



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **2M-AS, s.r.o.**, se sídlem Březová nad Svitavou, Moravské náměstí 72, zastoupeného Mgr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem Mělník, Ve Vinicích 553/17, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 10. 2011, č. j. 31 Af 24/2011 - 37,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Průběh dosavadního řízení

[1] Žalovaný (*pozn.: o odvoláních původně rozhodovalo Finanční ředitelství v Hradci Králové, které však bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem a jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde tedy Finanční ředitelství v Hradci Králové, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., tj. v tomto případě Odvolací finanční ředitelství*) rozhodnutím ze dne 23. 12. 2010, č. j. 8419/10-1300-603479, změnil rozhodnutí Finančního úřadu v Ústí nad Orlicí (dále jen „správce daně“) ze dne 8. 4. 2010, č. j. 44254/10/273910606429, kterým byla žalobci (dále jen „stěžovatel“) za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2006 dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 252 485 Kč, tak, že vlastní daňová povinnost stěžovatele byla snížena o 111 140 Kč na 141 345 Kč.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadl stěžovatel žalobou podanou u Krajského soudu v Hradci Králové, který ji rozsudkem ze dne 31. 10. 2011, č. j. 31 Af 24/2011 - 37, zamítl.

II. Obsah kasační stížnosti

[3] Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel kasační stížnost, v níž uplatnil stížní důvod dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytykanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, měl napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit.

[4] Stěžovatel namítl, že veškerá zdanitelná plnění přijatá od svého dodavatele společnosti SIPS s.r.o. použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti, avšak finanční orgány tvrdí, že tato plnění pro uskutečnění této činnosti nepoužil, přičemž se liší v rozsahu použitého zdanitelného plnění. Uvedl, že předmětem jeho činnosti je také provádění staveb, jejich změn a odstraňování, což zajišťuje investorskou činností a pro vlastní realizaci uzavírá smlouvy s jinými stavebními firmami. V daném případě byla jeho odběratelem společnost IMOS Brno a.s. a jeho jediným dodavatelem byla společnost SIPS s.r.o., zakázka však probíhala nestandardně, protože dodavatel mu fakturoval dle svého rozpočtu, odběratel oproti tomu po něm vyžadoval fakturaci podle svého rozpočtu, který byl v průběhu stavby upravován. Navíc dodavatel fakturoval všechny jím provedené práce, kdežto odběratel vyžadoval fakturaci jen na práce, které převzal. V důsledku uvedeného mezi fakturací dodavatele stěžovateli a fakturací stěžovatele odběrateli vznikly určité disproporce. Několikrát se rovněž stalo, že nepozorností dodavatele došlo k mylnému označení objektů, na nichž dodavatel pracoval. Všechny tyto rozpory odstranil stěžovatel tím, že dodatečně po dodavateli požadoval přepracování podkladů pro fakturaci (zjišťovacích protokolů) tak, aby celkový objem dodavatelem provedených prací souhlasil s celkovým objemem prací odsouhlasených s odběratelem, a tyto opravené podklady předal v odvolacím řízení správci daně. Stěžovatel zdůraznil, že nešlo o účelově upravené položky, jak nesprávně dovozuje žalovaný, ale pouze o napravení některých pochybení při vypracování podkladů pro fakturaci dodavatele.

[5] Veškeré práce provedené a vyfakturované dodavatelem a navýšené o přírážku stěžovatele ve výši cca 6,5% se musely projevit ve fakturaci stěžovatele odběrateli. Dodavatel fakturoval za provedené práce celkem 16 155 391,90 Kč, stěžovatel odběrateli fakturoval celkem 17 181 313 Kč, rozdíl činí 1 025 921 Kč, což představuje stěžovatelovu přírážku za investiční činnost ve výši cca 6,35%. Je tedy zřejmé, že veškerá zdanitelná plnění, která stěžovatel přijal od svého dodavatele, použil pro svoji ekonomickou činnost, přičemž rozhodující je stav faktický, a nikoli formální. Stěžovatel doložil daňové doklady vystavené dodavatelem na jím provedené práce, zdanitelné plnění od deklarovaného dodavatele, který je plátcem daně, převzal, a protože toto zdanitelné plnění v plné výši přefakturoval se svojí přírážkou odběrateli, fakticky použil právě toto zdanitelné plnění v souvislosti s konkrétním účelem jeho použití.

[6] Stěžovatel dále uvedl, že vzhledem k tomu, že jde o stavební práce, lze výše uvedené skutečnosti rozhodně pro správné stanovení daně ověřit nejenom u jeho odběratele, ale i přímo na místě, kde stavební práce probíhaly. Pro účely uznání uplatněného odpočtu daně z přidané hodnoty je přitom nerozhodné, jestliže zdanitelná plnění přijatá stěžovatelem od jeho dodavatele nepoužil pro svoji ekonomickou činnost v tom samém zdaňovacím období, neboť takovou podmínku zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), nestanoví.

[7] Stěžovatel zdůraznil, že splnil svoji důkazní povinnost a splnil podmínky pro uznání uplatněného odpočtu, neboť v průběhu daňové kontroly správci daně předložil daňové doklady prokazující použití přijatého plnění v celé výši pro zdanitelná plnění uskutečněná stěžovatelem. Finanční orgány tedy postupovaly v rozporu s § 72 odst. 1, 2 zákona o dani z přidané hodnoty,

pokračování

jestliže mu část uplatněného odpočtu za přijatá zdanitelná plnění nepřiznaly, čímž současně porušily neutrální princip daně z přidané hodnoty.

[8] Krajskému soudu stěžovatel vytkl, že sice v odůvodnění napadeného rozsudku konstatoval, že rozhodující není stav formální, ale stav faktický, sám se však tímto faktickým stavem nezabýval a se stanoviskem žalovaného se ztotožnil, přestože je v rozporu se skutečností.

[9] Žalovaný totiž vychází z toho, že u nových zjišťovacích protokolů není prokázána návaznost na původní položky, což však není rozhodující. Rozhodující je skutkový stav, tedy zda předmětné práce, jak jsou uvedeny v nových upravených zjišťovacích protokolech, byly dodavatelem skutečně provedeny. K tomu stěžovatel opětovně zdůraznil, že jeho jediným dodavatelem byla společnost SIPS s.r.o., takže všechny práce, které tento dodavatel vykonal, musely být fakturovány odběrateli – společnosti IMOS Brno a.s. Nové upravené zjišťovací protokoly také obsahovaly pouze práce, které byly fakturovány odběrateli IMOS Brno a.s., přičemž stěžovatel uvedl, z jakých důvodů došlo k rozdílům mezi oběma fakturacemi. Ke zjištění faktického stavu tedy stačilo porovnat nové zjišťovací protokoly s fakturací stěžovatele odběrateli, popř. předložit zjišťovací protokoly odběrateli s tím, aby porovnal, zda jsou v nich nějaké práce, které nebyly provedeny. To však správce daně ani žalovaný neučinili.

[10] Dále stěžovatel uvedl, že daň z přidané hodnoty je založena na principu neutrality, přičemž jeho dodavatel daň z přidané hodnoty podle jím vydaných daňových dokladů řádně přiznal a odvedl (daň na výstupu), stěžovatel dodavatelovy práce vyfakturoval svému odběrateli a příslušnou daň z přidané hodnoty na výstupu rovněž řádně přiznal a odvedl. Finanční orgány mu však nepřiznaly odpovídající daň na vstupu, tj. odpovídající odpočet daně z přidané hodnoty na základě dodavatelových daňových dokladů.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[11] Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti s tím, že neobsahuje žádné nové skutečnosti, které by měly vliv na výrok napadeného rozhodnutí. Žalovaný dále odkázal na zdůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a své vyjádření k žalobě.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[13] Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu vymezeném v § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Z obsahu správního spisu plyne, že stěžovatel v letech 2006 a 2007 realizoval zakázku týkající se provedení stavebních úprav ve Věznici Mírov podle smlouvy o dílo ze dne 29. 5. 2006 č. 516 601/0488/06/PS uzavřené se společností IMOS Brno a.s. jako odběratelem. Provedení

sjednaných prací pak stěžovatel zadal společnosti SIPS s.r.o. na základě smlouvy o dílo ze dne 20. 3. 2006 č. 1/2006.

[16] Stěžovatel v řádném daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2006 u objektu SO – 101 uplatnil přijatá zdanitelná plnění (stavební práce a dodávky materiálu) celkem v částce 2 041 478,40 Kč vyúčtované společností SIPS s.r.o. doklady č. PF20060010, č. PF20060011 a č. PF20060012 a nárokoval odpočet daně z přidané hodnoty v částce 387 881 Kč. Společnosti IMOS Brno a.s. však stěžovatel v kontrolovaném roce 2006 vyfakturoval doklady č. 2006002, č. 2006005, č. 2006008 a č. 2006022 za provedení stavebních prací a dodávky materiálu u tohoto objektu jen částku v celkové výši 1 548 464 Kč (základ daně) + 19% DPH 294 208 Kč.

[17] Správce daně dne 4. 3. 2008 zahájil u stěžovatele daňovou kontrolu mimo jiné v rozsahu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období let 2006 a 2007 a stěžovatele podle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty vyzval k předložení důkazních prostředků prokazujících, že od společnosti SIPS s.r.o. skutečně přijal veškerý předmět plnění uvedený v blíže specifikovaných fakturách přijatých od společnosti SIPS s.r.o. a že předmětná zdanitelná plnění vztahující se k předmětnému nároku na odpočet daně z přidané hodnoty byla použita pouze pro uskutečnění ekonomické činnosti stěžovatele.

[18] Stěžovatel uvedl, že dané stavební práce a náklady za materiál, které nebyly stěžovatelem vyúčtovány IMOS Brno a.s., představují vícepráce (vícenáklady), které SIPS s.r.o. vyúčtoval stěžovateli a o které stěžovatel zkrátil kalkulovaný zisk, neboť jej nedokázal uplatnit vůči IMOS Brno a.s. Dále podrobně popsal způsob provádění stavby a uvedl, že společnost SIPS s.r.o. mu účtovala skutečně provedené práce, potíže nastávaly při fakturaci odběrateli IMOS Brno a.s., neboť pracím vyúčtovaným SIPS s.r.o. neodpovídaly vždy adekvátní položky v rozpočtu IMOS Brno a.s. K tomu stěžovatel uvedl, že skutečně provedená práce dodavatelem SIPS s.r.o. nebyla uvedena v rozpočtu odběratele IMOS Brno a.s., popř. nebyla uvedena v dostatečném množství (rozsahu), „musela se tedy použít nějaká jiná platná položka z odsouhlaseného rozpočtu, aby objemem bylo dosaženo požadované fakturace.“ SIPS s.r.o. fakturoval práce dle skutečných objemů a stěžovatel jen trvale sledoval svůj původní záměr dosáhnout dopředu určeného podílu na zisku a dle toho přefakturovával pouze v různě nazvaných položkách všechny realizované práce. Při provádění díla vznikaly SIPS s.r.o. značné vícenáklady, které IMOS Brno a.s. odmítal akceptovat s tím, že až bude vyčerpán celkový objem, dojde ke zpřesnění dodatkem smlouvy, avšak stěžovateli se nepodařilo přesvědčit IMOS Brno a.s. o akceptaci cca 750 000 Kč za vícepráce. Stěžovatel také uvedl, že „nikdo není schopen z předložené dokumentace posoudit, co je oprávněné v daném čase fakturovat a co nikoli, nikdo z ní ani nedokáže určit, co jsou či nejsou vícepráce.“ Stěžovatel pak nemá v účetnictví žádnou položku, kterou by v objemu nepřeučtoval do výnosů a nemohl proto neoprávněně uplatnit nárok na odpočet, který by na straně druhé neodvedl.

[19] K tomu stěžovatel předložil zjišťovací protokoly k fakturám přijatým od SIPS s.r.o., odbytové a zbytkové rozpočty a další podklady (stavební deníky, projektovou dokumentaci a další písemnosti). Dle správce daně však tyto podklady (stejně jako podklady předložené SIPS s.r.o. a IMOS Brno a.s. a výslech svědka B.) neprokazují skutečné provedení deklarovaných prací.

[20] Správce daně pak ve zprávě o kontrole podrobně vyčíslil částky nákladů na stavební práce a materiál fakturované SIPS s.r.o. stěžovateli, které nebyly stěžovatelem vyúčtovány IMOS Brno a.s., nejen v kontrolovaném zdaňovacím období, ale ani v dalších zdaňovacích obdobích. Konkrétně se u *objektu SO-01* jednalo o stavební práce v hodnotě celkem 245 271,22 Kč a u *objektu SO-02* o stavební práce v hodnotě celkem 621 535,84 Kč. *Správce daně stavební práce a materiál fakturovaný SIPS s.r.o. na tyto objekty uznal v plné výši, přestože zahrnovaly položky, které*

pokračování

nebyly stěžovateli vyúčtovány IMOS Brno a.s., a to na základě zjištění, že částky fakturované stěžovatelem odpovídaly částkám uvedeným v rozpočtech sjednaných se SIPS s.r.o. a IMOS Brno a.s., když současně akceptoval tvrzení stěžovatele, že rozdíly vznikly zejména z důvodu duplicity.

[21] Zároveň však správce daně zjistil, že v kontrolovaném roce 2006 (úpravy objektu i fakturace probíhaly i v následujících letech) stěžovatel IMOS Brno a.s. vyfakturoval dodávky provedených stavebních prací ve zcela jiném rozsahu a ceně, než jak je získal podle předložených dokladů od SIPS s.r.o. Konkrétně stěžovatel v roce 2006 pořídil stavební práce a materiál v celkové výši 2 041 478,40 Kč za dodávky prací a materiálu rozepsaného v položkách na zjišťovacích protokolech k fakturám přijatým od SIPS s.r.o. (konkr. faktury č. PF20060010 ze dne 31. 5. 2006, PF20060011 ze dne 30. 4. 2006 a PF20060012 ze dne 30. 6. 2006) a z těchto dodávek stěžovatel uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 387 881 Kč. Společnosti IMOS Brno a.s. však v roce 2006 stěžovatel vyúčtoval fakturami č. 2006002 ze dne 30. 4. 2006, č. 2006005 ze dne 31. 5. 2006, č. 2006008 ze dne 30. 6. 2006 a č. 20060022 ze dne 31. 12. 2006, jen celkovou částku 1 548 464 Kč, a to za položky, kterým údaje (názvy a kódy položek, jejich rozsah ani cena) uvedené na zjišťovacích protokolech k fakturám přijatým od SIPS s.r.o. neodpovídaly. Ze všech položek fakturovaných stěžovatelem SIPS s.r.o. byly podle dokladů vystavených IMOS Brno a.s. na *objekt SO-101* přeúčtovány položky jen ve výši celkem 694 334,01 Kč, což představuje jen cca 34% z celkové sumy fakturované stěžovateli společností SIPS s.r.o.

[22] Správce daně tedy podle fakturace stěžovatele společnosti IMOS Brno a.s. uznal položky stavebních prací a materiálu prokazatelně vynaložených v souvislosti s *objektem SO – 101* jen v celkové výši 712 606,16 Kč, kterou podle původních dokladů předložených při kontrole tvoří součet vynaložené částky 694 334,01 Kč a částky 18 272,15 Kč, která byla zjištěna jako množství prokazatelně dodaných položek vynásobené cenou za měrnou jednotku. Správce daně tak z celkové částky fakturované SIPS s.r.o. ve výši celkem 2 041 478,31 Kč neuznal u objektu SO-101 přijatá plnění dle dokladů vystavených touto společností v celkové výši 1 328 872,15 Kč a podle tohoto závěru rozhodnutím o odvolání ze dne 8. 4. 2010, č. j. 44254/10/273910606429, změnil výši dodatečně vyměřené daně na vstupu tak, že oproti původnímu rozhodnutí – dodatečnému platebnímu výměru ze dne 24. 7. 2009, č. j. 69251/09/273910606429, kterým byla stěžovateli doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 93 780 Kč, zvýšil tento doměrek o částku 158 705 Kč, tj. na částku 252 485 Kč.

[23] Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel odvolání, o němž rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím.

[24] Jádrem stížních námitek je otázka správného výkladu ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), tedy rozsah důkazního břemene, které stíhá daňový subjekt [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Krajský soud totiž v posuzované věci potvrdil závěry příslušných finančních orgánů, podle nichž stěžovatel neprokázal, zda předmětné stavební práce, u nichž vykázal nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti.

[25] Daňový subjekt plní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.

[26] Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, č. j. 2 Afs 6/2004 - 67 (dostupný na www.nssoud.cz): „Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (...) vzniká za současného splnění dvou podmínek: první z nich je skutečnost, že plátce daně přijal zdanitelné plnění uskutečněné jiným plátcem, druhou podmínkou pak je fakt, že přijaté plnění bylo plátcem použito ke dosažení obrátu za vlastní zdanitelná plnění a že je zde zároveň věcná a časová souvislost přijatých zdanitelných plnění se zdanitelnými plněními vlastními, z nichž je dosaženo obrátu“ (pozn. - nyní, zda přijatá zdanitelná plnění použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti).

[27] Při použití uvedených zásad na projednávaný případ Nejvyšší správní soud ve shodě se žalovaným a krajským soudem dospěl k následujícím závěrům.

[28] V dané věci stěžovatel uplatnil odpočet daně z přidané hodnoty u plnění, jež spočívalo ve stavebních pracích na objektu SO – 101 (stavební práce v celkové hodnotě 2 041 478,40 Kč), přičemž tvrdil, že zdanitelné plnění přijal od dodavatele SIPS s.r.o., u kterého je nesporné, že v době realizace zakázky byl plátcem daně z přidané hodnoty (§ 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty). Důkazní břemeno ohledně tohoto tvrzení stěžovatel předběžně unesl, když předložil formální doklady, především faktury č. PF 20060010, č. PF20060011 a č. PF20060012 vystavené dodavatelem SIPS s.r.o. a nárokoval tak odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 387 881 Kč.

[29] Odběrateli IMOS Brno a.s. pak stěžovatel vyfakturoval v roce 2006 fakturami č. 2006002 ze dne 30. 4. 2006, č. 2006005 ze dne 31. 5. 2006, č. 2006008 ze dne 30. 6. 2006 a č. 2006022 ze dne 31. 12. 2006 za provedení stavebních prací a dodávky materiálu u tohoto objektu celkovou částku 1 548 464 Kč (základ daně) + 19% daň z přidané hodnoty ve výši 294 208 Kč.

[30] Stěžovatel však svému odběrateli IMOS Brno a.s. nevyúčtoval částky nákladů, které stěžovateli vyúčtoval dodavatel SIPS s.r.o., neboť uvedenými fakturami č. 2006002, č. 2006005, č. 2006008 a č. 20060022 stěžovatel v roce 2006 odběrateli IMOS Brno a.s. vyfakturoval dodávky provedených stavebních prací ve zcela jiném rozsahu a ceně. Konkrétně odběrateli vyúčtovaná celková cena činila 1 548 464 Kč, a to za položky, kterým údaje (názvy a kódy položek, jejich rozsah ani cena) uvedené ve zjišťovacích protokolech k fakturám přijatých stěžovatelem od dodavatele SIPS s.r.o. neodpovídaly, a ze všech položek fakturovaných stěžovateli dodavatelem SIPS s.r.o. byly podle dokladů vystavených stěžovatelem odběrateli IMOS Brno a.s. k objektu SO – 101 přeúčtovány pouze položky v celkové výši 694 334,01 Kč.

[31] Stěžovatel také u objektů SO – 01 a SO – 02 nevyúčtoval v kontrolovaném zdaňovacím období (ani v dalších zdaňovacích obdobích) odběrateli IMOS Brno a.s. za provedené stavební práce další částky, které stěžovateli byly vyfakturovány dodavatelem SIPS s.r.o., a to konkrétně u objektu SO – 01 stavební práce v celkové hodnotě celkem 245 271,22 Kč a u objektu SO – 02 stavební práce v celkové hodnotě 621 535,84 Kč. Tyto částky však byly správcem daně uznány.

[32] Z uvedeného je zřejmé, že stěžovatel se nezprostil své důkazní povinnosti bez dalšího pouze tím, že předložil formálně bezvadné daňové doklady o přijetí zdanitelného plnění (stavebních prací), a to upravené zjišťovací protokoly, neboť z již z uvedených rozdílů ve fakturacích plynou natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví stěžovatele nevěrohodným, neúplným, neprůkazným a nesprávným. V tomto směru tedy správce daně své důkazní břemeno dle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků unesl (srov. citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119).

[33] Nejvyšší soud souhlasí se závěry krajského soudu i finančních orgánů, že ze stěžovatelem předložených dokladů (zejména faktur a zjišťovacích protokolů k nim příslušejících od dodavatele SIPS s.r.o.), podaných vysvětlení, sdělení odběratele IMOS Brno a.s., výpovědi

pokračování

svědka B., nelze zjistit, zda vůbec a kdy byly prováděny jakékoliv další vícepráce. Rovněž z nich nelze ani dovodit, že se v případě jakékoliv položky fakturované dodavatelem SIPS s.r.o. na jednotlivé objekty jednalo o opravné či opakované dodávky stavebních prací nebo materiálu z jakéhokoli důvodu, včetně odvedení nekvalitní práce. Finanční orgány (i krajský soud, který se s jejich závěry ztotožnil) proto správně dovodily, že uvedené doklady neprokazují, že dodavatelem SIPS s.r.o. byly realizovány navíc dodávky stavebních prací a materiálu k položkám fakturovaným na konkrétní objekty odběratele IMOS Brno a.s. nebo místo konkrétních položek fakturovaných stěžovatelem tomuto odběrateli, ať by šlo o dodávky do jiného objektu nebo o tzv. méněpráce včetně těch, které byly ve výše uvedeném soupisu vad a nedodělků označeny položkami „skutečně neprováděné“.

[34] Stěžovatel v kasační stížnosti dále namítá, že ke zjištění skutečného stavu stačilo porovnat nové upravené zjišťovací protokoly s fakturací stěžovatele odběrateli IMOS Brno a.s., popř. předložit tyto zjišťovací protokoly tomuto odběrateli k porovnání, zda jsou v nich práce, které provedeny nebyly.

[35] Finanční orgány v tomto směru umožnily stěžovateli, aby v rámci dokazování jinými prostředky (upravenými zjišťovacími protokoly) odstranil vzniklé pochyby a prokázal správnost uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, postupovaly tedy v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 1 Afs 15/2004 - 89, podle kterého: „*Daňový subjekt je povinen na výzvu správce daně zajistit doplnění chybějících náležitostí daňového dokladu od toho, kdo uskutečnil zdanitelné plnění (...). Není-li to možné (zde: prohlášený konkurs), umožní správce daně, aby daňový subjekt chybějící náležitosti prokázal dokazováním (§ 31 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků).*“

[36] Z napadeného rozhodnutí (str. 8 a 9) pak plyne, že žalovaný porovnání nových zjišťovacích protokolů s fakturací stěžovatele odběrateli IMOS Brno a.s. provedl a dovodil, že z upravených zjišťovacích protokolů k fakturám vystaveným dodavatelem SIPS s.r.o. k *objektu SO – 101* č. PF20060010, č. PF20060011 a č. PF20060012 vyplývá, že objem dodaných stavebních úprav a materiálu až na dvě níže uvedené položky odpovídá údajům faktur vystaveným stěžovatelem k tomuto objektu odběrateli IMOS Brno a.s. a současně také částkám zjištěným správcem daně při kontrole.

[37] Stěžovatel prokázal, že z přijatých zdanitelných plnění (stavebních prací a materiálu) fakturovaných dodavatelem SIPS s.r.o. fakturou č. PF20060010 v celkové výši 669 644 Kč bez daně z přidané hodnoty pro svoji ekonomickou činnost použil zdanitelné plnění *v celkové výši 591 087,303 Kč*. Pokud jde o rozdíl v částce 78 556,697 Kč za položku „6 PC Izolace terasy + odvod trubky v množství 88 496 m²“, žalovaný dospěl k závěru, že v tomto rozsahu stěžovatel odběrateli IMOS Brno a.s. stavební práce a materiál nedodal tak, jak deklaroval v upraveném zjišťovacím protokolu. Odběrateli IMOS Brno a.s. totiž bylo pod touto položkou dodáno dle faktury č. 2006005 pouze množství ve výši 15,42 m, aniž by bylo zřejmé, zda vůbec a jak by byla použita větší část deklarované dodávky.

[38] Dále stěžovatel prokázal, že z přijatých zdanitelných plnění fakturovaných mu dodavatelem SIPS s.r.o. fakturou č. PF20060012 k objektu SO – 101 dle údajů upravených zjišťovacích protokolů ve výši celkem 582 778,40 Kč (podle původních zjišťovacích protokolů činila fakturace k tomuto objektu celkem částku 1 160 050,40 Kč z celkové částky faktury včetně položek fakturovaných k objektu SO – 02 ve výši 1 516 014 Kč) použil pro svoji ekonomickou činnost stavební materiál a práce *ve výši celkem 494 684,55 Kč*.

[39] Položka označená jako „38 Pozink. plechy a jekl kabel. kanálů“ za pořizovací cenu celkem 88 093,8515 Kč však nebyla dle stěžovatelem předložených dokladů odběrateli IMOS Brno a.s. přeúčtována, proto nelze mít za to, že uvedený doklad prokazuje nákup a prodej předmětné položky. U přijatého zdanitelného plnění (stavebních prací a materiálu) fakturovaného stěžovateli dodavatelem SIPS s.r.o. fakturou č. PF20060011 ve výši 211 784 Kč pak žalovaný konstatoval, že bylo přeúčtováno odběrateli IMOS Brno v plné výši.

[40] K objektu SO – 101 tedy žalovaný uzavřel, že ze stěžovatelem uplatněného odpočtu daně ve výši 387 881 Kč z přijatých zdanitelných plnění ve výši 2 041 478,40 Kč za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2006 stěžovatel prokázal dle ust. § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty jen nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 246 536 Kč, tj. ze zdanitelných plnění, která byla prokazatelně dodána odběrateli IMOS Brno a.s. ve výši celkem 1 297 555,85 Kč (tj. součet částek 591 087,303 Kč dle bodu 37, 494 684,55 Kč dle bodu 38 a částky 211 784 Kč dle bodu 39).

[41] Dále žalovaný z upravených zjišťovacích protokolů předložených stěžovatelem zjistil, že u objektu SO-02 sice zahrnují položky, které byly správcem daně zjištěny v položkách vyúčtovaných stěžovatelem společností IMOS Brno a.s., avšak v rozdílném množství a ceně, a zahrnují i položky, které nebyly nikdy společnosti IMOS Brno a.s. přeúčtovány (např. zjišťovací protokol k faktuře č. PF20060012). Další upravený zjišťovací protokol k objektu SO-02 k přijaté faktuře č. PF20060018 pak obsahuje položky bez kódů (tj. bez identifikace) a není z nich tedy zřejmá návaznost na vyúčtování společnosti IMOS Brno a.s. Z upravených zjišťovacích protokolů dále plyne, že by stěžovatelem uváděnou úpravou došlo u objektu SO-02 k navýšení o částky nově uváděných položek stavebních prací a materiálu nejen o částku 577 272 Kč, aniž by bylo možné ověřit návaznost položek na původní doklady a na další změny u objektů SO-01, SO-101 a SO-09, ale současně by došlo k navýšení přijatých plnění o dalších celkem 601 635,10 Kč za položky stavebních prací a materiálu stěžovatelem fakturované dle původních zjišťovacích protokolů společností SIPS s.r.o. duplicitně. Podle stěžovatelem předložených upravených zjišťovacích protokolů by tak přijatá plnění v celkové výši sjednané v rozpočtech původně k objektu SO-02 se společnostmi IMOS Brno a.s. a SIPS s.r.o. (se společností IMOS Brno a.s. ve výši 2 730 500,93 Kč a se společností SIPS s.r.o. ve výši 2 758 672,58 Kč) byla společností SIPS s.r.o. vysoce překročena, což žalovaný vyhodnotil jako nevěrohodné s tím, že to neodpovídá ani dodatku č. 3 ze dne 2. 10. 2009 ke smlouvě uzavřené mezi stěžovatelem a společností SIPS s.r.o., v němž je uvedena nově sjednaná cena k objektu SO-02 v celkové výši jen 3 276 081 Kč. V případě veškerých úprav ve zjišťovacích protokolech (včetně objektů SO-01 a SO-09) pak nelze zjistit návaznost změn na původní zjišťovací protokoly ani pro oporu tvrzení stěžovatele o provádění dodávek víceprací a méněprací z jakéhokoli důvodu. Na základě výše uvedeného žalovaný nepovažoval upravené zjišťovací protokoly za důkazní prostředky prokazující, že se v nově deklarovaném objemu v případě objektů SO-01, SO-02 a SO-09 jedná o přijatá zdanitelná plnění, která by byla stěžovatelem použita pro uskutečnění jeho ekonomické činnosti ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

[42] S výše uvedenými závěry se Nejvyšší správní soud ztotožňuje a uzavírá, že finanční orgány a krajský soud tedy také správně vyhodnotily stěžovatelem v odvolacím řízení nově předložené upravené zjišťovací protokoly, z nichž je zjevné, že stěžovatel při zachování původních celkových částek fakturovaných v roce 2006 společností SIPS s.r.o. zásadně zaměnil položky původně uváděných stavebních úprav a materiálu s tím, že stěžovatel provedl reklamaci zjišťovacích protokolů u svého dodavatele SIPS s.r.o. a požádal o jejich sesouhlasení se skutečně provedeným objemem prací potvrzených společností IMOS Brno a.s. (původně stěžovatel trval na tom, že faktický stav představují položky uváděné společností SIPS s.r.o.).

pokračování

[43] Nejvyšší správní soud se proto po posouzení kasačních námitek stěžovatele a obsahu spisu se závěry žalovaného, stejně jako krajský soud, ztotožňuje, neboť žalovaný v napadeném rozhodnutí správně popsal důvody, které vyvracejí věrohodnost stěžovatelem upravených zjišťovacích protokolů, a to rovněž dle jejich porovnání s fakturací stěžovatele odběrateli IMOS Brno a.s. Krajský soud ve shodě se žalovaným také správně poukázal na to, že pro absenci vzájemné návaznosti nelze k jednotlivým položkám nákladů podle upravených zjišťovacích protokolů přiřadit v roce 2006 nejen jakékoliv stěžovatelem tvrzené vícepráce či méněpráce, ale nelze k nim přiřadit ani vyúčtování odběrateli IMOS a.s.

[44] V této souvislosti je zároveň třeba zdůraznit (obdobně jako ve věci vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 5 Afs 26/2012), že řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční, dle níž je stěžovatel povinen v návrhu na zahájení soudního řízení uvést, z jakých zcela konkrétních důvodů napadá rozhodnutí krajského soudu a proč považuje výroky rozhodnutí za nezákonné. Míra precizace stížních námitek pak do značné míry určuje, jaké ochrany se stěžovateli dostane u kasačního soudu. Čím je námitka obecnější, tím obecněji k ní může soud přistoupit. Není na místě, aby soud za stěžovatele spekulativně domýšlel argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které kasační stížnost podporují.

[45] Konkretizaci kasačních námitek přitom nelze nahradit pouhým zopakováním námitek uplatněných v žalobě či v odvolání proti správnímu rozhodnutí, již proto, že tyto námítky směřovaly proti jinému rozhodnutí, než které je předmětem přezkumu ze strany kasačního soudu. Nejvyšší správní soud přezkoumává rozhodnutí, které se k bodům původně uplatněným v žalobě vyjádřilo a vypořádalo je; kasační soud tedy může přezkoumat jen postup a právní názory prvostupňového soudu.

[46] Způsob, jakým stěžovatel v projednávané věci přistoupil k formulaci své kasační stížnosti, není nejvhodnější a při vypořádání stížných námitek soudem vyžadoval větší míru benevolence. Stěžovatel v kasační stížnosti sice zdůrazňuje, že rozhodující je faktický skutkový stav (což ani nikdo nezpochybnuje), avšak jen obecně uvádí, že všechny práce, které provedl jeho dodavatel SIPS s.r.o., byly (musely být) jím vyfakturovány odběrateli IMOS Brno a.s. s tím, že upravené zjišťovací protokoly také obsahovaly jen práce, které musely být uvedenému odběrateli vyfakturovány. Stěžovatel přitom ve své argumentaci opomíjí zásadní skutečnost, a to, že provedení předmětných prací (faktického plnění, tj. mimo jiné také návaznost položek jednotlivých výkonů ve zjišťovacích protokolech na fakturaci) musí také prokázat. Finanční orgány se přitom danou věcí podrobně zabývaly, srovnaly údaje uvedené v upravených zjišťovacích protokolech s fakturací stěžovatele jeho odběrateli, poukázaly na zcela konkrétní rozpory a nedostatky a krajský soud se s jejich závěry ztotožnil. V tomto směru však stěžovatel krajskému soudu nic konkrétního nevytýká, nevysvětluje např. v čem konkrétně je nesprávný závěr krajského soudu o neunesení jeho důkazního břemene. Neobstojí pak jen obecná argumentace stěžovatele o disproporcích vznikajících v průběhu provádění díla a jeho fakturaci, které měl odstranit tím, že *„dodatečně požadoval po dodavateli přepracování podkladů pro fakturaci (zjišťovacích protokolů) tak, aby celkový objem dodavatelem provedených prací souhlasil s celkovým objemem prací odsouhlasených s odběratelem.“* Tato argumentace naopak právě potvrzuje závěry finančních orgánů a krajského soudu o účelovosti upravených zjišťovacích protokolů, které dle tvrzení samotného stěžovatele v kasační stížnosti ani neměly být vyhotoveny (opraveny) podle faktického stavu konkrétně provedených výkonů, ale tak, aby celkové objemy prací na stranách dodavatele a odběratele stěžovatele souhlasily. Stěžovatel však není povinen prokazovat pouze *„celkový objem prací“*, ale také to, že tomuto objemu fakticky odpovídají také jednotlivá konkrétní plnění v něm zahrnutá.

[47] Stěžovatel pak dále ani nijak nekonkretizoval svou stížní námitku, že je nerozhodné, zda zdanitelná plnění přijatá od jeho dodavatele nepoužil pro svoji ekonomickou činnost v tom samém zdaňovacím období, neboť ani neuvedl, v jakém jiném zdaňovacím období je tedy použit měl, tento údaj neplyne ani z obsahu spisu a tato námitka je tedy rovněž nedůvodná.

[48] Stěžovateli nelze přisvědčit ani v námitce, jíž se dovolává principu neutrality DPH s poukazem na to, že jeho dodavatel daň z přidané hodnoty podle jím vydaných daňových dokladů řádně přiznal a odvedl (daň na výstupu), stěžovatel dodavatelovy práce vyfakturoval svému odběrateli a příslušnou daň z přidané hodnoty na výstupu rovněž řádně přiznal a odvedl, přesto mu finanční orgány nepřiznaly odpovídající daň na vstupu, tj. odpovídající odpočet daně z přidané hodnoty na základě dodavatelových daňových dokladů. Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty totiž vzniká za současného splnění *dvou podmínek*: první z nich je skutečnost, že plátce daně přijal zdanitelné plnění uskutečněné jiným plátcem, druhou podmínkou pak je fakt, že přijaté plnění bylo plátcem použito k uskutečnění vlastní ekonomické činnosti. Splnění obou těchto podmínek však stěžovatel neprokázal, jak plyne z výše uvedeného.

[49] Lze tudíž souhlasit se závěrem krajského soudu a finančních orgánů, že stěžovatel neprokázal, že předmětná zdanitelná plnění v daném rozsahu od společnosti SIPS s.r.o. přijal, a zejména, že je použil pro uskutečnění vlastní ekonomické činnosti, proto neoprávněně uplatnil nárok na odpočet daně u těchto plnění ve výši 141 345 Kč (387 881 Kč – 246 536 Kč).

[50] Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

V. Náklady řízení

[51] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s., neboť ve věci úspěšnému žalovanému by příslušelo právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, které mu však podle obsahu spisu nevznikly.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 31. března 2014

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu