



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., v právní věci

žalobce: **A-Z Servis Brno, s. r. o.**, IČO 24158445
sídlem Palackého třída 1891/162, 612 00 Brno
zastoupený advokátkou JUDr. Pavlou Plašilovou
sídlem Jakubská 121/1, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného 24. 7. 2019, č. j. 30668/19/5300-21443-702551

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V záhlaví označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil tři dodatečné platební výměry ze dne 15. 6. 2018, jimiž Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za

zdaňovací období 3. čtvrtletí 2014 ve výši 223 801 Kč (č. j. 3241218/18/3003-52523-705806), za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2014 ve výši 199 616 Kč (č. j. 3241557/18/3003-52523-705806) a za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2015 ve výši 171 321 Kč (č. j. 3241629/18/3003-52523-705806) a současně stanovil související penále. Správce daně neuznal žalobci nárok na odpočet DPH z důvodu nesplnění jedné z podmínek vyplývajících z § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „zákon o DPH“), a to použití přijatých zdanitelných plnění pro uskutečňování plnění v rámci ekonomické činnosti plátce DPH. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že jednotlivá přijatá zdanitelná plnění, u kterých nárokoval odpočet daně, použil v souvislosti s ekonomickou činností za účelem uskutečnění zdanitelného plnění. Žalovaný napadeným rozhodnutím závěry správce daně potvrdil.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Ve včas podané žalobě žalobce brojil proti závěrům orgánů finanční správy.
3. *Neunesení důkazního břemene ze strany správce daně.* Žalobce předně namítl, že správce daně neprokázal důvodné pochybnosti ve smyslu § 95 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Není pravdou, že žalobce v reakci na výzvu ze dne 30. 6. 2016 neuvedl konkrétní skutečnosti zakládající nárok na odpočet daně na vstupu dle § 72 odst. 1 zákona o DPH. Zaslal postupně několik vyjádření, v nichž doložil požadované informace, zejména přiřadil jednotlivé daňové doklady k jednotlivým stavebním zakázkám. Důkazní břemeno správce daně dle § 95 odst. 5 písm. c) daňového řádu zahrnuje také povinnost vyjádřit konkrétní důvodné pochybnosti a tyto pochybnosti prokázat. Ve výzvě ze dne 21. 7. 2017 správce daně pouze konstatoval, že mu vznikly pochybnosti o tom, zda žalobce nakoupený materiál použil pro svou ekonomickou činnost. Takto neodůvodněné konstatování nepředstavuje řádné vznesení důvodných pochybností ve smyslu výše zmíněného ustanovení. Ve výzvě ze dne 21. 7. 2017 správce daně rovněž vyjádřil pochybnost, zda žalobce mohl být schopen realizovat více stavebních zakázek současně. Tímto tvrzením vyjádřil správce daně svůj subjektivní názor, přestože není odborníkem v oblasti realizace staveb. Současně správce daně nevysvětlil, z jakého důvodu by žalobce nemohl realizovat zakázky s menším počtem vlastních zaměstnanců. Nezabýval se ani povahou předmětných zakázek, jejich náročností, subdodávkami či skutečností, že pro žalobce provádí práce osoby v jiném než hlavním pracovním poměru. Správce daně rovněž vyzval žalobce k prokázání tvrzení, že stavební práce provedené žalobcem odpovídají číselnému kódu klasifikace CZ-CPA oddíl 41 až 43 ve smyslu § 92e zákona o DPH. Ohledně této skutečnosti také nemohlo přejít důkazní břemeno na žalobce, neboť správce daně v této souvislosti žádné pochybnosti nevyjádřil.
4. Žalobce dále poukázal na skutečnost, že správce daně mu ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 21. 7. 2017 nesprávně vytkl, že neprokázal uspokojivým způsobem použití přijatých zdanitelných plnění v rámci své ekonomické činnosti. Na žalobce však nepřešlo důkazní břemeno, na základě kterého by musel předkládat další důkazy kromě již dříve předložených evidencí. Ve výzvě ze dne 30. 6. 2016 nevznesl správce daně žádné pochybnosti a důkazní břemeno tudíž nemohlo na žalobce přejít. To také potvrzuje závěr žalovaného v napadeném rozhodnutí (viz body 26 až 28), že důkazní břemeno přešlo na žalobce výzvou ze dne 21. 7. 2017. Správce daně navíc založil nezákonnost řízení i samotnou skutečností, že výzvu ze dne 30. 6. 2016 řádně neodůvodnil. To plyne i z komentářové literatury k § 92 odst. 4 daňového řádu. Žalovaný byl povinen dodatečně

platební výměry zrušit, neboť správce daně zatížil daňové řízení nezákonností. Vzhledem k nezákonnosti postupu v daňovém řízení byla veškerá zjištění z daňové kontroly získána v rozporu se zákonem a nemohla být použita jako podklad pro doměření daně žalobci.

5. *Kladení nepřiměřeného důkazního břemene na žalobce.* Žalobce dále brojil proti postupu orgánů finanční správy, který spočíval v nepřiměřeném důkazním standardu, jenž byl na žalobce kladen. Pokud by správce daně řádně přenesl důkazní břemeno, musel by žalobce prokázat skutečnost, že zdanitelná plnění použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Z rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) ze dne 30. 5. 2013 ve věci C-651/11 *X BC*, plyne, že při posuzování oprávněnosti nároku na odpočet daně je třeba zkoumat, zda jsou výdaje vynaložené na pořízení zboží nebo služeb na vstupu součástí režijních výdajů spojených s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani. Žalobce podotkl, že jeho ekonomická činnost spočívá zejména v provádění staveb, jejich změn a odstraňování. Ze samotné povahy této činnosti je zjevné, že při ní dochází k používání především druhově zastupitelných věcí v podobě stavebního materiálu, popřípadě se také jedná o dodávky a instalaci individuálně určených zastupitelných věcí v podobě vybavení nemovité věci (např. sanitární vybavení). Tyto věci nemají specifický identifikátor a není rozhodné, která z nich je právě použita na realizaci daného plnění. Označovat pro účely evidence tyto věci specifickým identifikátorem je dle názoru žalobce požadavek absurdní a nepřiměřený. Žalovaný a správce daně po žalobci požadovali nejen, aby prokázal, že zdanitelné plnění použil pro svou ekonomickou činnost, tj. např. že nakoupený stavební materiál použil pro realizaci stavby, ale také neoprávněně požadoval, aby žalobce prokázal, že konkrétní materiál nakoupený v konkrétním obchodě použil žalobce v konkrétním množství při realizaci konkrétní zakázky. Žalobce uvedl, že taková míra důkazního břemene přesahuje rámec nutného přezkumu vymezený výše uvedenou judikaturou SDEU. To znamená, že pokud by správce daně unesl důkazní břemeno, byl by pak oprávněn požadovat pouze prokázání skutečnosti, že nakoupený materiál, ze kterého žalobce uplatnil odpočet DPH, použil pro výkon své hospodářské činnosti – v dané věci tedy, že materiál použil např. na provedení nebo změnu nějaké stavby. Skutečnost, pro kterou konkrétní stavbu a ve které konkrétní prodejně materiál (např. cement) nakoupil, nemůže mít žádný vliv pro posouzení, zda jej žalobce použil pro výkon své hospodářské činnosti. Není možné sledovat, zda materiál zakoupený v konkrétní čas a v konkrétní prodejně je následně použit na jedné konkrétní zakázce.
6. *Neprovedení relevantních důkazů.* Žalobce v průběhu daňového řízení navrhl provedení místního šetření na jednotlivých místech, na kterých žalobce realizoval stavební práce a použil přijatá zdanitelná plnění, a to za účasti jednatele, který by mohl správci daně konkrétně ukázat, jak a kde byla přijatá zdanitelná plnění použita. Správce daně přistoupil k provedení místního šetření pouze u stavební zakázky realizované v místech *Karáskovo náměstí č. 1* a *Svatopetrská 18*. Žalovaný v tomto ohledu dokazování dále nedoplnil. Žalovaný ani správce daně nijak nezdůvodnili, proč by místním šetřením nemohlo být prokázáno, že žalobce na konkrétní zakázce použil zdanitelná plnění. V případě zakázky *Karáskovo náměstí č. 1* správce daně použil k tíži žalobce zjištění, že v jednom kontrolovaném bytě zjistil značku sporáku MORA, přestože žalobce zaúčtoval doklad o nákupu sporáku značky AMICA. Tímto správce daně popřel nezpůsobilost místních šetření prokázat relevantní skutečnosti ohledně prokázání použití zdanitelných plnění. Žalobce také navrhoval provedení odborných posouzení a znaleckých posudků za účelem zjištění, zda byl deklarovaný materiál použit na konkrétní zakázce. Nelze souhlasit se závěrem žalovaného, že takové odborné posouzení by nebylo způsobilé prokázat použití

materiálu na konkrétní zakázce, tento závěr je nepřezkoumatelný. Žalobce navrhoval i výslech svědka – jednatele společnosti HM SPEED s. r. o., rovněž nebyli vyslechnuti další žalobcem navrhovaní svědci. Pochybením je též skutečnost, že jednatel žalobce nebyl přizván k provedeným místním šetřením. Co se týče místního šetření provedeného na ulici *Svatopetrská 18*, byl o něm pořízen úřední záznam ze dne 27. 10. 2015, č. j. 3985615/15/30001-60563-711746. Tento se však v daňovém spisu nenachází. Jedná se tak o závažnou procesní vadu.

7. *Absence řádného odůvodnění.* Orgány finanční správy shledaly řadu žalobcem navržených důkazů za nezpůsobilé k prokázání použití deklarovaného plnění na jednotlivých zakázkách. Učinily tak však pouhým konstatováním této skutečnosti, aniž by ji jakkoliv zdůvodnily. Žalobce příkladmo uvedl, že k zakázce *Karáskovo náměstí č. 1* předložil mj. e-mailovou komunikaci, podrobný položkový rozpočet, fotodokumentaci prováděných prací, projektovou dokumentaci a stavební deník. Žalovaný se s těmito důkazními návrhy náležitě nevypořádal, přitom jde o dokumenty, které jsou způsobilé prokázat použití konkrétního materiálu na této zakázce. Správce daně rovněž zamítl provedení důkazu stavebním povolením vydaným Úřadem městské části města Brna, Brno-Židenice ze dne 16. 12. 2016, č. j. *BZID 18433/16/OVUP/Scp*. V tomto stavebním povolení jsou přitom specifikovány stavební práce, ze kterých je možno minimálně rámcově dovodit, jaký materiál bude na stavbě použit. Jakékoliv zdůvodnění žalovaného, proč stavební povolení nepovažuje za relevantní důkaz, chybí, přestože po žalobci požadoval předložení obchodní smlouvy, která by stejně tak nedokazovala o nic více než stavební povolení.
8. Ve vztahu k zakázce *Dornych* žalobce mj. předložil fotodokumentaci, dodatek ke smlouvě o dílo, zkušební protokoly o zkouškách topení, vodo-instalačních a kanalizačních rozvodů, předávací protokol, položkové rozpočty, stavební deník a další listiny. Bez jakékoliv podrobnější argumentace žalovaný konstatoval, že tyto listiny nemohou prokázat použití deklarovaného materiálu. Je zarážející, že právě tyto listiny správce daně po žalobci požadoval. Nedostatečné zdůvodnění, proč důkazy nejsou způsobilé tvrzení žalobce prokázat, způsobuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí.
9. *Nehodnocení důkazů ve vzájemné souvislosti a účelový přístup.* Žalobce dále namítl, že správce daně nepostupoval v souladu s § 8 daňového řádu, podle nějž je správce daně povinen hodnotit každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy ve vzájemné souvislosti. Nezabýval se vzájemným vztahem jednotlivých důkazů, pokud stroze konstatoval, že předmětný důkaz nemůže prokázat tvrzení žalobce. Žalobce má však za to, že navržené důkazy celkově podávají dostatečný obraz o tom, že plnění byla na stavbách použita v souvislosti s jeho ekonomickou činností. Žalobce má za to, že orgány finanční správy záměrně kladly na žalobce důkazní břemeno, které nemohl unést. Šlo například o situaci, kdy žalovaný požadoval, aby žalobce vysvětlil, na jakou zakázku byl použit nakoupený materiál a když žalobce tyto skutečnosti poskytl, byly zpochybněny s odůvodněním, že takové okolnosti si žalobce nemůže s odstupem 2 let pamatovat.
10. Na základě uvedeného žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

11. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 3. 2. 2020 uvedl, že žalobce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu pouze u takového přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých

ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění v § 72 odst. 1 zákona o DPH.

12. Pravdivost tvrzení spočívající v přiřazení konkrétních zakázek na výstupu k jednotlivým plněním na vstupu, bez dalších souvisejících podkladů z účetnictví, byla ze strany správce daně zpochybněna. Jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je deklarováno, ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostačující pro uznání nároku na odpočet DPH. Ve výzvě ze dne 30. 6. 2016 správce daně vyzval žalobce k předložení důkazních prostředků, které by mohly prokázat jeho tvrzení. Z dosud žalobcem předložených dokladů neměl správce daně možnost posoudit účel použití plnění, z nichž si žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH. Žalobce měl prokázat, že mezi plněními na vstupu a plněními na výstupu existuje bezprostřední a přímá souvislost. Na tuto výzvu žalobce reagoval podáními, jejichž obsahem byly kopie pokladních dokladů doplněné ručně psanými poznámkami (jednalo se o zakázky *Karáskovo náměstí č. 1, Dornych, Zagreb, Srbská, M., Jeronýmova, Tribotec, H., S. a B.*). Vyjádřením důvodných pochybností ve výzvě ze dne 21. 7. 2017 přenesl správce daně důkazní břemeno na žalobce. Pochybnosti o správnosti tvrzení žalobce založil správce daně na tom, že ručně doplněné informace o použití jednotlivých plnění na vstupu nelze bez dalšího považovat za splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně, zvláště pak uplynula-li od transakcí doba dvou let. Ani svědecké výpovědi neprokázaly přímou a bezprostřední souvislost přijatých plnění s plněními na výstupu, neboť nebyly způsobilé odpovědět na otázku, zda plnění na vstupu, ke kterým žalobce přiřadil plnění na výstupu, byla na příslušných zakázkách skutečně spotřebována.
13. Pokud nelze prokázat přímou a bezprostřední souvislost mezi plněním na vstupu a plněním na výstupu (např. u obecných výdajů), lze přiznat nárok na odpočet DPH v případě prokázání souvislosti s celkovou hospodářskou činností. Samotná skutečnost, že žalobce vykonává stavební činnost, nemůže vést k závěru, že je tímto automaticky přímá a bezprostřední mezi plněními na vstupu a plněními na výstupu prokázána. Tímto způsobem nelze nahradit povinnost žalobce spočívající ve shromažďování důkazů a vedení evidencí. Žalobce mohl prokázat svá tvrzení řádně vedenou evidencí ve smyslu § 100 odst. 3 písm. b) zákona o DPH. Absenci takové evidence nemohou nahradit ani žalobcem předložené fotografie či kusé informace z jeho účetnictví.
14. K otázce provedení navržených důkazních prostředků se vyjádřil v napadeném rozhodnutí, přičemž svědecké výpovědi jsou dle jeho názoru nezpůsobilé prokázat, že materiál, o jehož pohybu žalobce nevedl průkaznou evidenci, byl spotřebován v souvislosti s jeho ekonomickou činností.
15. Žalobce požadoval ohledání staveb za přítomnosti žalobcova jednatele ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění ze dne 16. 5. 2018. Ve zprávě o daňové kontrole č. j. 3134333/18/3001-60563-711746 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“), se správce daně vyjádřil, že provádění místního šetření nepovažuje za účelné. K úřednímu záznamu, který dle žalobce není obsažen ve správním spise, žalovaný uvádí, že správce daně dne 18. 4. 2018 převedl písemnosti z neveřejné části do veřejné části spisu. Součástí uvedeného úředního záznamu je i informace o tom, že v rámci vyhledávací činnosti u jiného daňového subjektu využil správce daně zmíněný úřední záznam o provedení místního šetření. Proto není součástí daňového spisu.
16. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Další podání účastníků řízení

17. V replice ze dne 3. 4. 2020 žalobce zdůraznil, že výzva ze dne 30. 6. 2016 nemohla vyvolat žádné právní účinky, neboť neobsahuje odůvodnění. Z tohoto důvodu nemohla vyvolat právní účinky ani výzva ze dne 21. 7. 2017, která obsahuje totožné vady. Podle názoru žalovaného mohl žalobce řádně vedenou evidencí prokázat přímou a bezprostřední souvislost konkrétních plnění na vstupu s konkrétními plněními na výstupu. Toto tvrzení však sám žalovaný vyvrací, pokud uvádí, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostačujícím podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění deklarovaného plnění došlo. Podle žalovaného tedy ani řádně vedená evidence nemusí být dostačujícím podkladem pro uznání nároku na odpočet daně – stačí, aby ji správce daně zpochybnil. Žalobcem navrhovaná místní šetření nebyla provedena tehdy, pokud by měla prokázat skutečnosti ve prospěch žalobce. Žalovaný se při místním šetření mohl přesvědčit, že konkrétní práce byly provedeny a materiál byl použit. Žalobce dále uplatnil novou námitku, a to že se na úkonech odvolacího řízení podílela stejná úřední osoba, která prováděla úkony v daňovém řízení v prvním stupni – I. K.
18. Žalovaný ve vyjádření k replice ze dne 14. 12. 2020 uvedl, že doplnění dokazování postupem podle § 115 daňového řádu osobou, která jednala v prvním stupni, dle judikatury nezakládá její vyloučení ve smyslu § 77 daňového řádu.

V. Jednání konané dne 31. 8. 2022

19. Při jednání účastníci setrvali na již dříve písemně vyjádřené argumentaci. Soud podrobně konstatoval obsah soudního a daňového spisu. Neprováděl přitom dokazování listinami navrženými žalobcem k důkazu, které již byly součástí daňového spisu, neboť jeho obsahem se dokazování neprovádí [viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS; rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz]. K návrhu žalobce soud provedl výslech svědka J. O., který byl zaměstnancem žalobce v rozhodném období a zajišťoval návoz stavebního materiálu na jednotlivé stavební akce. Žalobcova zástupkyně před konáním výslechu svědka předložila nejprve pracovníprávní dokumenty, z nichž vyplynulo, že svědek v rozhodném období pro žalobce pracoval. Dále předložila soubor příkladných dodacích listů určených k vyjádření svědkovi. Svědek k dotazu soudu vypověděl, že byl v rozhodném období zaměstnancem žalobce, pracoval jako zásobovač a řidič, se žalobcem nemá spory. Průběh práce popsal tak, že každé ráno se s jednatelem žalobce sešli a rozvrhli práci, poté svědek vozil materiály na stavby. Na dotaz žalobcovy zástupkyně svědek upřesnil, s jakým vozidlem jezdil, příkladmo vyjmenoval dodavatele žalobce, také některé stavební akce a potvrdil, že podepisoval dodací listy. Svědek uvedl, že na soukromé účely materiál nevozil. V reakci na svědeckou výpověď žalobce konstatoval, že bylo potvrzeno, že materiál na konkrétní stavby byl dovážěn minimálně v rozsahu, který je specifikován na dodacích listech s podpisem svědka. Žádné další důkazní prostředky strany nenavrhly.

VI. Posouzení věci

20. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná.**

21. Ze správního spisu soud zjistil následující, pro věc podstatné skutečnosti. Správce daně zahájil dne 11. 8. 2015 protokolem o ústním jednání č. j. 3298202/15/3001-60563-711405 u žalobce daňovou kontrolu na DPH za předmětná zdaňovací období. V rámci daňové kontroly vyzval žalobce, aby doložil konkrétní účel použití pořízeného materiálu a služeb pro jeho ekonomickou činnost. Žalobce reagoval předložením důkazních prostředků, přičemž správce daně na základě výsledků daňové kontroly dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že by předmětný nakoupený materiál použil v rámci své ekonomické činnosti k uskutečnění plnění, která zakládají nárok na odpočet DPH dle § 72 odst. 1 zákona o DPH. Správce daně tak na základě kontrolního zjištění snížil žalobci základ daně o přijatá zdanitelná plnění, u kterých žalobce uplatňoval nárok na odpočet DPH v kontrolovaných zdaňovacích obdobích. Žalovaný návazně v napadeném rozhodnutí uzavřel, že žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH z plnění, u nichž nebyl schopen prokázat souvislost s jeho ekonomickou činností.
22. Soud se nejprve zabýval námitkou, podle níž správce daně neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Tu je nutno v první řadě uvést, že daňový subjekt tíží břemeno tvrzení a břemeno důkazní ve vztahu k jeho daňové povinnosti. V první řadě tedy dle § 92 odst. 3 daňového řádu platí, že *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Předpokládá se, že daňový subjekt bude svá tvrzení zprvu dokládat předložením daňových a účetních dokladů. Správce daně pak mj. tíží břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu ve vztahu k prokázání skutečností, které vyvracejí *věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*. Z citovaných ustanovení daňového řádu tedy vyplývá, že přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, přeneso se důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzení zpět na žalobce, pokud správce daně prokáže existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených dokladů se skutečností (viz např. rozsudek NSS ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66).
23. Plátce daně je přitom povinen předložit daňový doklad a prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Z rozhodnutí NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103, vyplývá, že tuto povinnost je nutné vykládat tak, že *„prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Pokud daňový subjekt před správcem daně uplatňuje nárok na odpočet daně, je k jeho výzvě povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71, ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007-84).“* Platí tedy, že pokud správce unese důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu ohledně předložených daňových či účetních dokladů, je třeba, aby žalobce oprávněnost nároku na odpočet DPH prokázal jinak než předložením daňových a účetních dokladů, jejichž věrohodnost správce daně zpochybnil. Správce daně musí přitom označit konkrétní skutečnosti, ze kterých tyto pochybnosti vyplývají.
24. Správce daně vydal primární výzvu k prokázání skutečností dne 30. 6. 2016, č. j. 3148275/16/3001-60563-711746. V ní žalobce vyzval, aby prokázal svá tvrzení, že nárok na

odpočet DPH v předmětných zdaňovacích obdobích byl uplatněn v souladu s § 72 zákona o DPH, tedy i v tom smyslu, že přijatá zdanitelná plnění byla použita pro ekonomickou činnost žalobce. Ve výzvě správce daně konstatoval, že v průběhu daňového řízení může vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností pro správné stanovení daně, a dodal, že daňový subjekt je povinen předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení. Namítali žalobce nedostatečnost této výzvy, nutno zopakovat, že podle § 92 odst. 3 daňového řádu tíží daňový subjekt břemeno tvrzení a břemeno důkazní ohledně prokazování tvrzení, která daňový subjekt uvádí v daňovém přiznání. Dále platí, že při prokazování tvrzení daňového subjektu ohledně nárokování odpočtu DPH zpravidla daňový subjekt prokazuje svá tvrzení daňovými a účetními doklady. Nelze tedy přisvědčit názoru žalobce, že výše specifikovaná výzva je nedostatečně odůvodněná, tudíž nevyvolává žádné právní účinky. Naopak, správce daně postupoval v souladu se zákonem, pokud žalobce vyzval, aby svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání prokázal (např. předložením daňových dokladů či jinými důkazy).

25. Žalobce v reakci na tuto výzvu předložil daňové a účetní doklady ohledně zdanitelných plnění, u nichž nárokoval odpočet DPH. Správce daně následně dne 21. 7. 2017 vydal pod č. j. 3486812/17/3001-60563-711746 v pořadí druhou výzvu, ve které vyjádřil důvodné pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu ohledně žalobcem dokladů předložených žalobcem v návaznosti na prvou výzvu. Uvedl, že v předmětných daňových dokladech jsou pouze ručně vepsané poznámky, kterými žalobce doplnil název konkrétní zakázky, na kterou byl materiál spotřebován. Tento způsob správce daně nepovažoval za dostatečný, neboť jde o dopsané ruční poznámky bez jakéhokoliv podložení tohoto tvrzení jinými důkazními prostředky. Navíc správce daně zpochybnil schopnost žalobce, zda si lze s takovým časovým odstupem pamatovat, jaký konkrétní materiál byl kde spotřebován bez vedení podrobné účetní evidence. Proto správce daně vyzval žalobce, aby prokázal jinými důkazními prostředky, že materiál byl skutečně použit pro ekonomickou činnost tak, jak ji žalobce deklaroval. Správce daně k vyjádřeným pochybnostem doplnil, že žalobce neměl rozhodný počet zaměstnanců a předávací protokoly ohledně provedeného díla jsou obecného charakteru, tudíž neschopny doložit skutečně prováděné práce.
26. Soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že důkazní břemeno přešlo zpět na žalobce ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřením důvodných pochybností ohledně žalobcem předložených dokladů, které správce daně sdělil žalobci ve výzvě ze dne 21. 7. 2017. Soud má ve shodě s žalovaným za to, že zcela logicky nebylo možné nakoupený materiál, tedy přijaté zdanitelné plnění, které bylo uvedeno na jednotlivých daňových dokladech, jednoznačně vztáhnout k uskutečněným zdanitelným plněním, neboť z těchto dokladů pouze vyplývá, že žalobce daný materiál nakoupil, nikoliv pak už, kde byl spotřebován či zda byl vůbec spotřebován v deklarovaném rozsahu. Nadto ani ručně neformálně dopsané poznámky do daňových dokladů v podobě názvu zakázky k jednotlivým položkám stavebního materiálu, které žalobce vepsal v průběhu daňové kontroly, tedy po delším časovém odstupu od provádění staveb, nedosahují takové míry věrohodnosti, že by *samy o sobě* prokazovaly, zda byl materiál ve skutečnosti spotřebován v rámci ekonomické činnosti žalobce. Nehledě na to, že v některých případech nakoupený materiál žalobce k žádné zakázce ani nepřičítal. Důvodnost pochybností správce daně a žalovaného tedy v projednávané věci vyplývaly ze skutečnosti, že z daňových dokladů nebylo zcela a jednoznačně zřejmé, zda byl nakoupený materiál spotřebován v rámci ekonomické činnosti žalobce. Na daňových dokladech, které žalobce v průběhu daňového řízení předložil správci daně, je pouze uvedeno, že konkrétní materiál byl žalobcem

pořízen u uvedených dodavatelů, dále datum vystavení faktury žalobci. Vyjádření výše uvedené skutečnosti správcem daně mělo za následek přenos důkazního břemene zpět na žalobce ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Pro úplnost nutno konstatovat, že počet zaměstnanců žalobce sám o sobě není věrohodným zpochybněním údajů a podkladů předložených daňovým subjektem ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť jak uvádí žalobce, vykonávat práci na stavbě mohly osoby v jiném než hlavním pracovním poměru k žalobci. Tato skutečnost je však pouze doplňující ve vztahu k vyjádřeným pochybnostem ze strany správce daně, kterou měl žalobce možnost v průběhu daňového řízení objasnit např. předložením dohod o provedení práce apod. Na samotný přenos důkazního břemene z dalších důvodů však nemá skutečnost ohledně počtu zaměstnanců zásadní vliv.

27. Ve vztahu k uskutečněnému zdanitelnému plnění v souvislosti s režimem přenesené daňové povinnosti vznáší žalobce procesněprávní námitku v souvislosti s přechodem důkazního břemene (viz bod 13 žaloby). Žalobce namítl, že správce daně rovněž vyzval žalobce k prokázání, že stavební práce provedené žalobcem odpovídají číselnému kódu klasifikace CZ-CPA oddíl 41 až 43 ve smyslu § 92e zákona o DPH, přestože správce daně ohledně těchto skutečností nevyjádřil důvodné pochybnosti. Soud k této námitce uvádí, že i ohledně této skutečnosti je povinen žalobce ve smyslu § 92 daňového řádu prokázat tvrzení, která je povinen uvádět v daňovém tvrzení. To znamená, že žalobce byl povinen prokázat, že deklarované stavební práce spadají do této kategorie a dále je žalobce povinen uvést, v jakém rozsahu se uskutečnily. Správce daně žalobci sdělil ve výzvě ze dne 21. 7. 2021, že zápisy o odevzdání prací obsahovaly velmi strohý popis prací bez odkazu na smlouvy o provedení díla, na základě nichž nebylo možné určit, zda se práce uskutečnily a zda spadají do režimu přenesené daňové povinnosti. Z procesně právního hlediska správce daně postupoval v souladu se zákonem, pokud vyzval žalobce, aby prokázal, v jakém rozsahu se práce fakticky uskutečnily a zda spadají do výše uvedené kategorie.
28. Soud se dále zabýval námitkou, že žalobce prokázal uskutečnění přijatých zdanitelných plnění v rámci své ekonomické činnosti. Tato námitka není důvodná.
29. Dle § 72 zákona o DPH platí, že odpočet DPH může plátce uplatnit mj. při splnění dvou základních podmínek, a to pokud a) přijal zdanitelné plnění a b) současně jej použil v rámci své ekonomické činnosti pro účely uskutečňování zdanitelných plnění spočívajících v dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Žalovaný v nynějším případě zpochybnil splnění druhé podmínky, tedy konstatoval, že žalobce neprokázal v průběhu daňového řízení použití zdanitelného plnění v rámci své ekonomické činnosti. Podstatou sporu je otázka, zda žalobce prokázal své tvrzení, že předmětná přijatá zdanitelná plnění, u kterých uplatnil nárok na odpočet DPH v kontrolovaných zdaňovacích obdobích, použil v souladu s § 72 zákona o DPH v rámci své ekonomické činnosti.
30. Soud ze správního spisu zjistil, že žalobce vykonává stavební práce jako svou ekonomickou činnost, dále žalobce v průběhu daňového řízení sdělil, že svou ekonomickou činnost provozoval na jednotlivých stavbách, měl v průměru 10 zaměstnanců a nevedl skladovou evidenci. Žalobce během daňového řízení předložil správci daně účetní a daňové doklady, a to účetní deníky, vystavené a vydané faktury, pokladní knihy, příjmové a výdajové pokladní doklady a záznamní knihy. Z faktur vystavených žalobci plyne, že dodavatelé účtovali žalobci za nákup zboží, které pořídil v kontrolovaných zdaňovacích obdobích. Soud z těchto faktur vystavených žalobcovými dodavateli shledal, že z nich nevyplývá, na

jaké konkrétní stavební práce žalobce materiál použil a přestože se jedná o formálně bezvadné daňové doklady, nelze pouze na jejich základě s jistotou určit, že takto nakoupený materiál byl spotřebován či použit na stavbách v rámci ekonomické činnosti žalobce.

31. Žalobce v průběhu daňového řízení označil stavební zakázky, na kterých v rozhodných obdobích pracoval a přiřadil k nim jednotlivé položky nakoupeného materiálu. Podle podání, která žalobce předložil správci daně (viz správní spis č. l. A31 až A36), se jednalo o zakázky Srbská, Tribotec, Drásov, Čeložnice, Nesovice, Veslařská, Líšeň Synkova a Houbalova, Drnovice, Rajhrad, Karáskovo náměstí č. 1, B., kanalizace Dolenice, Svatopetrská 18, objekt Záhřeb, Sladovnická, Vyškov, Brno Zetor Tractors, Bělohorská, Bystrc – obchodní prostory, Kohoutova, Leskava JK, Černovice, Jihlava ÚP, MU Veveří, Dornych, Jeronýmova a zakázka M. Do zmíněných faktur vystavených žalobci za nakoupený materiál žalobce posléze ručně vepsal název zakázky k jednotlivým položkám nakoupeného materiálu a zaslal je takto doplněné správci daně. Jak již soud vysvětlil výše, správce daně o těchto dokladech vyjádřil pochybnosti způsobilé přenést důkazní břemeno zpět na žalobce ohledně tvrzení, že přijatá zdanitelná plnění byla použita v rámci ekonomické činnosti pro účely uskutečňování zdanitelných plnění. Správce daně sdělil žalobci, že ručně dopsané poznámky neprokazují použití přijatých zdanitelných plnění v souladu s § 72 zákona o DPH. Poté co správce daně takto přenesl důkazní břemeno zpět na žalobce, byl žalobce povinen prokázat, že jím nakoupený materiál použil v souvislosti se svou ekonomickou činností. V této souvislosti nelze přisvědčit námitce žalobce, že by důkazní břemeno na něj kladené bylo neúnosné a nepřiměřené, neboť prokázání, že přijaté zdanitelné plnění bylo použito v souvislosti s ekonomickou činností žalobce, je základní podmínkou pro uznání nároku na odpočet DPH, přičemž věrohodným přiřazením jednotlivých položek nakoupeného materiálu ke konkrétním stavebním zakázkám by vazbu přijatého zdanitelného plnění na ekonomickou činnost žalobce prokázalo. Nutno však v této souvislosti dodat, že žalobcem ručně dopsané poznámky do předmětných faktur v průběhu daňové kontroly nepředstavují věrohodnou evidenci o pořízeném materiálu a nejsou dostatečně způsobilým důkazem, který by prokázal, že materiál byl skutečně v rámci ekonomické činnosti žalobce na stavbě spotřebován v deklarovaném rozsahu. Navíc některý materiál tímto způsobem nebyl žalobcem k žádné zakázce přiřazen.
32. Žalobce dále předložil obsáhlé důkazní prostředky (viz správní spisový materiál), a to objednávky odběratelů žalobce spočívající v provedení díla (specifikované jako montáž systému topení a chlazení, kotelny, strojovny apod.), které měl provést žalobce na jednotlivých zakázkách, dále smlouvu o dílo ze dne 14. 5. 2014 s odběratelem žalobce *Ing. J. G.*, podle které měl žalobce provádět stavební díla (oprava bytového domu *Svatopetrská*), smlouvu o dílo ze dne 15. 5. 2014 s odběratelem žalobce *Ing. R. M.* (oprava podlah, izolace, omítky, příčky a další na ulici *Srbská*), dále rámcovou smlouvu o dílo s odběratelem žalobce *BS-IMEX spol. s r. o.* ze dne 12. 1. 2015 (provádění stavebních prací), dodatek č. 1 ke smlouvě o dílo – přestavba nájemního domu *Dornych* pro odběratele žalobce *L. Š. a J. B.*, objednávku odběratele žalobce *P. S.* (výměna plynového kotle a vodoměrů v bytových jednotkách), objednávku žalobce odběratele *R. H.* (výměna elektroinstalace, topného systému), smlouvu o dílo ze dne 1. 9. 2014 s odběratelem *R. M.* (*Karáskovo náměstí* – oprava sklepních prostor – přestavba na byty) a zápisy o předání a převzetí prací, v nichž je uvedeno, že se dílo (specifikované zejména jako bytový dům či jiné opravy s názvem ulice či části města) předává.

33. Soud k výše předloženým důkazním prostředkům uvádí, že podle zákona o DPH je třeba prokázat, že přijaté zdanitelné plnění bylo v deklarovaném rozsahu použito na stavebních pracích v rámci ekonomické činnosti žalobce. To znamená, že DPH z nakoupeného materiálu je možné nárokovat pouze tehdy, pokud lze prokázat, že byl v deklarovaném rozsahu použit v souvislosti s ekonomickou činností plátce. Z výše uvedených předložených listin lze pouze dovodit, že žalobcem uvedené stavební zakázky byly realizovány žalobcem a že stavby probíhaly, nikoliv zda a v jakém rozsahu byl nakoupený materiál na těchto stavebních pracích použit. Dle daňových předpisů není nárok na odpočet povinností, ale právem daňového subjektu, tudíž je přiměřené po daňovém subjektu požadovat, aby nashromáždil takové důkazní prostředky, které spolehlivou vazbu mezi přijatým a poskytnutým zdanitelným plněním prokáže. Tyto závěry plynou např. z rozhodnutí NSS ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232: „Každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění eventuálních práv a povinností dle příslušných ustanovení zákona o DPH.“
34. Ze správního spisu dále plyne, že správce daně provedl v rámci daňového řízení dne 22. 9. 2016 místní šetření a pořídil o něm úřední záznam s č. j. 3950050/16/3001-60563-711746. Správce daně učinil zjištění, že na adrese *Karáskovo náměstí č. 1* vlastní rohový dům *R. M.* a tento dům se skládá z pěti nadzemních a jednoho sklepního podlaží. Nachází se v něm 25 bytových jednotek, prodejna, sklad, kotelna, sklepní kóje, schodiště, balkony, chodby a půdní prostor. Správce daně oslovil jednoho z nájemníků, který právě vcházel do nemovitosti (pana *K.*), který správce daně pustil do bytové jednotky. Nájemce sdělil, že zde probíhaly stavební úpravy. Správce daně zjistil, že bylo v domě zhotoveno ústřední topení, proběhla rekonstrukce elektřiny, byla vyměněna kuchyňská linka vč. sporáku, provedena rekonstrukce koupelny, položeno PVC a dlažba. Správce daně zjistil, že značka sporáku v tomto bytě je jiná, než kterou zaúčtoval žalobce do svého účetnictví. Správce daně však zjistil, že rekonstrukce bytu proběhla. Soud k výše uvedenému konstatuje, že co se týče již provedeného místního šetření na *Karáskově náměstí*, správce daně z něj vycházel při posuzování, zda nakoupené spotřebiče – sporáky AMICA byly vestavné spotřebiče, či nikoli, za účelem prokázání, zda žalobce uplatnil v souladu se zákonem režim přenesené povinnosti (viz zpráva o daňové kontrole), nikoliv ve vztahu k tvrzení, že přijatá zdanitelná plnění byla použita za účelem uskutečňování zdanitelných plnění. Žalobce totiž uplatnil ohledně nakoupených sporáků DPH v režimu přenesené povinnosti, neboť se jednalo o montáž vestavěného materiálu, avšak správce daně dospěl ke zjištění, že sporáky vestavené a zabudované nejsou, proto u tohoto žalobcem poskytnutého plnění (faktura č. 1522008) vyloučil DPH z režimu přenesené daňové povinnosti. Výše uvedené potvrdil i žalovaný v napadeném rozhodnutí v bodě 32. Soud uvádí, že ve vztahu k prokázání skutečnosti, zda žalobce přijatá zdanitelná plnění použil za účelem uskutečnění zdanitelného plnění, není toto zjištění z místního šetření ohledně sporáků, relevantní a žalovaný z nich také nevycházel, neboť s odkazem na předložené důkazní prostředky, především smlouvu o dílo, daňové doklady a další listiny (bod 35 napadeného rozhodnutí) správně uvedl, že přímou vazbu materiálu na stavební zakázky jednoznačně žalobcem předložené důkazní prostředky neprokazují.
35. Ohledně provedení místních šetření na všech místech, kde byly stavební práce prováděny, za účelem prokázání použití přijatého zdanitelného plnění v souvislosti s ekonomickou činností žalobce, má soud za to, že provedení místních šetření na hotových stavbách by bylo pro dokazování neúčelné. Není možné „vypátrat“ pouhým náhledem na hotové

stavby, jaký konkrétní materiál byl na stavbách použit, pokud neexistuje žádná podrobná evidence o pohybu nakoupeného materiálu. Přijatá zdanitelná plnění jsou uvedena na přijatých fakturách a jedná se o rozmanitý stavební materiál v takovém množství, že by z logiky věci nebylo účelné provádět místní šetření na již hotových stavbách. Dle výdajových pokladních dokladů a přijatých faktur, které jsou součástí spisového správního materiálu jsou totiž přijatým zdanitelným plněním žalobce např. příslušenství pro ohřívače, radiátorový ventil, měděná polotvrdá trubka, návleková izolace, tvarovka (různé druhy a více ks), příchytka (více ks), hmoždinky, vruty, pájky, kabely (více ks), rámečky 3 a 2 násobný, zásuvky, spínače, objímky, lišty, žárovky, svítidla, kabelový žlab, svorky, rozvodnice, jistič, chrániče, elektroměry, akumulární nádoby, WC závěsné, sedátko WC, umyvadlo klasické, sifony, umyvadlové baterie (více ks), koncovky, příslušenství k sifonům, radiátor koupelnový, kotel plynový závěsný, kohout, vodoměr bytový, těsnění, nářadí, vrták, příslušenství k hadicím či výlevky apod. Z povahy věci nelze místním šetřením na hotových stavbách zjistit, zda každou jednotlivou položku přijatého zdanitelného plnění žalobce v rámci ekonomické činnosti použil, tedy zda zdanitelné přijaté plnění použil v deklarovaném rozsahu. Také v souvislosti s místními šetřeními není závažnou procesní vadou, že jednatel žalobce nebyl k místnímu šetření přizván. Zákon účast žalobce na provádění místního šetření nevyžaduje a požadavek žalobce být účasten na místních šetřeních byl vznesen až po sdělení kontrolního zjištění dne 16. 5. 2018, tedy již po provedeném místním šetření na adrese *Karáskovo náměstí*. Vzhledem k tomu, že místní šetření jsou ve vztahu k prokázání, zda zdanitelné plnění bylo použito v souvislosti s ekonomickou činností žalobce, bezúčelná, skutečnost, že žalobce na tomto místním šetření nebyl přítomen, nepředstavuje procesní vadu, která by měla za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci.

36. K otázce vznesené žalobcem, jakým způsobem by tedy měl v konečném důsledku prokázat spojitost přijatého zdanitelného plnění s jeho ekonomickou činností, nutno uvést, že je zcela na daňovém subjektu, jakými důkazními prostředky bude prokazovat svá tvrzení. Je však třeba pamatovat na to, že přijatá zdanitelná plnění musí být v deklarovaném rozsahu použita pro uskutečňování zdanitelných plnění v souvislosti s ekonomickou činností a tuto skutečnost je třeba prokázat. Lze důvodně předpokládat, že v nynější věci by stačilo, pokud by v návaznosti na přijatá a vydaná zdanitelná plnění byla vedena věrohodná evidence, která by zachycovala informace o tom, jaký nakoupený materiál a na jaké místo byl přivezen a na jakém místě byl použit či spotřebován. V této souvislosti lze uvést, že věrohodnost účetnictví daňového subjektu podnikajícího ve stavební činnosti je významně oslabena, není-li tento daňový subjekt ani u významných zakázek schopen doložit podrobné podklady běžně užívané v rámci kontraktace týkající se stavebních činností (podrobné položkové rozpočty, rozpisy materiálu, odsouhlasené předávací protokoly, rozpisy prací a skutečně spotřebovaného materiálu apod.).
37. Správce daně si v průběhu daňového řízení opatřil stavební povolení Úřadu městské části Brno ze dne 18. 1. 2017 (viz č. l. A48 správního spisu), ze kterého plyne, že se povoluje stavba bytového domu *Karáskovo náměstí č. 1* v rozsahu nástavba podkroví, venkovní schodiště a další stavební úpravy, zejména výstavba bytových jednotek. Dále si správce daně opatřil stavební povolení ze dne 6. 1. 2010 (viz č. l. A50 správního spisu), ze kterého plyne, že se povoluje stavba změna dokončené stavby bytového domu na ulici *Dornych*. K tomu si správce daně opatřil nedatovanou smlouvu o dílo uzavřenou mezi žalobcem a odběratelem žalobce *L. Š. a J. B.*, dle které se žalobce zavázal zhotovit dílo, kterým je provedení stavebních a montážních prací – přestavba nájemního domu *Dornych* dle

projektové dokumentace a dle rozpočtu se specifikací dodávaných materiálů (dlažba, obklady a další). Dále správce daně předložil e-mailovou komunikaci žalobce s jeho odběrateli (*J. B., L. Š. a P. S.*), zprávu o revizi elektrického zařízení v bytě na ulici *Dornych*, denní záznamy stavby s názvem „*KN č. 1*“, *Dornych 118*, položkové rozpočty k zakázce *Zagreb a Karáskovo náměstí* a fotodokumentaci provádění staveb. Soud došel po prozkoumání těchto listin k závěru, že nelze bez pochybností vztáhnout přijaté zdanitelné plnění k jednotlivým zakázkám, tedy nelze určit, zda byl pořízený konkrétní materiál právě na dané zakázce použit. Listiny neobsahují konkrétní dílčí položky pořízeného materiálu a nelze je k jednotlivým fakturám přiřadit. Bezprostřední a přímou souvislost zdanitelného přijatého plnění s uskutečněným plněním ohledně zakázky *Zagreb, Dornych a Karáskovo náměstí* tedy neprokazují ani tyto žalobcem předložené listiny, které se týkaly zejména těchto zakázek. Fotodokumentace prokazuje opět jen skutečnost, že nějaké práce probíhaly, nikoliv skutečnost, že přijatá zdanitelná plnění byla použita v souladu s § 72 zákona o DPH. Ve správním spise je obsaženo i stavební povolení Úřadu městské části města Brna, Brno-Židenice, č. j. *BZID 18433/16/OVUP/Scp*, z něž vyplývá, jaké stavební úpravy budou prováděny. Samotné stavební povolení ovšem rovněž nelze považovat za důkaz, který by mohl objasnit žalobcova tvrzení, neboť podrobný rozpis stavebního materiálu neobsahuje.

38. Nutno dále dodat, že napadené rozhodnutí žalovaného není v rozporu se závěry, které učinil SDEU v rozsudku ze dne 30. 5. 2013 ve věci C-651/11 X BC, neboť v průběhu daňového procesu nebylo prokázáno, že přijatá plnění na vstupu mají bezprostřední a přímou souvislost s plněními na výstupu, jak požaduje SDEU. Nebylo ani prokázáno, že jsou přijatá zdanitelná plnění ve svém souhrnu spojena v deklarovaném rozsahu s hospodářskou činností žalobce, neboť takové použití nakoupeného materiálu žalobce neprokázal. Skutečnost, že ekonomická činnost žalobce spočívá zejména v provádění staveb, jejich změn a odstraňování, při které dochází ke spotřebě stavebního materiálu v podobě druhově či individuálně určených zastupitelných věcí, sama o sobě neprokazuje, že přijaté zdanitelné plnění bylo použito v přesně vymezeném, tedy deklarovaném rozsahu v souvislosti s ekonomickou činností žalobce. Soud tedy nemohl dát žalobci za pravdu, že jej správce daně nutil prokazovat skutečnosti, které nejsou pro uplatnění nároku na odpočet DPH relevantní. Žalobce v této souvislosti uvedl, že správce daně po něm požadoval, aby prokázal nejen skutečnost, že nakoupený materiál použil na stavbě, ale neoprávněně rovněž požadoval prokázat, na jaké stavební zakázce byl použit. Soud k tomu sděluje, že se mu jeví zcela logické, že správce daně požadoval prokázání vazby nakoupeného materiálu na jednotlivé stavby za účelem prokázání, že materiál byl použit v souvislosti s ekonomickou činností žalobce. Tímto způsobem by přijaté zdanitelné plnění bylo vztaženo bez pochybností k ekonomické činnosti žalobce.
39. V průběhu odvolacího řízení pověřil žalovaný správce daně k doplnění odvolacího řízení písemností ze dne 14. 2. 2019, č. j. 6665/19/5300-21443-712165, a uložil správci daně povinnost vyslechnout níže uvedené svědky. Na základě tohoto pokynu byli v průběhu doplnění daňového řízení vyslechnuti následující svědci. *J. B.* (protokol ze dne 31. 5. 2019, č. j. 3143989/19/3001-60563-707504) vypověděl, že je odběratelem žalobce, který prováděl stavební práce na bytovém domě *Dornych*, přičemž nevěděl, kdy přesně začaly práce, přesný postup prací nepopsal a rovněž uvedl, že předložený materiál mohl být na stavbě použit. Z výpovědi *L. Š.* (protokol ze dne 31. 5. 2019, č. j. 3144032/19/3001-60563-707504) vyplynulo, že je odběratelem žalobce a majitelem nemovité věci (*Dornych*) a že neměl kompletní přehled o navážených materiálech. *Ing. P. B.* (protokol ze dne 20. 3. 2019, č. j.

1142256/19/3001-60561-711746) vypověděl, že zajišťoval inženýrskou činnost pro pana R. M. (majitele nemovité věci), tedy vyřizoval stavební povolení na *Karáskově náměstí a Srbské ulici*. Zároveň nevěděl, v jakém rozsahu vykonával žalobce stavební činnost a nebyl na staveništi vždy přítomen. Další svědek *Ing. T. M.* uvedl, že je majitelem nemovité věci, ke které se vztahuje zakázka *Dornych* (protokol ze dne 19. 3. 2019, č. j. 1142318/19/3001-60561-711746), neměl o stavebním materiálu žádné informace. *Ing. R. M.* (protokol ze dne 20. 3. 2019, č. j. 1142343/19/3001-60561-711746) uvedl, že žalobce pro něj rekonstruoval bytový dům na ulici *Jeronýmova, Karáskovo náměstí a Srbská*, dále zhruba vysvětlil, co mělo být provedeno za úpravy, sdělil, že když dovážel žalobce materiál, někdy u toho přítomen nebyl. Uvedl, že je majitelem předmětných nemovitostí. *P. S.*, vlastník nemovité věci, ke které se vztahuje zakázka *Zagreb* (protokol ze dne 25. 3. 2019, č. j. 1290940/19/3001-60561-711746) uvedl, že vybíral okna na zakázku *Zagreb*, přičemž o rozsahu stavebního materiálu nepodal žádné dostatečně podrobné informace.

40. Dle názoru soudu ani tyto svědecké výpovědi neprokázaly v podrobnostech nezbytných pro přiznání odpočtu DPH, že deklarované přijaté zdanitelné plnění bylo v konkrétním rozsahu použito pro účely uskutečňování zdanitelného plnění v souvislosti s ekonomickou činností žalobce. Svědci, tedy odběratelé žalobce či majitelé nemovitých věcí, ve vztahu ke kterým žalobce prováděl stavební práce, neměli podrobné povědomí o tom, jaký konkrétní materiál byl na stavbách použit a vzhledem k rozmanitosti a četnosti tohoto materiálu by to bez vedení řádné evidence nebylo možné. Z tohoto důvodu soud považoval za bezúčelné provést žalobcem navrhovaného svědka jednatele společnosti HM SPEED s. r. o. a to také z důvodu, že v průběhu daňového řízení bylo zjištěno, že žalobce rozporuplně uvedl, na jakou zakázku, související s výše uvedenou společností, byl materiál vlastně určen. Provádění dalších svědeckých výpovědí se soudu jeví jako bezúčelné, neboť odběratelé si zpravidla nevedou podrobnou evidenci o tom, kde byl dodavatelem nakoupený materiál použit. Další navrhované svědky v žalobě žalobce nespécifikoval a soud nepovažoval za nutné provádět výslech *J. G. a R. H.*, které žalobce navrhoval vyslechnout v průběhu daňového řízení, neboť faktury, které souvisely s těmito osobami, správce daně vyjmul z kontrolního zjišťování (viz str. 56 zprávy o daňové kontrole) a především jsou za dané situace výpovědi odběratelů žalobce nezpůsobilé prokázat žalobcova tvrzení vzhledem k četnosti a rozmanitosti nakoupeného materiálu. Soud dále uzavřel, že neprovede důkaz znaleckými posudky všech staveb, na které žalobce navázal materiál. Takové dokazování by bylo nesmírně obsáhlé a z povahy věci by s určitostí nemohlo prokázat, zda konkrétně nakoupený materiál byl v deklarovaném rozsahu použit ve stavební činnosti. Jedná se o rozmanitý stavební materiál, přičemž bez podrobné evidence vedené v průběhu provádění staveb nepřispějí k objasnění vztahu mezi přijatým a poskytnutým zdanitelným plněním žalobcem navrhované znalecké posudky, místní šetření na jednotlivých místech již provedených staveb ani výsledky majitelů nemovitých věcí, na kterých byly stavby prováděny. Krajský soud zato provedl výslech svědka *J. O.*, z důvodu žalobcem tvrzené vazby této osoby na obstarávání návozu materiálu. Soud měl za to, že výpověď osoby, která obstarávala návoz materiálu při realizaci ekonomické činnosti žalobce, by mohla být způsobilá prokázat tvrzení žalobce. Po provedení tohoto výslechu však soud dospěl k závěru, že ani svědecká výpověď tohoto žalobcova zaměstnance žalobce neprokázala žalobcem tvrzené skutečnosti. Svědek totiž vypověděl, že stavební materiál dovážel na stavební akce, avšak pouze příkladmo uvedl čtyři stavební akce, přičemž nespécifikoval rozsah dováženého materiálu. Za těchto okolností nelze s určitostí potvrdit, že materiál byl použit k ekonomické činnosti v deklarovaném rozsahu.

Svědék neuvedl, jaké konkrétní množství materiálu na stavební akce navážel, a proto nelze na základě jeho výpovědi bez pochybností určit, že všechny deklarovaný materiál byl v rámci ekonomické činnosti použit. Svědek rovněž sdělil, že větší náklad dováželi nákladním autem dodavatelé žalobce. Za těchto okolností svědecká výpověď nebyla způsobilá prokázat, že všechny tvrzený materiál byl na stavbách použit.

41. V souvislosti s některými přijatými zdanitelnými plněními žalobce dále nárokoval sníženou sazbu DPH a správce daně v souladu se zákonem ve výzvě ze dne 21. 7. 2017 po žalobci požadoval, aby prokázal, že stavební práce odpovídají výše uvedenému číselnému kódu v návaznosti na § 92e zákona o DPH, tedy že byly provedeny v deklarovaném rozsahu a na jednotlivých zakázkách. Žalobce totiž uvedl pouze stručnou charakteristiku k jednotlivým jím poskytnutým plněním (viz podání na č. l. A32 správního spisu, č. j. 3634393/16/3001-60563-711746), ze kterých nelze oprávněnost uplatnění snížené sazby DPH dovodit. V této souvislosti nutno konstatovat, že provedením místního šetření, které správce daně uskutečnil dne 27. 10. 2015, č. j. 3985615/15/3001-60563-711746, na adrese *Svatopetrská 18* si správce daně kladl za cíl pouze ověřit, že probíhají práce, které souvisí s žalobcem vystaveným daňovým dokladem č. 142203 vystaveným *Ing. J. G.*, u kterého si žalobce uplatnil sníženou sazbu DPH. U tohoto poskytnutého plnění bylo prokázáno, že bylo uplatněno v souladu se zákonem o DPH ve smyslu § 92e zákona o DPH, přičemž správce daně především při prokazování této skutečnosti vycházel z toho, že předmětná stavba je určena pro bytové účely, což zjistil správce daně náhledem do katastru nemovitostí (viz zpráva o daňové kontrole, str. 58) a také provedením místního šetření na adrese *Svatopetrská 18*. Tudíž doklad č. 1422033 vyřadil z kontrolního zjištění a žalobci uznal oprávněnost použití snížené sazby DPH ve smyslu § 47 a § 48 zákona o DPH (viz zpráva o daňové kontrole, str. 56 a 58). Skutečnost, že úřední záznam o provedeném místním šetření na místě *Svatopetrská 18* byl odebrán z daňového spisu, není procesní vadou, která by měla mít za následek nesprávnost rozhodnutí ve věci, jelikož z ní správce daně nevycházel při posuzování oprávněnosti nároku na odpočet DPH v souladu s § 72 zákona o DPH, ale pouze na jeho základě ve prospěch žalobce vyřadil z kontrolního zjištění výše uvedenou fakturu v souvislosti s uplatňováním snížené sazby DPH.
42. Ani žalobcem opožděně uplatněná námitka, že se v rozporu se zákonem na úkonech odvolacího řízení podílela stejná úřední osoba, která prováděla úkony v daňovém řízení v prvním stupni (*I. K.*), není důvodná. Dle konstantní judikatury NSS není v rozporu se zákonem, pokud se na doplnění dokazování dle § 115 daňového řádu podílejí osoby, které byly činné v prvním stupni daňového řízení [viz např. rozsudek NSS ze dne 28. 7. 2022, č. j. 6 Afs 391/2020-45: *„Provádění důkazu stejnými úředními osobami, které se podílely na rozhodování v prvním stupni, může vést k větší efektivitě řízení, neboť tyto osoby jsou obeznámeny s předmětem řízení a mohou například vést výslech, aniž by se musely detailně seznamovat se skutkovým stavem (jako by to mohlo být nutné u úřední osoby působící na odvolacím orgánu). Navíc je tím odbřemeněn odvolací správní orgán (žalovaný), který by jinak musel tyto úkony sám provádět, pokud by se na prvostupňovém orgánu nenacházely žádné „nevyložené“ úřední osoby.“*].
43. Soud tedy dospěl k závěru, že orgány finanční správy hodnotily důkazy v souladu se zákonem ve vzájemné souvislosti a soud nespatřuje v jejich postupu účelový přístup. Námitka, že nepostupovaly v souladu s § 8 daňového řádu, tak není důvodná. Žalobce předloženými důkazními prostředky neprokázal, že by přijaté zdanitelné plnění použil v deklarovaném rozsahu pro účely uskutečňování zdanitelného plnění v rámci své

ekonomické činnosti. Tuto bezprostřední a přímou vazbu mezi plněními na vstupu a plněními na výstupu žalobcem předložené důkazy neprokazují a žalovaný tak postupoval v souladu se zákonem, a to zejména v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH, pokud žalobci nárok na odpočet DPH v rozsahu přijatých zdanitelných plnění v kontrolovaných zdaňovacích obdobích neuznal.

44. Závěrem nutno zdůraznit, že na základě provedeného dokazování samozřejmě nelze popřít, že žalobce v daných obdobích prováděl stavební činnost, a ostatně tak nečiní ani žalovaný. Pro přiznání uplatněného odpočtu DPH však nebyl ze strany žalobce dosažen potřebný důkazní standard. Důkazy, které by teoreticky bylo možné považovat alespoň do jisté míry za dostačující např. pro uznání tzv. esenciálních nákladů pro účely daně z příjmů, nemusí být považovány za dostačující pro účely daně z přidané hodnoty [srov. např. rozsudek NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 6 Afs 29/2021-38, věc *DETAIL CZ: „(...) principy uplatňování obou daní a jejich cíle jsou odlišné, čemuž odpovídá také jiná povaha a cíl dokazování. Podmínky a pravidla pro uznání daňových výdajů (pro účely daně z příjmů) a zákonné podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH totiž nejsou shodné (viz § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty). Jak Nejvyšší správní soud poukázal již ve své dřívější rozhodovací činnosti, „možnost odečíst daňově uznatelné výdaje na daň z příjmů (...) má daňový subjekt tehdy, prokáže-li faktické provedení dané platby (výdaje), její oprávněnost a souvislost s dosaženými příjmy. V případě uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty (...) je daňový subjekt povinen tvrdit a prokázat, že od jiného plátce této daně přijal zdanitelné plnění (v daném případě poskytnutí služby či dodání materiálu), že je použil při uskutečnění své ekonomické činnosti a že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je deklarováno v dokladech“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 159/2015-49, bod 54; viz také rozsudky ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142, nebo ze dne 7. 11. 2018, č. j. 3 Afs 92/2017-45). Uplatnění nároku na odpočet DPH tedy nelze jednoduše zaměřovat s daňovou uznatelností výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Judikaturu k tzv. esenciálním nákladům nelze v případě uplatňování nároku na odpočet DPH aplikovat (...)].*

VII. Závěr a náklady řízení

45. Soud tedy shledal námitky žalobce neopodstatněnými. V řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti. Žalobu proto jako nedůvodnou zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
46. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho

zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 6. září 2022

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu