smluvního ujednání mezi žalobcem a společností INDOOR splněn předmět smlouvy. Žalobce proto není povinen prokazovat přijetí podkladů dle přílohy č. 1/1 smlouvy o dílo. Žalobce v této souvislosti odkázal na judikaturu Nejvyššího soudu (rozhodnutí ze dne 19.3.2013 sp. zn. 32 Cdo 358/2013), ve které Nejvyšší soud uvedl, že sjednají-li si smluvní strany způsob a postup pro předání díla, má to takový důsledek, že k provedení předmětného díla, na nějž se váže vznik práva zhotovitele na zaplacení ceny díla, může dojít jen způsobem a postupem dohodnutým mezi účastníky ve smlouvě, a nikoli způsobem jiným, tedy ani fakticky. Jde o projev autonomie vůle smluvních stran, jejíž respektování je v obchodně-právních vztazích primární. Správce daně tedy nebyl oprávněn požadovat po žalobci prokázání faktického předání díla (tj. předání konkrétních podkladů, které předpokládá smlouva o dílo č. 2013002 ze dne 29.5.2013 ve spojení s přílohou č. 1/1 ze dne 20.4.2014). Totožnou argumentaci pak žalobce vztáhl i k daňovému dokladu č. 14FVK00046. Uvedl, že ačkoli správci daně předložil v průběhu řízení smlouvu o dílo ze dne 16.6.2014, na jejímž základě byl daňový doklad vystaven, jakož i předávací protokol ze dne 23.12.2014, žalovaný neuznal nárok na odpočet daně z tohoto zdanitelného plnění, ačkoli bylo předáno tak, jak předpokládala smlouva o dílo.
18. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že setrvává na právním názoru vyjádřeném v napadeném rozhodnutí a odkázal na jeho odůvodnění. Zdůraznil, že daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací a důkazní břemeno ohledně prokázání toho, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak je uvedeno v daňových dokladech, tíží daňový subjekt. Toto důkazní břemeno žalobce neunesl a neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně.
19. K námitce, jejíž podstatou je tvrzení žalobce o prokázání nároku na odpočet daně z přijatého dokladu č. 14 FVK00025 architektonickou studií, žalovaný uvedl, že tato studie

sama osobě neprokazuje přijetí zdanitelného plnění žalobcem od společnosti INDOOR v rozsahu daňového dokladu a tak, jak je uvedeno ve smlouvě o dílo č. 20131002 ze dne 29.5.2013 včetně její přílohy č. 1/1. Dle smlouvy o dílo a její přílohy č. 1/1 měla společnost INDOOR zpracovat kromě architektonické studie mnoho dalších podkladů, ty však během daňového řízení správci daně doloženy nebyly. Přesto byla žalobci vyfakturována částka v celkové výši 3 448 500 Kč (základ daně 2 800 000 Kč) za provedené práce dle smlouvy o dílo a žalobce společnosti INDOOR tuto částku zaplatil. Žalovaný zopakoval, že tvrzení dodavatele INDOOR o tom, že důkazní prostředky k prokázání provedení díla byly předány společnosti CLAI UK LIMITED, je nelogické a působí záměrně mlživě. K námitce žalobce o prokázání přijetí zdanitelného plnění předávacím protokolem ze dne 30.9.2014 pak žalovaný uvedl, že dle tohoto předávacího protokolu mělo dojít k odevzdání prací provedených podle přílohy č. 1/1 smlouvy o dílo. Tyto však nebyly správci daně předloženy, a to ani ze strany žalobce, ani ze strany společnosti INDOOR. Otázku smluvní úpravy předání díla žalovaný nezpochybňuje a nerozporuje ani judikaturu Nejvyššího soudu k dané problematice, rozporuje však daňový doklad č. 14 FVK00025 a oprávněnost nároku na odpočet daně, který se žalobci nepodařilo prokázat.

20. Skutečnost, že architektonickou studii doložila správci daně i společnost POVOLSTAV, neprokazuje, že žalobce přijal zdanitelné plnění podle daňového dokladu č. 14FVK00025. Veškerá ostatní dokumentace předložená touto společností (odstínění, hluková studie, architektonické studie z let 2015-2016, rozhodnutí stavebního úřadu, stanoviska ke změně stavebního povolení, indikativní nabídka financování a ekonomická rozvaha stavby) vypovídá o kontinuální snaze žalobce o realizaci zamýšleného developerského projektu, avšak neprokazuje přijetí deklarovaných služeb od dodavatele INDOOR.
21. Žalovaný nesouhlasí se žalobním tvrzením, že sjednaný předmět smlouvy o dílo č. 20131002 ze dne 29.5.2013 není zdanitelným plněním ve smyslu § 72 ZDPH. Z této smlouvy je patrné, že předmětem smlouvy bylo poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku, což je podle § 2 ZDPH předmětem daně, a tedy zdanitelným plněním. K námitce žalobce, že ve skutečnosti nevykázal plnění podle přílohy č. 1/1 smlouvy o dílo, nýbrž podle daňového dokladu č. 14FVK00025, žalovaný poznamenal, že jednak je v tomto daňovém dokladu smlouva č. 20131002 a příloha č. 1/1 výslovně uvedena a sám žalobce nepředložil správci daně žádnou jinou smlouvu k prokázání přijetí zdanitelného plnění než právě smlouvu o dílo č. 20131002 a její přílohu č. 1/1. Ze všech doložených materiálů proto vyplývá, že plnění podle daňového dokladu č. 14 FVK00025 je plněním podle přílohy č. 1/1 smlouvy o dílo č. 20131002. Pouhá skutečnost podpisu předávacího protokolu ze dne 30.9.2014 bez dalšího neprokazuje přijetí zdanitelného plnění podle daňového dokladu č. 14FVK00025.
22. K prokázání uskutečnění zdanitelného plnění podle daňového dokladu č. 14FVK00046, jímž měly být práce spojené s prodloužením stavebního povolení, žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že žádný z předložených dokumentů neprokazuje, že by to byla společnost INDOOR, kdo žalobci prodloužení stavebního povolení vyřídil. Z předloženého rozhodnutí o změně stavby ze dne 22.12.2014 vyplývá, že žádost o změnu stavby byla podána již dne 15.5.2013, tedy rok před uzavřením smlouvy mezi žalobcem a INDOOR. V tomto rozhodnutí stavební úřad rekapituluje provedené úkony. Kromě místního šetření na místě stavby nebyly žádné úkony ze strany žalobce nebo společnosti INDOOR provedeny, což vyvrací pravdivost tvrzení, že se společnost INDOOR na tomto

zdanitelném plnění jakkoli podílela. K argumentaci žalobce stran prokázání plnění smlouvou o dílo ze dne 16.6.2014 a předávacím protokolem pak žalovaný uvedl, že předmět plnění z této smlouvy měl být specifikován v její příloze č. 1, která však nebyla správci daně doložena a předloženy nebyly ani materiály uvedené v předávacím protokolu. Žalobce tedy neunesl důkazní břemeno.

23. V replice ze dne 28.2.2019 žalobce uvedl, že nezpochybňuje, že plnění podle dokladu č. 14FVK00025 je plněním podle smlouvy o dílo č. 20131002 ze dne 29.5.2013. Nesouhlasil však s tvrzením žalovaného, že nepředložení podkladů uvedených v příloze 1/1 smlouvy o dílo má za následek neunesení důkazního břemene k prokázání přijetí předmětného plnění. Takový závěr je v rozporu s § 72 a § 73 ZDPH, podle nichž plátce prokazuje nárok na odpočet daně primárně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem, což v praxi znamená, že musí prokázat přijetí zdanitelného plnění, a zároveň je v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU. Podle názoru Nejvyššího správního soudu vyjádřeného v rozsudku ze dne 14.3.2018 č.j. 1 Afs 327/2017-61 unese daňový subjekt důkazní břemeno i tehdy, je-li příslušná smlouva v podstatných formulacích velmi vágní a nekonkrétní. Žalovaný v posuzované věci nepřiznal žalobci nárok na odpočet daně z daňového dokladu č. 14FVK00025 toliko pro nedostatek formálních podmínek, resp. proto, že předmět plnění podle smlouvy o dílo č. 20131002 včetně přílohy č. 1/1 není identický s předmětem plnění podle daňového dokladu č. 14FVK00025, přestože žalobce hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně nepochybně prokázal. Obdržel a správci daně v průběhu řízení také předložil kompletní projektovou dokumentaci pro projekt „garáže Pod Stupni nástavba bytového domu“, což žalovaný ani nijak nezpochybňuje. V reakci na toto plnění žalobce obdržel od společnosti INDOOR fakturu č. 14FVK00025 s označením dodávky „Akce garáže Pod Stupni – nástavba 44 bytů“. Tento projekt žalobce dále použil pro svou ekonomickou činnost.
24. Dle žalobce rovněž není pravdou, že ničím neprokázal uskutečnění plnění ze smlouvy o dílo ze dne 16.6.2014, resp. přijetí zdanitelného plnění podle daňového dokladu č. 14FVK00046. Dne 16.6.2017 předložil žalobce správci daně analýzu ekonomického zhodnocení projektu a investiční nabídku pro potenciální investory. Nárok na odpočet daně tedy opět nebyl přiznán pro nedostatek formálních podmínek, přestože hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně žalobce v průběhu daňového řízení nepochybně prokázal.
25. V posuzované věci soud vyšel z této právní úpravy:
26. Podle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH ve znění relevantním pro rozhodné zdaňovací období je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.
27. Podle § 72 odst. 2 písm. a) ZDPH se daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona na zboží, které plátcí bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být dodána.
28. Podle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.

29. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném k datu vydání napadeného rozhodnutí daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
30. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
31. Po provedeném řízení soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
32. Žalobce včas uplatněnými žalobními námitkami brojil výlučně proti nepřiznání nároku na odpočet daně, který uplatnil na základě daňových dokladů č. 14FVK00025 ze dne 30.9.2014 a č. FVK1400046 ze dne 31.12.2014, čímž v souladu s dispoziční zásadou ovládající řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu vytyčil meze soudního přezkumu napadeného rozhodnutí. Závěry žalovaného, podle nichž žalobci nenáleží nárok na odpočet daně uplatněný z daňových dokladů č. 1411000047, č. 14FaK00027 a č. 141100004, nebyly žalobou napadeny, a soud se proto přezkoumáním jejich zákonnosti nezabýval.
33. Soud nepřisvědčil námitce, v níž se žalobce ohradil proti závěru žalovaného, že v daňovém řízení neprokázal přijetí zdanitelného plnění uvedeného na daňovém dokladu č. 14FVK00025. Žalobci lze sice přisvědčit v tom, že správci daně předložil architektonickou studii (k průkaznosti této listiny viz níže), tato skutečnost však ke zpochybnění závěru správních orgánů obou stupňů o neprokázání přijetí zdanitelného plnění od společnosti INDOOR v rozsahu deklarovaném na daňovém dokladu č. 14FVK00025 nepostačuje. Žalobce staví svou obranu předně na tom, že v daňovém tvrzení za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2015 netvrdil uskutečnění a přijetí zdanitelného plnění v rozsahu smlouvy o dílo ze dne 29.5.2013 č. 20131002, nýbrž v rozsahu vystaveného daňového dokladu č. 14FVK00025. Tuto žalobní argumentaci soud považuje za zcela neopodstatněnou. Předmětným daňovým dokladem byla žalobci „na základě smlouvy a předávacího protokolu“ za plnění označené jako „Akce garáže Pod Stupni – nástavba 44 bytů: vizualizace studie proveditelnosti, ekonomická analýza projektu“ fakturována částka 2 850 000 Kč (základ daně) a dále DPH ve výši 598 500 Kč, celkem tedy 3 448 500 Kč. Předmět plnění smlouvy o dílo ze dne 29.5.2013 č. 20131002 byl v souladu s článkem II. bodem 1 této smlouvy konkretizován v její příloze č. 1/1 ze dne 20.4.2014 následujícími osmi položkami: „1. Revize projektu Pod stupni architektonická – 400.000,- Kč; 2. Revize projektu Pod Stupni inženýrsko-technická – 400.000,- Kč; 3. Revize projektu Pod Stupni inženýrsko-statika – 400.000,- Kč; 4. Kontrola revize původní dokumentace – 100.000,- Kč; 5. Prověření dodavatelů – 400.000,- Kč; 6. Zajištění studie nástaveb – 500.000,- Kč; 7. Prověření proveditelnosti nástaveb – 400.000,- Kč; 8. Prověření proveditelnosti uložení výkopku a spodní stavby – 250.000,- Kč“ s tím, že uvedené „kapitoly“ obnáší maximální možnou účtovanou cenu a není možné překročit celkovou cenu za objekt, ani překročit jednotlivé maximální ceny kapitol. Podle článku V. smlouvy o dílo se objednatel (žalobce) zavázal za provedení díla zaplatit zhotoviteli (společnosti INDOOR) cenu stanovenou v rozpočtu, příloze 1/1 smlouvy, která tvoří nedílnou součást smlouvy, s tím, že celková cena díla činí 2 850 000 Kč a DPH. Podle předávacího protokolu ze dne 30.9.2014, jehož význam žalobce v žalobě akcentoval, „se smluvní strany dohodly na odevzdání a převzetí prací dle smlouvy 20131002 dle schváleného rozpočtu z 20.04.2014. Za část byty – nástavby bude účtováno 2 850 000,- Kč dle smlouvy.“ Ze souhrnu těchto informací nelze vyvodit jiný závěr, než že částka ve výši

2 850 000 Kč vyfakturovaná žalobci daňovým dokladem č. 14FVK00025 představuje celkovou cenu za provedení díla specifikovaného ve smlouvě o dílo ze dne 29.5.2013 č. 20131002 a její příloze č. 1/1. Ani z předávacího protokolu ze dne 30.9.2014 nevyplývá, že by se plnění - služby, které měla společnost INDOOR uvedeného dne předat žalobci, neshodovaly s rozsahem služeb vymezeným shora uvedenými osmi body přílohy č. 1/1 smlouvy o dílo. Ostatně i v replice k vyjádření žalovaného žalobce sám uvedl, že nijak nezpochybňuje, že plnění podle dokladu č. 14FVK00025 je plněním podle smlouvy o dílo č. 20131002 ze dne 29.5.2013.

34. Vzhledem k tomu, že žalobce uplatnil nárok na odpočet daně z daňového dokladu č. 14FVK00025, jímž mu byla vyfakturována částka 2 850 000 Kč představující celkovou cenu díla vymezeného ve smlouvě o dílo ze dne 29.5.2013 č. 20131002 a její příloze č. 1/1, správce daně po něm zcela oprávněně požadoval, aby doložil přijetí veškerých dokumentů, které pro něj měla společnost INDOOR podle zmíněné smlouvy o dílo vypracovat a které mu dle předávacího protokolu ze dne 30.9.2014 také předala. Výzvou k předložení těchto listin bylo důkazní břemeno v tomto směru přeneseno na žalobce. Jeho povinností pak bylo, aby prokázal přijetí zdanitelného plnění korespondujícího (celému) předmětu díla specifikovanému ve smlouvě o dílo ze dne 29.5.2013 č. 20131002 a její příloze č. 1/1. Této povinnosti však žalobce v daňovém řízení nedostal a ani v rámci své žalobní obrany věrohodně nevysvětlil, proč správci daně relevantními listinami nedoložil přijetí celého předmětu díla v rozsahu přílohy 1/1 smlouvy o dílo, ačkoliv podle předávacího protokolu ze dne 30.9.2014 měl toto zdanitelné plnění od společnosti INDOOR fakticky převzít a dle vystaveného daňového dokladu za jeho přijetí následně uhradit částku představující celkovou cenu díla.
35. V kontextu toho, že žalobce sám několikrát připustil, že plnění podle dokladu č. 14FVK00025 je plněním podle smlouvy o dílo č. 20131002, se jeho tvrzení, že sjednaný předmět smlouvy o dílo není zdanitelným plněním, jeví jako nesmyslné. Soud k tomu dodává, že zdanitelným plněním není pouhý písemný popis zboží či služeb uvedený v daňovém dokladu, nýbrž faktické provedení služby či dodání zboží.
36. Na tomto místě soud považuje za vhodné připomenout, že daňový subjekt tíží důkazní břemeno ohledně všech skutečností, které má povinnost uvádět v daňovém tvrzení, přičemž v případě, že správci daně vznikly pochybnosti ohledně faktického uskutečnění zdanitelného plnění, není daňový doklad sám o sobě dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně. Rolí daňového dokladu v daňovém řízení se detailně zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26.9.2012 č.j. 8 Afs 14/2012-61, ve kterém uvedl, že: *„(v) e vztahu k dani z přidané hodnoty Nejvyšší správní soud ustáleně judikuje, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění opravdu došlo (rozsudek ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010 - 71). Aby mohla být daňovému dokladu přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH, resp. § 19 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., musí odrážet i faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění. Daňový subjekt musí prokázat nejenom to, že k uskutečnění plnění opravdu došlo, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba (plátce daně), která je jako poskytovatel plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt k prokázání svého tvrzení předkládá (rozsudek ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004 - 63).“* V rozsudku ze dne 10.2.2016 č.j. 5 Afs 99/2015-106 Nejvyšší správní soud dovodil, že *„(d) aňový doklad v procesu dokazování nelze pojímat jako zcela samostatný izolovaný dokument, ale váže se k němu celá řada dalších dokladů a záznamů, které vytváří*

ověřitelnou vazbu mezi dokladem a dodáním zboží či poskytnutím služby; tvoří spolehlivou auditní stopu, zdokumentovaný tok plnění, které daňový subjekt zajistí především tím, že bude uchovávat veškeré související informace, doklady a dokumenty od samého počátku transakce (např. informace o získání obchodního partnera, o původu zboží, objednávky, zajištění dopravy, skladovou evidenci, etc.).“ V nyní posuzované věci žalovaný dostatečně určitým a srozumitelným způsobem vyjevil, z jakých důvodů shledal podklady předložené žalobcem neprůkaznými a vyzval jej k doložení dalších zcela konkrétních listin, jimiž by prokázal svá daňová tvrzení o přijetí zdanitelného plnění, k němuž se upíná daňový doklad č. 14FVK00025. Tyto listiny nicméně žalobce správci daně nepředložil, a přes výzvu správce daně tak neučinil ani jeho dodavatel - společnost INDOOR. Žalovaný se v tomto směru právem pozastavil nad tím, že podklady, které měly být předány žalobci na základě předávacího protokolu ze dne 30.9.2014, byly údajně předány společnosti CLAI UK LIMITED, tj. zahraniční společnosti, která neměla nic do činění s předmětným stavebním záměrem a jejímž jediným společníkem a jednatelem byl jinak kontaktní Ing. V. K., jenž byl zároveň společníkem ve společnosti INDOOR. Sdělení, které správce daně obdržel od společnosti INDOOR a podle něhož byla kompletní dokumentace předána společnosti CLAI UK LIMITED, za těchto okolností vskutku působí nelogicky a mlživě.

37. K průkaznosti architektonické studie, která byla v průběhu daňového řízení správci daně předložena jak žalobcem, tak společností INDOOR a společností POVOLSTAV, soud uvádí, že s ohledem na rozsah zdanitelného plnění, u kterého žalobce uplatnil nárok na odpočet daně na základě daňového dokladu č. 14FVK00025 a který je mnohonásobně širší, než je pouhá architektonická studie, není tato studie sama o sobě způsobilá prokázat uskutečnění zdanitelného plnění, resp. jeho přijetí žalobcem v deklarovaném rozsahu. Dle názoru soudu je však na tomto místě třeba korigovat nekompromisně formulovaný závěr žalovaného vyjádřený v bodě 53 napadeného rozhodnutí, že architektonická studie předložená správci daně elektronicky ve formátu DWG čítající dvacet technických výkresů neobsahuje označení data či osob, které je vyhotovily. Ze správního spisu vyplývá, že tato architektonická studie byla správci daně zaslána hned několikrát; správce daně ji dokonce měl k dispozici ve správním spise vedeném ohledně postupu k odstranění pochybností o oprávněnosti nároku žalobce na odpočet daně za 4. čtvrtletí 2014 (žalobce tuto studii zaslal správci daně e-mailem dne 8.12.2014). Tato architektonická studie navzdory tvrzení žalovaného obsahuje časové označení „8/2014“ a jsou v ní uvedeny osoby, které ji zpracovaly (jako vedoucí projektu je označen Ing. V. K., jako odborný konzultant Ing. J. K. a jako osoba, která studii vypracovala, je označen Ing. arch. D. Š.). Toto označení je na každém jednotlivém listu i s logem společnosti INDOOR a označením projektu „Garáže Pod Stupni Nástavba bytového domu“. Je sice pravdou, že dne 16.6.2017 žalobce zaslal e-mailem správci daně verzi architektonické studie bez uvedení těchto informací na jednotlivých výkresech, zcela zřejmě se však jedná stále o tytéž technické nákresy návrhu zamýšlené stavby. Soud má proto na základě obsahu správního spisu za prokázané, že žalobce správci daně v průběhu daňového řízení doložil architektonickou studii, která byla vypracována společností INDOOR. Samotný žalobce však v žalobě vyjádřil souhlas s tím, že předložená architektonická studie sama o sobě neprokazuje skutečnost, že žalobce zdanitelné plnění podle daňového dokladu č. 14FVK00025 přijal. Jak již bylo soudem konstatováno shora, toto zdanitelné plnění s ohledem na fakturovanou částku odpovídá celému předmětu díla specifikovanému ve smlouvě o dílo ze dne 29.5.2013 č. 20131002 a její příloze č. 1/1, jenž sestává z osmi různých „kapitol“ se zamýšlenou cenou jednotlivých položek v řádu statisíců Kč. Proto ani skutečnost, že žalobce, společnost INDOOR a

společnost POVOLSTAV správci daně předložili architektonickou studii označenou dobou vyhotovení a údaji o osobách, které ji zpracovaly, nesvědčí o tom, že žalobce skutečně přijal od společnost INDOOR zdanitelné plnění v rozsahu deklarovaném na daňovém dokladu č. 14FVK00025.

38. K tvrzení žalobce, že k prokázání nároku na odpočet daně z přijatého daňového dokladu č. 14FVK00025 na výzvu správce daně dne 16.6.2017 předložil (též) analýzu ekonomického zhodnocení projektu a investiční nabídku, soud uvádí, že zmíněné listiny, které nesou označení „Ekonomická rozvaha projektu“ a „Nabídka investičního záměru pro projekt Novostavba podzemní garáže a BD, Pod Stupni, Praha“, vůbec nespadají do předmětu plnění podle smlouvy o dílo ze dne 29.5.2013 č. 20131002, neboť je není možné podřadit pod žádnou z osmi položek (dle smluvní terminologie kapitol) uvedených v příloze č. 1/1 smlouvy ze dne 20.4.2014. Obě zmíněné listiny navíc nebyly žalobcem předloženy k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění uvedeného na daňovém dokladu č. 14FVK00025, ale jako podklady vypracované společností INDOOR na základě smlouvy o dílo ze dne 16.6.2014 (viz reakce žalobce ze dne 16.6.2017 na výzvu správce daně, str. 2, bod 2), z čehož plyne, že se vztahují k uskutečnění zcela jiného zdanitelného plnění deklarovaného na jiném daňovém dokladu (č. 14FVK00046). Soud pouze na okraj dodává, že se plně ztotožňuje s názorem žalovaného, že obě zmíněné listiny nepředstavují ani předmět plnění smlouvy o dílo ze dne 16.6.2014. Společnost INDOOR měla podle článku I. písm. c) této smlouvy prověřit možnosti financování stavby z bankovních i nebankovních zdrojů, nicméně ekonomická rozvaha projektu toliko kalkuluje s předpokládanými náklady stavby při využití bankovního úvěru či při financování z vlastních zdrojů a neobsahuje žádnou nabídku ze strany banky, ani neuvažuje o způsobech získání prostředků pro financování záměru z vlastních zdrojů. Nabídku investičního záměru pak žalovaný v napadeném rozhodnutí výstižně charakterizoval jako pouhý informační leták pro případné zájemce s tím, že nebyl předložen seznam konkrétních oslovených investorů, přestože podle článku I. písm. d) smlouvy o dílo ze dne 16.6.2014 měla společnost INDOOR zjistit možnosti dalších spolumajitelů a investorů stavby.
39. To, že žalobce přijal od společnost INDOOR zdanitelné plnění v rozsahu deklarovaném na daňovém dokladu č. 14FVK00025, neprokazuje ani žalobcem akcentovaný předávací protokol ze dne 30.9.2014, podle něhož si žalobce a společnost INDOOR téhož dne předaly práce dle smlouvy č. 20131002 dle schváleného rozpočtu z 20.4.2014. Žalobce v této souvislosti namítl, že splnění smluvních ujednání je třeba posuzovat dle dikce smlouvy o dílo, přičemž poukázal na to, že podle judikatury Nejvyššího soudu je vznik práva na zaplacení ceny díla vázán na smluvně určený způsob a postup předání díla. Pakliže si žalobce a společnost INDOOR smluvně ujednali, že dílo bude splněno jeho předáním na základě předávacího protokolu, je takové ujednání projevem jejich smluvní autonomie, a správce daně v takovém případě dle mínění žalobce nebyl oprávněn požadovat po žalobci důkaz, že ke splnění díla došlo jiným způsobem, tedy ani faktickým. Tento názor je však třeba jednoznačně odmítnout jako mylný. Zmiňovaný rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 19.3.2013 sp. zn. 32 Cdo 358/2012 spojuje protokolární předání díla toliko se soukromoprávní povinností objednatele zaplatit cenu díla. Správce daně však nemůže být vázán smluvním soukromoprávním ujednáním stran ohledně způsobu předání díla, neboť v daňovém řízení jedná na poli práva veřejného coby orgán veřejné moci. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4.1.2018, č.j. 4 Afs 203/2017 - 39, „daňové řízení je specifické v tom, že skutkovým základem v něm je tvrzení daňového subjektu

o jeho daňové povinnosti. Daňový subjekt tak má povinnost daň přiznat a doložit svá tvrzení týkající se tvrzené daňové povinnosti. Zároveň však platí, že 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 (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Správce daně tedy zodpovídá za správný výsledek daňového řízení. (...) Povinnost správce daně dbát o co nejúplnější zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně tak na jedné straně přikazuje správci daně, aby v rámci zjišťování daňově významných skutečností postupoval co nejdůsledněji, na straně druhé limitem pro toto pravidlo je důkazní povinnost daňového subjektu spočívající v povinnosti prokázat všechny skutečnosti, k jejichž tvrzení je povinen. Neznamená to tedy, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. V nyní projednávané věci byl správce daně oprávněn a zároveň povinen zjistit, zda žalobce splnil podmínky pro uplatnění veřejnoprávního nároku na odpočet daně z jím tvrzeného přijatého zdanitelného plnění. Zákon přitom nestanoví, že protokol o předání díla sepsaný na základě smluvních ujednání stran zakotvených ve smlouvě o dílo je bez dalšího důkazem prokazujícím přijetí díla v rozsahu uvedeném v předávacím protokolu či v následně vystaveném daňovém dokladu. Není pochyb o tom, že i předávací protokol nemusí vždy věrně zachycovat skutečný stav věci (může být sepsán vědomě nepravdivě, může obsahovat nesprávné údaje atd.). Stejně jako je tomu u daňového dokladu, i v případě předávacího protokolu je nutno vycházet z judikaturou formulované požadavky, že je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním, protože nárok na odpočet daně nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění, jehož přijetí je třeba náležitě prokázat.

40. Správce daně nemohl s ohledem na výše uvedené rezignovat na zjišťování skutečného skutkového stavu, tedy toho, zda žalobce fakticky přijal podklady zpracované společností INDOOR, které tvoří předmět plnění dle smlouvy o dílo ze dne 29.5.2013 č. 20131002, a spokojit se v tomto směru se žalobcem předloženým předávacím protokolem. Smyslem výzvy k prokázání těchto skutečností, kterou správce daně adresoval žalobci, bylo prokázání splnění hmotněprávních podmínek uplatnění nároku na odpočet daně zakotvených v § 72 ZDPH.
41. Soudu neuniklo, že žalobce si do značné míry protiřečí, jestliže na jedné straně v žalobě tvrdí, že po něm žalovaný neoprávněně požadoval prokázání nároku na odpočet daně ze zdanitelného plnění (poskytnutého v rozsahu smlouvy o dílo), které se neuskutečnilo, a na straně druhé tvrdí, že předávací protokol bez dalšího prokazuje splnění prací uvedených v příloze 1/1 smlouvy o dílo. Pokud společnost INDOOR skutečně dostala svým smluvním závazkům a žalobci dne 30.9.2014 předala předmět díla specifikovaný v příloze 1/1 smlouvy o dílo ze dne 29.5.2013 č. 20131002, jak je deklarováno v předávacím protokolu, žalobci nic nebránilo v tom, aby listiny tvořící předmět díla správci daně na základě jeho výzvy předložil, a prokázal tak přijetí zdanitelného plnění podle daňového dokladu č. 14FVK00025.
42. Vzhledem k výše popsané nezpůsobilosti samotného předávacího protokolu prokázat faktické uskutečnění zdanitelného plnění tvořícího předmět smlouvy o dílo soud nevešel ani na žalobní námitku brojící proti neuznání nároku na odpočet daně ze zdanitelného plnění deklarovaného daňovým dokladem č. 14FVK00046, neboť jediným argumentem, který žalobce v tomto směru uplatnil, bylo jeho tvrzení poukazující na ujednání smluvních stran o předání díla zachycená v předávacím protokolu ze dne 23.12.2014 ke smlouvě o

dílo ze dne 16.6.2014. Pouze pro úplnost soud dodává, že žalobce v žalobě zhola ničím nezpochybnil závěr správního orgánu o neprokázání přijetí zdanitelného plnění deklarovaného na daňovém dokladu č. 14FVK00046, v rámci kterého žalovaný konstatoval, že žádost o prodloužení stavebního povolení byla podána již dne 15.5.2013, tedy rok předtím, než žalobce uzavřel se společností INDOOR smlouvu o dílo ze dne 16.6.2014.

43. V replice uplatněný judikatorní příměr, v němž se žalobce dovolával závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14.3.2018 č.j. 1 Afs 327/2017-61, soud s ohledem na skutkovou odlišnost věci řešené ve zmíněném rozsudku považuje za nepřiléhavý. Ve věci posuzované Nejvyšším správním soudem bylo znění smlouvy, kterou daňový subjekt předložil k prokázání nároku na odpočet daně, vágní a obecné, naproti tomu v nyní projednávané věci smlouva o dílo č. 20131002, resp. její příloha č. 1/1 vymezuje předmět díla, tj. úkony, které měl dodavatel INDOOR pro žalobce zpracovat, naprosto konkrétně.
44. Pokud žalobce v replice oponoval závěru žalovaného, že nepředložil žádný důkazní prostředek k prokázání předmětu smlouvy o dílo ze dne 16.6.2014, tvrzením, že v průběhu daňového řízení předložil správci daně analýzu ekonomického zhodnocení projektu a investiční nabídku, nasadil tím korunu rozporuplnosti své argumentace, protože v žalobě tyto podklady označil jako důkazní prostředky k prokázání přijetí zdanitelného plnění podle daňového dokladu č. 14FVK00025, tedy zdanitelného plnění uskutečněného na základě smlouvy o dílo ze dne 29.5.2013. Tato žalobcová argumentace obsažená v replice navíc představuje nepřípustné rozšíření žalobních námitek po uplynutí zákonem stanovené lhůty, ve které jediné lze žalobu rozšířit o další dosud neuplatněné námitky (§ 71 odst. 2 ve spojení s § 72 odst. 1 s.ř.s.). Ve včas podané žalobě totiž žalobce zpochybnil závěr žalovaného o neprokázání nároku na odpočet daně ze zdanitelného plnění dle daňového dokladu č. 14FVK00046 toliko s pomocí argumentace, v níž poukázal na smlouvu o dílo ze dne 16.6.2014 a předávací protokol ze dne 23.12.2014.
45. Po přezkoumání napadeného rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, se soud plně ztotožnil se závěrem žalovaného, že žalobce v průběhu daňového řízení neunesl důkazní břemeno stran prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně ze zdanitelných plnění uvedených v daňových dokladech č. 14FVK00025 a č. 14FVK00046, protože relevantními důkazy neprokázal, že tato zdanitelná plnění od společnosti INDOOR skutečně přijal v deklarovaném rozsahu. V napadeném rozhodnutí žalovaný přehledně shrnul relevantní skutková zjištění, ze kterých při rozhodování ve věci samé vycházel a na danou věc aplikoval příslušné právní normy upravující nárok na odpočet daně, jakož i příléhavé závěry judikatury správních soudů týkající se důkazního břemene v daňovém řízení. Rovněž se řádně vypořádal se žalobcem tvrzenými skutečnostmi a odvolacími námitkami.
46. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl. Za splnění podmínek zakotvených v § 51 odst. 1 s.ř.s. tak učinil bez nařízení ústního jednání.
47. Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobce nebyl ve věci úspěšný a žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady v řízení nevznikly.

Poučení:

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

se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. 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.

Praha 16. září 2021

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu