



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a Mgr. Petra Pospíšila ve věci

žalobce: **PRODEMI s.r.o.**, IČ: 05651760  
sídlem Cihelna 762, 394 68 Žirovnice  
zastoupený advokátkou Mgr. Danou Lasákovou  
sídlem Vejrostova 953/6, 635 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 4. 2021, č. j. 9648/21/5300-21443-712603

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

1. Krajský soud v Brně obdržel dne 8. 6. 2021 žalobu, kterou se žalobce domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný podle § 114 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítl odvolání žalobce a potvrdil správnost rozhodnutí (platebního výměru) Finančního úřadu pro kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) ze dne 6. 11. 2018, č. j. 1708359/18/2910-50522-707639,

kterým byla vyměřena DPH za zdaňovací období prosinec 2017 ve výši vlastní daně 36 201 Kč.

2. Správce daně dle závěrů ve Zprávě o daňové kontrole, č. j. 1594443/18/2910-60562-304408 (dále jen „Zpráva o kontrole“), neuznal žalobci nárok na odpočet DPH za předmětné zdaňovací období dle ust. § 72 a § 73 ZDPH, jelikož žalobce neprokázal, že jím deklarovaná zdanitelná plnění skutečně přijal v průběhu předmětného zdaňovacího období, jakož neprokázal ani to, že tato plnění použil v rámci své ekonomické činnosti.

## II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhuje, aby krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i výše specifikovaný platební výměr zrušil.
4. Napadené rozhodnutí je nesprávné, nezákonné a nepřezkoumatelné. Správce daně chybně vyhodnotil předložené důkazy a okolnosti uskutečnění zdanitelného plnění. Žalovaný tuto námitku ignoroval. Dílo bylo předáno jako celek dne 17. 5. 2018. Na případ nelze aplikovat ust. § 21 odst. 7 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Účastníci smlouvy o dílo se dohodly, že žalobce vystaví jen dvě faktury. Ze smlouvy o dílo vyplývá, že k fakturaci musí být proveden soupis prací a tento odsouhlasen objednatelem – společností VHZ-DIS, spol. s r.o. (dále jen „VHZ-DIS“ či „objednatel“). Platební podmínky jsou neplané pro neurčitost. Objednatel odsouhlasil soupis prací dne 28. 11. 2017. Tento den lze považovat za den uskutečnění zdanitelného plnění. Toto potvrdil i svědek Ing. Š., jednatel objednatele. Tuto výpověď potvrdili i I. R., koordinátorka BOZP, a Mgr. M. Š., starosta Města Žirovnice. Soupis provedených prací vyhotovil pan Ing. Š. Zdanitelné plnění nebylo uskutečněno před registrací žalobce jako plátce DPH.
5. Stavební materiál pořízený na základě ústní dohody byl odebírán průběžně. Šlo však o jednu objednávku, byla tudíž vystavena pouze jedna faktura. Předpoklad byl, že komplet stavebního materiálu bude dodán do 30. 10. 2017. Z důvodu částečného odebírání materiálu a prodloužení termínu dokončení díla byla faktura vystavena dne 27. 12. 2017, což žalovaný nemohl ovlivnit. Datum 27. 12. 2017 je den uskutečnění zdanitelného plnění – kompletní dodání stavebního materiálu. Pokud by bylo dodání zboží považováno za uskutečněné ve smyslu § 21 odst. 1 zákona o DPH (částečné dodávky, některé před registrací žalobce jako plátce DPH), lze použít § 79 zákona o DPH.
6. Daňové orgány se mýlí v tom, že žalobce neměl pořízený stavební materiál ve svém obchodním majetku. Nejsou si vědomi zvláštní situace tohoto díla. Předmětem díla bylo vodní dílo řešící odlehčení kanalizace. Šlo o tzv. liniovou stavbu, která se nestává součástí pozemku, na/ve kterém je budována. Vlastníkem stavebního materiálu dosud nezpracovaného do díla jako celku byl zhotovitel – žalobce. Stavební materiál postupně zhotovitelem zpracováván v dílo byl majetkem žalobce. K přechodu vlastnického práva na objednatele dochází až okamžikem předání díla. Žalobce byl ke dni 24. 11. 2017 vlastníkem veškerého stavebního materiálu, který mu byl do té doby dodán.
7. Doklady, na nichž správce daně staví závěr, že žalobce nebyl v době uskutečnění plnění plátcem DPH, se nijak netýkají ekonomické činnosti žalobce a platebních podmínek dohodnutých výlučně mezi žalobcem a společností VHZ-DIS. Z výsledku jednatele

objednatel vyplynulo, že soupis prací zpracovaný dne 06. 11. 2017 obsahoval položky ke dni 30. 10. 2017 provedené i položky ke dni 30. 10. 2017 dosud neprovedené, ale u nichž byl předpoklad na jejich provedení do konce roku 2017.

8. Daňové orgány překročily zákonem stanovené meze správního uvážení a nehodnotily důkazy v souladu se zákonem. Žalobce prokázal, k jakým uskutečněným zdanitelným plněním byla tato přijatá zdanitelná plnění použita a že nárok na odpočet byl uplatněn v souladu s ust. § 72 a 73 ZDPH.
9. Ze smlouvy o dílo vyplývá, že za datum splnění smluvních závazků se považuje den závěrečného protokolu o předání. Dílo bylo dokončeno 16. 5. 2018, protokolárně předáno 17. 5. 2018.

### III. Vyjádření žalovaného

10. Spekulace žalobce o neplatném ustanovení smlouvy, je pro posouzení daňových dopadů irelevantní. Neplatnost pro neurčitost by sama o sobě nemohla mít vliv na daňové dopady. Správce daně ani žalovaný neměli důvod pochybovat o postupu nijak se nevymykající ujednání smlouvy. Soupis provedených prací byl podkladem pro vystavení předmětného daňového dokladu. Práce na stavbě byly přerušeny již v polovině listopadu 2017. Oproti údaji formálně zachycenému na daňovém dokladu došlo k přijetí zdanitelného plnění již v průběhu října roku 2017, než se žalobce stal plátcem daně z přidané hodnoty. Vyjma data uskutečnění zdanitelného plnění na žalobcem předloženém dokladu neexistuje důkaz, který by nasvědčoval tomu, že žalobce nějaký stavební materiál odebral až v průběhu měsíce prosince. Stavební materiál nemohl být k datu registrace žalobce k DPH v jeho obchodním majetku. Pokud přijatá plnění v podobě stavebního materiálu byla zapracována do stavebního díla a stala se tak jeho součástí, již nebyla součástí obchodního majetku. Stavební materiál tímto způsobem přestal být samostatnou věcí a stal se součástí žalobcem realizované stavby, bez ohledu na vlastnická práva k předmětné stavbě. Ze stavebního deníku vyplývá, že 9. 11. 2017 došlo k pozastavení prací. Žalobce tížilo důkazní břemeno stran použití plnění k jeho ekonomické činnosti. Ze svědecké výpovědi Ing. L. Š. vyplynulo, že by žalobci neuhradil žádné práce před jejich řádným provedením, protože žalobce příliš neznal. Svědecká výpověď Mgr. M. Š. neobsahuje výslovné vyjádření o tom, že práce musely být provedeny do 16. 11. 2017, avšak s ohledem na popsané skutečnosti se uvedené datum jeví jako nejzazší pro faktické provedení prací. O provádění prací ze strany žalobce nesvědčí ani svědecká výpověď koordinátorky BOZP, paní I. R., ani jí vytvořené zápisy z kontrolních dnů.
11. Rozhodnutí o odvolání obsahuje komplexní popis zjištěného skutkového stavu a jeho právní hodnocení. Žalovaný neignoroval odvolací důvod spočívající v nesprávném právním posouzení daného případu ze strany správce daně.

### IV. Replika žalobce a triplika žalovaného

12. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného v podstatě reformuluje své argumenty. Nově uvádí, že odsouhlasení soupisu provedených prací slouží pouze ke zjištění rozsahu provedených prací a není spojeno s převzetím a předáním provedených prací, není tedy považováno za uskutečnění zdanitelného plnění. Povaha stavby vylučuje, aby dílo bylo prováděno prostřednictvím dílčích plnění, resp. předáváno objednateli po částech. Pokud by předmětem fakturace měla být úplata za dodání dílčího plnění, tak dle smlouvy o dílo by byl zhotovitel

oprávněn vystavit fakturu pouze na základě odsouhlaseného soupisu prací ke dni převzetí dílčího plnění – den 28. 11. 2017 (odsouhlasení soupisu prací ke dni 28. 11. 2017), kdy žalobce byl registrován jako plátce DPH. V souladu s rozhodnutím Nejvyššího soudu ČR ze dne 27. 10. 2020 sp. zn. 22 Cdo 1238/2020 se stavba kanalizace stává předmětem vlastnického práva v okamžiku, kdy splňuje kritéria platná pro stavby obecně. Až v roce 2018 vznikla stavba jako věc způsobilá být předmětem vlastnického práva.

13. Žalovaný ve svém doplnění k vyjádření setrval na svých závěrech. Důkazní břemeno nesl žalobce. Pochybnosti žalovaného nebyly důkazními prostředky odstraněny. Stěžejní je materiální posouzení rozhodných okolností daného případu, tedy stránka faktická. Poskytnutí úplaty tedy patrně nepředcházelo uskutečnění zdanitelných plnění žalobcem. Žalobcem uváděné přirovnání nemá žádnou vypovídací hodnotu stran úmyslu smluvních stran převzít až hotové dílo či faktické možnosti provádět dílo prostřednictvím dílčích plnění. Z povahy věci je vyloučeno, aby totožné plnění v podobě provedených prací bylo uskutečněno ve dvou odlišných datech, s takřka měsíčním odstupem. Práce k určitému datu buď provedeny byly, anebo nebyly. To zakládá významnou pochybnost o správnosti a pravdivosti žalobcem předložených listin, zejména pak jím vystaveného daňového dokladu na totožné plnění s datem uskutečnění zdanitelného plnění 28. 11. 2017. Odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 10. 2020, sp. zn. 22 Cdo 1238/2020, je v daném případě třeba považovat za nepřipadný.

#### V. Jednání před Krajským soudem v Brně

14. Dne 20. 6. 2023 proběhlo ve věci jednání. Účastníci setrvali na svých dosavadních stanoviscích k věci.

#### VI. Posouzení věci soudem

15. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
16. Vzhledem ke skutečnosti, že žalobce v podané žalobě uplatnil rovněž námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalovaného, zabýval se krajský soud nejprve otázkou, zda je napadené rozhodnutí způsobilé soudního přezkumu. Případná nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí je totiž vadou natolik závažnou, k níž je krajský soud povinen přihlížet z úřední povinnosti (*ex officio*) a pro kterou by muselo být rozhodnutí žalovaného dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušeno.
17. K uvedené námitce zdejší soud na úvod připomíná, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí může nastat z důvodu jeho nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. Obecně lze za nesrozumitelné považovat takové rozhodnutí, z jehož výroku nelze zjistit, jakým způsobem bylo rozhodnuto, jehož výrok je vnitřně rozporný nebo nelze rozeznat, co je výrok  
a co odůvodnění, dále takové rozhodnutí, z něhož není patrné, které osoby jsou jeho adresátem  
a kdo byl rozhodnutím zavázán apod. V případě nepřezkoumatelnosti pro nedostatek

důvodů soud posuzuje, zda se žalovaný v rozhodnutí vypořádal se všemi žalobcem uplatněnými okolnostmi a zda srozumitelným způsobem uvedl, jaké skutečnosti vzal při svém rozhodování za prokázané a kterým naopak nepřisvědčil, jakými úvahami byl ve svém rozhodování veden, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a které důvody jej vedly k vyslovení závěrů obsažených ve výsledném rozhodnutí.

18. Vychází-li krajský soud z výše uvedených závěrů, jakož i ze základních zásad vztahujících se k obsahovým náležitostem odůvodnění rozhodnutí, pak je zřejmé, že žalobou napadené rozhodnutí tyto základní obsahové náležitosti nepostrádá. Z odůvodnění rozhodnutí je možno seznat, jakými úvahami byl žalovaný ve své rozhodovací činnosti veden, jakými skutečnostmi se zabýval a jaké důvody jej vedly k vyslovení závěrů obsažených ve výsledném rozhodnutí. Z rozhodnutí jsou patrné závěry, které žalovaný ve vztahu k žalobcem uplatněným námitkám zaujal a na základě jakých konkrétních skutečností k nim dospěl. Napadené rozhodnutí netrpí vadou nepřezkoumatelnosti, o čemž svědčí i skutečnost, že žalobce se závěry žalovaného obšírně polemizuje, a proto krajský soud mohl přistoupit k věcnému přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí.
19. Předmětem sporu v posuzované věci pak je to, zda bylo možné žalobci odepřít za předmětné zdaňovací období nárok na odpočet DPH dle ust. § 72 a § 73 zákona o DPH, a to z důvodu neprokázání přijetí deklarovaných zdanitelných plnění v průběhu předmětného zdaňovacího období, jakož neprokázal ani to, že plnění použil ke své ekonomické činnosti. Žalovaný zastává stanovisko, že zdanitelná plnění byla přijata přede dnem registrace žalobce jako plátce DPH, zatímco žalobce daňovým orgánům v tomto směru vytýká pochybení.
20. Obecně lze říci, že daňový subjekt má v rámci daňového řízení povinnost prokázat skutečnosti, které sám tvrdí. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz nálezy ze dne 24. 4. 1996, Pl. ÚS 38/95; rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám.
21. Daňové řízení je v České republice postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení přitom vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH, podle něhož „nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti“, a z § 73 odst. 1 věty první zákona o DPH, dle kterého „plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem“. Žalobce byl tedy v daném případě, chtěl-li uplatnit nárok na odpočet DPH, povinen tvrdit a prokázat, že od jiné osoby, která byla v době transakce plátcem DPH, přijal zdanitelné plnění, které bylo fakticky realizováno, a že poskytnuté plnění bylo provedeno právě deklarovaným plátcem DPH.

22. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se ve své judikatuře již nescíslněkrát zabýval Nejvyšší správní soud. Jeho judikaturu lze shrnout tak, že dle výše citovaných ustanovení je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004-99, a ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68). K obdobnému závěru dospěl i Ústavní soud, který uvedl, že „*důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění*“ (usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04).
23. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, či ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62).
24. Dle ustanovení § 13 odst. 1 zákona o DPH se dodáním zboží *pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník* a dle § 21 odst. 1 písm. a) *se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem dodání podle § 13 odst. 1*. Dle § 14 odst. 1 zákona o DPH se poskytnutím služby *pro účely tohoto zákona rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží*. Dle § 21 odst. 4 písm. a) zákona o DPH se zdanitelné plnění *považuje za uskutečněné dnem převzetí díla nebo jeho dílčí části při zdanitelném plnění uskutečněném podle smlouvy o dílo*.
25. Dle § 31b odst. 1 zákona o DPH může osoba povinná k dani při několika samostatných zdanitelných plnění pro stejnou osobu vystavit souhrnný daňový doklad. Dle odst. 2 se *souhrnný daňový doklad vystavuje do 15 dnů od konce kalendářního měsíce, ve kterém a) se*

*uskutečnilo první plnění uvedené na tomto souborném daňovém dokladu, nebo b) byla přijata první úplata uvedená na tomto souborném daňovém dokladu, pokud vznikla povinnost vystavit daňový doklad v důsledku přijetí úplaty.*

26. Dle § 36 odst. 3 písm. c) a d) zákona o DPH zahrnuje základ daně *při poskytnutí služby i materiál přímo související s poskytovanou službou a při poskytnutí stavebních a montážních prací provedených na dokončené stavbě nebo spojených s výstavbou stavby, konstrukce, materiál, stroje a zařízení, které se do stavby jako její součást montážními a stavebními pracemi zabudují nebo zamontují.*
27. Dle § 79 zákona o DPH týkající se změny daňového režimu, tj. registrace daňového subjektu k DPH: *Osoba povinná k dani má nárok na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění pořízeného v období 12 po sobě jdoucích měsíců přede dnem, kdy se stala plátcem, pokud toto plnění je k tomuto dni součástí jejího obchodního majetku.*
28. Žalovaný v daném případě dospěl k závěru, že správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a prokázal existenci vážných a důvodných pochyb o souladu se skutečností.
29. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce unesl své primární důkazní břemeno, když v průběhu daňové kontroly předložil prvotní daňové doklady. Tímto žalobce splnil formální podmínky nároky na odpočet ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH a důkazní břemeno přešlo na správce daně. Jak však vyplývá z konstantní judikatury, ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v těchto dokladech deklarováno. Správce daně ve výzvě k prokázání skutečností zasláné žalobci specifikoval své důvodné pochybnosti ohledně žalobcem předložených dokladů. Specifikací důvodných pochybností správce daně prokázal, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti. Tímto se důkazní břemeno přeneslo zpět na žalobce. Jelikož správce daně své důkazní břemeno unesl, bylo na žalobci, aby vyvrátil pochybnosti správce daně, resp. aby prokázal, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak je uvedeno na daňových dokladech. Krajský soud má přitom na základě provedeného dokazování stejně jako žalovaný za to, že žalobce své důkazní břemeno neunesl, jelikož neprokázal přijetí zdanitelného plnění a jeho použití k ekonomické činnosti (neprokázal, že přijal zdanitelné plnění, jak bylo deklarováno na daňových dokladech, tedy po registraci žalobce jako plátce DPH).
30. Žalobce předložil důkazy, z nichž žalovaný dovozuje, že k přijetí zdanitelných plnění došlo ještě před registrací žalobce jako plátce DPH. Předložené důkazy měly být dle žalobce správcem daně chybně vyhodnoceny a žalovaný měl tuto námitku ignorovat. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že se žalovaný zabýval hodnocením správce daně stran jednotlivých důkazů a sám je hodnotil každý zvlášť a ve vzájemné souvislosti. Rovněž žalovaný hodnotil důkazy předložené žalobcem v odvolacím řízení. Nutno podotknout, že řízení, z kterého vzešlo napadené rozhodnutí, je ovládáno zásadou jednotnosti řízení. Správní soud tedy hodnotí rozhodnutí správních orgánů vydaná v I. a II. stupni jako jeden celek (srov. např. rozsudek ze dne 31. 10. 2014, č. j. 6 As 161/2013-25). Správní soud nespatřuje v odůvodnění žalovaného stran odvolacích námitek pochybení.
31. Žalobce dále uvádí, že dílo bylo předáno jako celek a že na nynější případ nelze aplikovat § 21 odst. 7 zákona o DPH. Vystaveny měly být pouze dvě faktury a ze smlouvy vyplývá,

že k fakturaci musí být proveden soupis prací a tento odsouhlasen objednatelem. Ze spisového materiálu soud zjistil, že dne 12. 9. 2017 byla mezi žalobcem jako zhotovitelem a společností VHZ-DIS jako objednatelem uzavřena Smlouva o dílo č. 452/17/34/S1 (dále jen „Smlouva o dílo“). V článku VIII je v bodě 8.2 uvedeno, že „*Faktura bude vystavena vždy měsíčně na základě odsouhlaseného soupisu prací a konečná faktura po řádném dokončení díla.*“ Skutečnost, že žalobce má citované ujednání za neplatné, není pro daňové posouzení relevantní, jak správně uvedl žalovaný. Faktura byla vystavena, uhrazena, soupis prací byl odsouhlasen. Bylo tedy postupováno dle tohoto ujednání. Dle soudu je dané ujednání dostatečně určité.

32. Dle žalobce k odsouhlasení soupisu došlo dne 28. 11. 2017. Tento den tak je dnem uskutečnění zdanitelného plnění. To také potvrdili svědci. Zdanitelné plnění tak nebylo uskutečněno před registrací žalobce jako plátce DPH. K tomuto soud pro úplnost uvádí, že v replice žalobce naopak tvrdí, že odsouhlasení soupisu provedených prací slouží pouze ke zjištění rozsahu provedených prací a není spojeno s převzetím a předáním provedených prací, není tedy považováno za uskutečnění zdanitelného plnění. Je nutno zdůraznit, že Smlouva o dílo sama o sobě nemůže prokázat vazbu pořízeného stavebního materiálu a provádění stavebních prací. Ze soupisu prací soud zjistil, že práce byly průběžně odsouhlaseny na kontrolních dnech i na namátkových kontrolách investora a tyto byly dle svědka Mgr. Š. (starosty obce Žirovnice) do 31. 10. 2017 skutečně provedeny. Dle svědka Mgr. Š. byly společností VHZ-DIS vystaveny Městu Žirovnice dva daňové doklady (č. 1056144 vystavený dne 31. 10. 2017 a č. 105717 vystavený dne 16. 5. 2018), přičemž první byl uhrazen 20. 11. 2017, což dokládá Průvodka daňového dokladu, jak správně uvedl žalovaný. Bylo zjištěno, že práce měly být na stavbě přerušeny již v polovině listopadu (tomu nasvědčuje stavební deník a Zápis z Kontrolního dne konaného 16. 11. 2017). Dle svědka Ing. Š. (jednatel společnosti VHZ-DIS) byl Soupis provedených prací za období 10/2017 zpracovaný dne 6. 11. 2017 a obsahuje nejen práce provedené během měsíce října, ale také ty, které měly být dokončeny do konce roku. Svědek Ing. Š. by dle jeho výpovědi žalobci neuhradil (zřejmě rovněž neodsouhlasil k fakturaci) žádné práce před jejich řádným provedením, jelikož žalobce příliš neznal. Poslední zápis ve stavebním deníku přede dnem přerušování prací (s ohledem na zimní období) je den 9. 11. 2017. Soud se ztotožňuje s názorem žalovaného ohledně názoru, že zápis „23, 24, 27, 30.11.2017 koryto beton dekly 8.12“ působí účelově až nevěrohodně. Ve sloupci Denní záznamy stavby je vždy údaj o pracovnících, počasí, strojích a práci, u toho je uvedeno příslušné datum ve sloupci Datum. Údaje jsou vždy podepsány na konci stránky. Jediná změna v těchto zápisech je u data 9. 11. 2017. Podpis téže osoby (dle názoru soudu) je již za poznámkou o pozastavení prací a uložení potrubí (a následně také na konci stránky). Pod tímto podpisem se nachází další dva podpisy, které neodpovídají předchozím podpisům. V prostoru, který vznikl nalevo od těchto podpisů, je výše uvedená poznámka. Poznámka je na totožném řádku, jako podpis. Poznámka rovněž neodpovídá formě, v jaké je psán stavební deník. Je s podivem, že je poznámka na stejném řádku, jako je první podpis a datum není na pravé straně ve sloupci Datum. Pokud by šlo o řádný zápis, poznámka by měla následovat na řádku pod podpisem/podpisy a datum by bylo ve správném sloupci. Následný zápis ze dne 13. 3. 2018 je psán ve stejném formátu, jako poznámka předchozí (pracovníci, počasí apod.). Tato skutečnost tento závěr tedy potvrzuje.
33. Soud se dále ztotožňuje s názorem žalovaného, že je to právě stavební deník, který je schopen autenticky doložit časový sled prováděných prací na dané zakázce. Vzhledem k tomu, že je

důraz na řádné vedení stavebního deníku, je možno jím prokázat nejpozdější datum dodání prací dodavatelem jeho odběratelům. Stavební deník má přímou souvislost s předáním prací konečnému odběrateli stavebního díla. S ohledem na závěry učiněné výše tak nedošlo k tomu, že by stavební materiál byl použit po dni 28. 11. 2017, tedy v době, kdy již žalobce byl plátcem DPH. Za den uskutečnění zdanitelného plnění tedy nelze označit den 28. 11. 2017, přestože toto datum bylo na soupisu prací.

34. Pan Mgr. Š., jak soud uvedl výše, potvrdil provedení prací do 31. 10. 2017. Svědkyně paní R. uvedla, že s ohledem na její poznámku v Zápisu z kontrolního dne 14. 11. 2017 byla technologická přestávka. Svědkyně uvedla, že pokud by se nepracovalo, nedělala by zápis. Toto tvrzení se však neshoduje s jejími zápisy. V zápisu z kontrolního dne koordinátora BOZP dne 14. 11. 2017 je uvedeno, že práce probíhají uvnitř areálu a je zde ručně napsaná poznámka technologická přestávka. V zápisu z kontrolního dne koordinátora BOZP dne 29. 11. 2017 již taková poznámka není. Naopak je v kolonce „účastníci schůzky“ za zhotovitele poznámka „technologická přestávka“ (bez specifikace jejího počátku). V zápisu z kontrolního dne koordinátora BOZP ze dne 13. 12. 2017 je poznámka, že práce byly na zimu přerušeny. Lze tak souhlasit se žalovaným, že ze zápisu je seznatelné, že koordinátorka BOZP pouze kontrolovala staveniště. Ze stavebního deníku (dne 13. 3. 2018) vyplývá, že práce byly zahájeny a že během pozastavení prací byl výkop několikrát odčerpán a zabezpečen. Jak správně uvedl žalovaný, kontroly koordinátorem BOZP jsou prováděny z důvodu kontroly bezpečnosti a ochrany zdraví při práci, nikoli z důvodu ověření postupu dílčích prací na dané stavbě. K tomuto slouží právě stavební deník, do kterého se zapisují dílčí práce.
35. S ohledem na uvedené soud tedy souhlasí se závěrem žalovaného, že ani výše uvedené zápisy koordinátora BOZP nesvědčí o provádění stavebních prací ze strany žalobce v daném čase, tedy nelze mít za to, že práce byly prováděny poté, co se stal žalobce plátcem DPH.
36. Žalobce namítá, že materiál odebíral průběžně. Vzhledem k tomu, že toto bylo dohodnuto na základě ústní dohody se společností PEVNÝ a že měl žalobce pouze jednu fakturu, poněvadž šlo o jednu objednávku, nelze mít za to, že by stran svého tvrzení unesl důkazní břemeno. K tomuto další listiny nepředložil, přestože dle žalobce byl na každý průběžný odběr materiálu vystaven řádný dodací list (dodací listy viz dále). Žalobce předložil toliko přepravní doklady ze dne 12. 10. 2017 a 19. 10. 2017. Při uzavírání obchodní spolupráce si měl být žalobce vědom toho, že pokud vzniknou správci daně pochybnosti, bude to právě on, kdo svá tvrzení musí prokázat. Při uzavření ústní dohody žalobce ztížil svou důkazní pozici. Soud tak souhlasí se žalovaným, že se žalobce sám vystavil důkazní nouzi stran prokázání svých tvrzení, tedy toho, že v době přijetí plnění již byl plátcem DPH. Data uskutečnění zdanitelných plnění na všech žalobcem předložených daňových dokladech na vstupu (nejen od společnosti PEVNÝ) byla prosincová, příp. 30. 11. 2017. Žalobcem doložené dva dodací listy s datem 27. 12. 2017 časově nesouhlasily s vydaným daňovým dokladem č. 10121 ze dne 28. 11. 2017. Ani k tomuto žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky, jimiž by prokázal, jak plnění uvedená na zmíněných daňových dokladech přijal a využil ke své ekonomické činnosti po datu registrace k DPH. Nelze tedy přisvědčit tvrzení žalobce, že den uskutečnění zdanitelného plnění je 27. 12. 2017. Jak soud uvedl výše, ani formálně bezvadné doklady nemusí vést k tomu, že žalobce unese své důkazní břemeno, pokud správce daně vyjádří dostatečné pochybnosti.

37. Dle žalobce je možné na zde řešený případ užít ust. § 79 zákona o DPH týkající se změny daňového režimu v případě registrace daňového subjektu k DPH, kdy má osoba povinná k dani nárok na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění pořízeného v období 12 po sobě jdoucích měsíců přede dnem, kdy se stala plátcem, pokud toto plnění je k tomuto dni součástí jejího obchodního majetku. Dle žalobce byl předmětný stavební materiál jeho majetkem. Bylo zjištěno, že stavební materiál byl využit již ve zdaňovacím období říjen roku 2017 a stavební práce byly vyúčtovány investorovi Město Žirovnice (viz příloha k daňovému dokladu č. 1056144 – průvodka faktury). Žalovaný došel ke správnému závěru, pokud uvedl, že stavební materiál tak nemohl být k datu registrace odvolatele k DPH v jeho obchodním majetku. Zdejší soud se ztotožňuje s názorem žalovaného uvedeným ve vyjádření k žalobě, tedy že žalobcem byl stavební materiál zpracován do stavebního díla, pročež se stal jeho součástí ve smyslu § 505 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku (dále jen „občanský zákoník“). Přijatá plnění (stavební materiál) se stal součástí realizované stavby. Jelikož byl stavební materiál zpracován do díla, není možné jej nadále využít k ekonomické činnosti k uskutečnění jiného zdanitelného plnění.
38. Tento závěr potvrzuje, byť v trochu odlišné situaci, i Nejvyšší soud České republiky v rozsudku ze dne 4. 11. 2003, sp. zn. 22 Cdo 1432/2002. Dle tohoto rozsudku *„Součást věci přechází na nabyvatele věci bez ohledu na to, zda byla ve smlouvě o převodu vlastnického práva k této věci součástí výslovně uvedena; není významné, zda nabyvatel si uvědomil, že nabyvá i tuto součást věci.“* Zpracováním stavebního materiálu se tedy vlastník díla (Město Žirovnice) stal jeho vlastníkem. Žalobce nedoložil ke svému tvrzení, že by v jeho případě šlo o jiné ujednání či postup, žádných důkazních prostředků. V replice žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího soudu České republiky ze dne 27. 10. 2020, sp. zn. 22 Cdo 1238/2020. Lze souhlasit se žalobcem v tom, že se předmětný rozsudek týká skutečnosti, od jakého okamžiku lze považovat stavbu kanalizace za samostatný předmět vlastnické práva. K tomuto lze odkázat na část uvedeného rozsudku: *„Pokud však práce pokročily natolik, že části vodovodu či kanalizace (např. potrubí) nelze již oddělit sebe navzájem, případně od pozemku, aniž by došlo k jejich poškození anebo aniž by bylo třeba vyvinout mimořádné úsilí, půjde již zpravidla o stavbu - samostatný předmět věcněprávních vztahů.“* Jak správně uvedl žalovaný ve svém doplnění vyjádření, nemá předmětný rozsudek zásadní vypovídací hodnotu stran toho, kdy se stavební materiál stává součástí stavebního díla ve smyslu § 505 občanského zákoníku. Provedené stavební práce mohou být součástí pozemku dle § 509 občanského zákoníku, přestože dokončená kanalizace jako liniová stavba součástí pozemku není. Žalobce doloženými důkazy neprokázal, že by stavební materiál byl součástí jeho osobního majetku před jeho registrací jako plátce DPH.
39. Daňové orgány se zabývaly všemi předloženými důkazními prostředky, nelze tedy přisvědčit tvrzení žalobce, že správce daně stavil závěry pouze na dokladech, které se netýkají ekonomické činnosti žalobce. K tvrzení žalobce, že z výsledku jednatele objednatele vyplynulo, že soupis prací ze dne 6. 11. 2017 obsahoval položky ke dni 30. 10. 2017 provedené i dosud neprovedené, u nichž však byl předpoklad na jejich provedení do konce roku 2017, nedoložil žalobce žádnými jinými důkazními prostředky. Soud souhlasí se žalobcem, že k protokolárnímu předání díla došlo dne 17. 5. 2018, avšak tato skutečnost nevyklučuje, že žalobce přijatá zdanitelná plnění (stavební materiál) nevyužil přede dnem registrací jako plátce DPH. Pro svá tvrzení nedoložil dostatečné důkazy. Naopak některé důkazy soud ve shodě se žalovaným zhodnotil účelovými (stavební deník, daňové doklady ze dne 27. 12. 2017).

40. Správce daně i žalovaný postupovali v mezích správního uvážení, hodnotily důkazy každý zvlášť a všechny ve vzájemné souvislosti. S ohledem na uvedené tedy soud dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno, jenž na něj bylo řádně prostřednictvím výzvy k prokázání skutečností přeneseno.
41. Krajský soud je tedy přesvědčen, že za popsané procesní situace a skutkových okolností se žalobci nepodařilo prokázat naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH ze sporných plnění.

#### **VI. Závěr a náklady řízení**

42. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
43. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl 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 (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, pročež mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

#### **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 20. června 2023

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.  
předsedkyně senátu

