



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci

žalobkyně: **Kopeckého pramen a.s.**, IČO: 27962857, se sídlem Kotčíkovská 927/19, 323 00 Plzeň,
zastoupena JUDr. Tomášem Machem, advokátem, se sídlem Viktora Huga 377/4, 150 00 Praha 5,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno,
v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2019, č. j. 39634/19/5300-22442-707666,

takto:

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

1. Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2019, č. j. 39634/19/5300-22442-707666, kterým bylo dle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“) a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších

předpisů (dále jen „zákon o DPH“) zamítnuto odvolání žalobkyně a byly potvrzeny dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 15. 10. 2018,

- č. j. 1826198/18/2301-51522-402477 za zdaňovací období červen 2015, kterým byla daň doměřena ve výši 0,- Kč:
- č. j. 1826202/18/2301-51522-402477 za zdaňovací období červenec 2015, kterým byla daň doměřena ve výši 0,- Kč:
- č. j. 1826203/18/2301-51522-402477 za zdaňovací období srpen 2015, kterým byla daň doměřena ve výši 0,- Kč:
- č. j. 1826206/18/2301-51522-402477 za zdaňovací období září 2015, kterým byla daň doměřena ve výši 0,- Kč:
- č. j. 1826207/18/2301-51522-402477 za zdaňovací období říjen 2015, kterým byla daň doměřena ve výši 0,- Kč:
- č. j. 1826210/18/2301-51522-402477 za zdaňovací období listopad 2015, kterým byla daň doměřena ve výši 0,- Kč:
- č. j. 1826215/18/2301-51522-402477 za zdaňovací období prosinec 2015, kterým byla daň doměřena ve výši - 49,- Kč:
- č. j. 1826217/18/2301-51522-402477 za zdaňovací období leden 2016, kterým byla daň doměřena ve výši 0,- Kč:
- č. j. 1826223/18/2301-51522-402477 za zdaňovací období únor 2016, kterým byla daň doměřena ve výši 0,- Kč:
- č. j. 1826224/18/2301-51522-402477 za zdaňovací období březen 2016, kterým byla daň doměřena ve výši 0,- Kč:
- č. j. 1826225/18/2301-51522-402477 za zdaňovací období duben 2016, kterým byla daň doměřena ve výši 0,- Kč:
- č. j. 1826226/18/2301-51522-402477 za zdaňovací období květen 2016, kterým byla daň doměřena ve výši 0,- Kč:
- č. j. 1826227/18/2301-51522-402477 za zdaňovací období červen 2016, kterým byla daň doměřena ve výši 0,- Kč:
- č. j. 1826230/18/2301-51522-402477 za zdaňovací období červenec 2016, kterým byla daň doměřena ve výši 0,- Kč:
- č. j. 1826234/18/2301-51522-402477 za zdaňovací období srpen 2016, kterým byla daň doměřena ve výši 0,- Kč:
- č. j. 1826236/18/2301-51522-402477 za zdaňovací období září 2016, kterým byla daň doměřena ve výši 0,- Kč:
- č. j. 1826237/18/2301-51522-402477 za zdaňovací období říjen 2016, kterým byla daň doměřena ve výši 0,- Kč:
- č. j. 1826238/18/2301-51522-402477 za zdaňovací období listopad 2016, kterým byla daň doměřena ve výši 0,- Kč:
- č. j. 1826239/18/2301-51522-402477 za zdaňovací období prosinec 2016, kterým byla daň doměřena ve výši 0,- Kč:
- č. j. 1826240/18/2301-51522-402477 za zdaňovací období leden 2017, kterým byla daň doměřena ve výši 0,- Kč:
- č. j. 1826241/18/2301-51522-402477 za zdaňovací období únor 2017, kterým byla daň doměřena ve výši 0,- Kč:
- č. j. 1826243/18/2301-51522-402477 za zdaňovací období březen 2017, kterým byla daň doměřena ve výši 0,- Kč:

- č. j. 1826244/18/2301-51522-402477 za zdaňovací období duben 2017, kterým byla daň doměřena ve výši 0,- Kč:
- č. j. 1826245/18/2301-51522-402477 za zdaňovací období květen 2017, kterým byla daň doměřena ve výši 0,- Kč:
- č. j. 1826246/18/2301-51522-402477 za zdaňovací období červen 2017, kterým byla daň doměřena ve výši 0,- Kč:
- č. j. 1826248/18/2301-51522-402477 za zdaňovací období srpen 2017, kterým byla daň doměřena ve výši 0,- Kč:
- č. j. 1826250/18/2301-51522-402477 za zdaňovací období září 2017, kterým byla daň doměřena ve výši 0,- Kč:
- č. j. 1826251/18/2301-51522-402477 za zdaňovací období říjen 2017, kterým byla daň doměřena ve výši 0,- Kč:
- č. j. 1826252/18/2301-51522-402477 za zdaňovací období listopad 2017, kterým byla daň doměřena ve výši 0,- Kč,
k takto doměřeným daním došlo na základě postupu dle § 147, § 143 a § 90 daňového řádu a na základě výsledku postupu k odstranění pochybností.

a platební výměr ze dne 23. 1. 2018, č. j. 91653/18/2301-51522-402477, za zdaňovací období červenec 2017, kterým byl dle § 147, § 139 odst. 1 a § 90 daňového řádu a na základě výsledku postupu k odstranění pochybností vyměřen nadměrný odpočet ve výši 286 916,- Kč.

II. Žaloba

2. Žalobkyně nejprve shrnula průběh správního řízení, v němž správce daně I. stupně dodatečnými platebními výměry na daň z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období červen 2015 – červen 2017 a srpen 2017 – listopad 2017 doměřil daň v příslušné výši. Dále uvedla, že vlastní dvě fotovoltaické elektrárny (dále též: „FVE“) situované na adrese Kotíkovská 19, Plzeň a Dukelských hrdinů 200, Rakovník, jež využívá v rámci své ekonomické činnosti. Obory její činnosti představují zprostředkování obchodu a služeb, velkoobchod a maloobchod, realitní činnost, správa a údržba nemovitostí, pronájem a půjčování věcí movitých, poradenský a konzultační činnost, zpracování odborných studií a posudků, výroba, obchod a služby jinde nezařazené.
3. V daném případě podala dne 29. 1. 2018 dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za příslušná zdaňovací období z důvodu bezúplatného dodání elektřiny vyrobené z FVE. Dne 22. 5. 2018 pak podala žalobkyně opět dodatečné daňové přiznání k této dani za uvedená období z důvodu bezúplatného dodání elektřiny z FVE, avšak v záporných hodnotách. Správce daně na tuto situaci zareagoval zahájením postupu k odstranění pochybností, s jehož výsledky byla žalobkyně posléze seznámena. Na to žalobkyně reagovala návrhem na pokračování v dokazování, ale správní orgán I. stupně na svých závěrech setrval a rozhodl tak, jak je uvedeno výše, když dospěl k závěru, že k bezúplatnému poskytnutí elektrické energie fakticky nedošlo, přestože z navržených důkazních prostředků vyplývá, že elektrická energie byla spotřebována při investičních akcích či opravách, které byly realizovány v rámci ekonomické činnosti žalobkyně. Po provedeném doplnění

odvolacího řízení žalovaný seznámil žalobkyni s jeho průběhem a hodnocením stejně jako s hodnocením předložených důkazních prostředků, které byly součástí odvolání. Následně rozhodl, jak je uvedeno v bodu 1. tohoto rozsudku.

4. Předmětem sporu je dle žalobkyně postup správních orgánů, které jí doměřily daň na výstupu z bezúplatného poskytnutí elektrické energie vyrobené prostřednictvím FVE. Přestože žalobkyně v průběhu správního řízení navrhla řadu důkazních prostředků způsobilých k prokázání svých tvrzení, správní orgány je nijak nerefletovaly a svá rozhodnutí vydaly v rozporu s právními předpisy regulujícími procesní postup a hmotněprávní posouzení věci.
5. V úvodní části žaloby týkající se vymezení žalobních bodů namítla žalobkyně, že žalovaný rozhodl v rozporu s § 13 č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též: zákon o DPH), neboť rozhodoval na základě nesprávného právního názoru. Podle žalovaného pro aplikaci § 13 odst. 4 písm. a) a odst. 5 zákona o DPH ve smyslu fikce dodání zboží není nutné, aby FVE byly trvale užity pro jiné účely, než související s ekonomickou činností, ale stačí, dochází-li k údajné bezúplatné spotřebě části vyrobené energie. Tento názor shledala žalobkyně nesprávným a nereflektujícím zjištěný skutkový stav. Názor žalovaného je v rozporu s § 13 odst. 4 písm. a) a odst. 5 zákona o DPH, když dovozuje, že jiné účely užití vyplývají z údajné částečné bezúplatné spotřeby části vyrobené energie z FVE. K tomu žalobkyně dále sdělila, že již od počátku správního řízení tvrdí, že v jejím případě jsou FVE trvale určeny k účelům souvisejícím s její ekonomickou činností a v souladu s tímto účelem jsou rovněž užívány a že žalovaný porušil § 92 odst. 5 daňového řádu ve smyslu nedostatečného zjištění skutkového stavu.
6. Podle žalobkyně se z rozhodnutí a argumentace žalovaného podává jednak to, že žalovaná neměla ani po předložení důkazních prostředků prokázat, v jakém poměru byla elektrická energie pocházející z FVE spotřebována v rámci její ekonomické činnosti, a v jakém poměru byla bezúplatně poskytnuta, jednak to, že správce daně své důkazní břemeno unesl, když zjistil dostatečně skutkový stav a přenesl jej na žalobkyni. Ta ale naopak neměla doložit to, k čemu byla vyzvána, a pouze odkazovala na již předložené důkazní prostředky.
7. Žalobkyně namítla, že žalovaný nerefletoval žalobkyní předložené důkazní prostředky, kterými dle svého názoru prokázala, že elektrická energie produkováná FVE byla spotřebována v rámci její ekonomické činnosti, jako jsou faktury-daňové doklady na prodej přebytků elektrické energie č. 5029 pro odběratele RIGHT POWER TRADING, s.r.o. pro období roku 2015, č. 5040 pro odběratele Slovenské elektrárne, a.s. na období roku 2017, smlouvy o dílo se společností ZSE s.r.o. jako zhotovitelem stavebních prací v nemocnici PRIVAMED a.s., dále se společností DOLS-výroba Dveří, Oken, Listovních Schránek, a. s., se společností VÝTAHY Plzeň-Elex, s.r.o., a evidence pro daňové účely vedenou podle § 100 zákona o DPH. Tyto důkazní prostředky dle žalobkyně prokazují, že na jí pronajímaných objektech byla realizována celá řada stavebních činností, při kterých byla spotřebovávána elektřina právě z FVE. Rovněž poukázala žalobkyně na provedený výslech Ing. Končela, jednatele společnosti ZSE s.r.o., který potvrdil, že byly prováděny práce pro žalobkyni na základě předložených smluv se ZSE s.r.o. ze dne 23. 8. 2016, 1. 9. 2017, 1. 10. 2017 a 6. 6. 2016 na místě, kde byla situována FVE (Kotíkovská 927/17, Plzeň) a byla za tímto účelem využita řada

elektronických zařízení, která byla napájena prostřednictvím elektrické energie žalobkyně, když došlo k napojení staveništního rozvaděče do rozvaděče žalobkyně jakožto objednatele s tím, že toto bylo zahrnuto v rámci ceny díla. Přesto byla žalobkyně vyzvána k navržení dalších důkazních prostředků ohledně poměru či množství elektrické energie spotřebované v rámci její ekonomické činnosti; v souladu s touto výzvou pak odkázala na již uplatněné důkazní prostředky, které podle jejího názoru užití FVE pro její ekonomickou činnost prokazují.

8. Tím žalobkyně považovala za prokázané, že FVE byly použity v rámci její ekonomické činnosti, k čemuž podle jejího názoru dospěl i žalovaný. Z provedeného dokazování je nepochybné, že elektřina produkovaná z FVE byla použita v rámci ekonomické činnosti žalobkyně. Tudíž nemohly vzniknout ani pochyby, že samotné FVE byly určeny a sloužily k její ekonomické činnosti v předmětných zdaňovacích obdobích. Žalobkyně přitom nepopírá, že mohlo dojít k parciálnímu bezúplatnému poskytnutí energie ve formě jejího poskytnutí různým nájemcům, pacientům, avšak FVE kontinuálně slouží k její ekonomické činnosti.
9. V návaznosti na výše uvedené žalobkyně namítla, že v § 13 zákona o DPH se hovoří o trvalém použití obchodního majetku, v tomto ohledu tak bylo nutné se zabývat účelem a použitím samotných FVE, a nikoli použitím konkrétní elektrické energie a již vůbec jejím přesným procentuálním využitím, jak dovozoval žalovaný. Žalovaný dle své nesprávné interpretace vyzýval žalobkyni k doložení skutečností (v jaké výši či poměru byla bezúplatně poskytnuta elektrická energie), k jejichž doložení však nebyla povinna. Dle žalobkyně se tak nárok na odpočet daně uplatňuje u zařízení, které vyrábí elektřinu a procentuální určení energie není rozhodující.
10. Žalobkyně také namítla, že z důvodu prokázání skutečnosti, že FVE byly určeny k ekonomické činnosti žalobkyně, bylo napadené rozhodnutí zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti. Na základě výše uvedené argumentace žalobkyně navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

11. Ve vyjádření k žalobě žalovaný nejprve rekapituloval průběh správního řízení. Předmětem sporu dle jeho názoru je otázka, zda měla být žalobkyni doměřena daň na výstupu z bezúplatného poskytnutí elektrické energie vyrobené prostřednictvím dvou FVE, z jejichž pořízení uplatnila žalobkyně nárok na odpočet daně, resp. v jaké výši. K žalobním námitkám odkázal žalovaný z důvodu jejich totožnosti s těmi obsaženými v odvolání proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně na odůvodnění napadeného rozhodnutí.
12. **Žalovaný odmítl, že by napadené rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právními předpisy regulujícími procesní postup a hmotněprávní posouzení věci.** Žalovaný konstatoval, že mu není známo, jakým způsobem měl nereflektovat navržené důkazní prostředky, neboť on i správce daně I. stupně provedli všechny žalobkyní navržené důkazní prostředky, včetně svědecké výpovědi Ing. K.. Současně s tím žalovaný za účelem řádného zjištění skutkového stavu zajišťoval i ze své iniciativy podklady pro rozhodnutí. Tyto poté dle § 8 daňového řádu zhodnotil, o čemž byla

žalobkyně informována, když byla vyzvána k seznámení se s podklady pro vydání rozhodnutí, na což však nereagovala. Způsob hodnocení důkazních prostředků a dalších podkladů je obsažen v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Pouhé neztotožnění se s názorem žalobkyně nezakládá nezákonnost rozhodnutí.

13. Dále měl žalovaný zastávat nesprávný názor, ohledně aplikace § 13 odst. 4 písm. a) a odst. 5 zákona o DPH. K tomu uvedl, že správce daně I. stupně v rámci postupů k odstranění pochybností zjistil, že žalobkyně v roce 2009 uplatnila plný nárok na odpočet DPH z pořízení dvou předmětných FVE. Jimi vyrobenou elektrickou energii bezúplatně dodávala nájemcům daných nemovitostí a přebytky prodala společnosti RIGHT POWER TRADING, s.r.o. a společnosti Slovenské elektrárny, a.s. Žalobkyně přitom uvedla, že u obou FVE neexistují ohledně předání a spotřebě elektřiny žádná smluvní ujednání a ke spotřebě dochází de facto bez právního důvodu. To je blíže rozebráno v odůvodnění napadeného rozhodnutí. V odvolání žalobkyně uvedla, že pravidelně dodává přebytky elektrické energie, a tím dochází k využití FVE k ekonomické činnosti a rovněž, že v rámci ekonomické činnosti dodavatelsky realizovala celou řadu stavebních prací, při kterých byla vyrobená elektřina spotřebována. Žalovaný však konstatoval, že žalobkyně tato svá tvrzení neprokázala kromě zdaňovacího období prosinec 2015 ve vztahu k faktuře č. 5029. K tomu žalovaný konstatoval, že on ani správce daně I. stupně nebyli povinni zkoumat a zjišťovat komu a jaké množství elektrické energie žalobkyně dodala. Svá tvrzení měla povinnost prokazovat dle § 92 odst. 3 daňového řádu sama žalobkyně, ta však této povinnosti nedostála a své tvrzení ohledně využití FVE v rámci své ekonomické činnosti plně neprokázala.
14. Žalovaný rovněž nesouhlasil s tvrzením žalobkyně, že bylo na místě se ve smyslu § 13 zákona o DPH zabývat účelem použití FVE, nikoli konkrétní elektrické energie ani jejím procentuálním využitím. Žalobkyně neprokázala, v jakém poměru byla elektrická energie pocházející z FVE spotřebována v rámci její ekonomické činnosti a v jaké výši či poměru byla bezúplatně poskytnuta. Vzhledem k tomu, že žalobkyně v roce 2009 uplatnila nárok na odpočet daně v plné výši při pořízení FVE a jejich prostřednictvím byla vyrobena elektrická energie, která byla poskytnuta bezúplatně (tj. nebyly vyvráceny pochybnosti ohledně jejího využití pro ekonomickou činnost), byla na místě aplikace fikce dodání zboží za úplatu ve smyslu § 13 odst. 4 písm. a) a odst. 5 zákona o DPH. Rozhodnou je v tomto smyslu „poslední“ varianta § 13 odst. 5 zákona o DPH, tj. poskytnutí obchodního majetku bez úplaty, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet daně. Není tedy rozhodné případné trvalé použití FVE pro účely nesouvisející s ekonomickou činností žalobkyně, jelikož toto zkoumání je vyhrazeno jiné „variantě“ uvedené v § 13 odst. 5 zákona o DPH. Správce daně přitom nedospěl k závěru, že elektrická energie vyrobená prostřednictvím FVE je dodávána pouze bezúplatně, když ve zdaňovacím období prosinec 2015 žalovaný zohlednil prodej přebytků elektrické energie společnosti RIGHT POWER TRADING, s.r.o. na základě faktury č. 5029. Zde bylo tvrzení žalobkyně o prodeji energie řádně doloženo a prokázáno, ve zbývajícím rozsahu ovšem prodej energií zůstal u žalobkyně pouze v rovině tvrzení.
15. I další žalobní námitku, podle níž postup žalovaného nerefletoval zjištěný skutkový stav a současně postupoval žalovaný v rozporu s § 92 odst. 5 daňového

řádu, žalovaný odmítl. Uvedl k ní, že mu není zřejmé, co žalobkyně myslela tvrzením, že „*postup žalovaného nereflextuje na zjištěný skutkový stav*“, neboť žalovaný zjistil skutkový stav dostatečně a postupoval v souladu se zákonem. K tvrzenému porušení § 92 odst. 5 daňového řádu žalovaný uvedl, že i přes žalobkyní předložené podklady k vydání rozhodnutí vznikly správci daně I. stupně pochybnosti, které ve výzvách adresovaných žalobkyni požadoval odstranit. Žalobkyně tak měla učinit prokázáním výše či poměru vyrobené elektrické energie prostřednictvím FVE, která byla určena k její ekonomické činnosti. Správce daně I. stupně své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu unesl a přenesl jej zpět na žalobkyni, která unesla pouze své prvotní důkazní břemeno, když předložila daňové doklady, evidenci pro daňové účely a další listiny. Správci daně ovšem vznikly pochybnosti, které kvalifikovaně a srozumitelně uvedl ve výzvě k prokázání skutečností a vyzval žalobkyni k prokázání jejího tvrzení, tj. doložení výše či poměru vyrobené elektrické energie prostřednictvím FVE, která byla určena k ekonomické činnosti, resp. k vyvrácení vzniklých pochybností. Žalobkyně však reagovala pouze odkazem na již předložené důkazní prostředky a nic nového nepředložila. Na výzvu pro seznámení se s podklady pro vydání rozhodnutí žalobkyně nereagovala. Z uvedených skutečností poté žalovaný dovodil, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno.

16. K výsledku Ing. K. žalovaný uvedl, že ten byl shrnut společně s hodnocením ve výzvě k seznámení se s podklady pro vydání rozhodnutí, ke kterému se žalobkyně nevyjádřila. Rovněž se touto skutečností zabýval žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde dospěl k závěru, že svědeckou výpověď pana Ing. K. nelze považovat za důkazní prostředek, na základě kterého by bylo možné určit, v jaké výši byla elektrická energie vyrobená FVE spotřebována v rámci stavebních prací.
17. S ohledem na vše uvedené žalovaný konstatoval, že žalobkyně i po doplnění důkazů neunesla důkazní břemeno, když neprokázala, v jakém poměru použila vyrobenou elektrickou energii k její ekonomické činnosti. Na základě výše uvedené argumentace žalovaný navrhnul, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci krajským soudem

18. Soud rozhodl ve věci samé bez jednání, neboť oba účastníci řízení s tímto postupem výslovně souhlasili a soud neshledal důvody pro jeho nařízení (§ 51 s.ř.s.).
19. Krajský soud při přezkoumávání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů, kterými bylo rozhodnutí správního orgánu řádně a včas napadeno (§ 75 odst. 1 a 2 s.ř.s.).
20. Žaloba není důvodná.
21. Při rozhodování věci vycházel soud ze správního spisu, z něhož vyplývá, že žalobkyně za období červen 2015 až listopad 2017 podala řádná daňová přiznání k dani z přidané hodnoty. Za měsíce říjen 2016 a listopad 2016 dále dodala

dodatečná přiznání k dani z přidané hodnoty z důvodu opravy v režimu přenesené daňové povinnosti.

22. K řádnému daňovému přiznání podanému za měsíc červenec 2017 byla žalobkyně vyzvána k odstranění pochybností o údajích v řádném daňovém tvrzení dle § 89 odst. 1 daňového řádu výzvou ze dne 13. 9. 2017, č. j. 1712448/17/2301-51522-402477. Správci daně I. stupně vznikly pochybnosti o správnosti uvedených údajů. Důvodem pro pochybnosti byla skutečnost, že žalobkyně v posledních 12 předchozích měsících vykazovala vyšší přijatá zdanitelná plnění, než uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně a vykázaný nadměrný odpočet ve výši 292 457 Kč neodpovídal obvyklé úrovni uváděných hodnot. Na výzvu žalobkyně reagovala předložením následujících dokladů. Evidence pro daňové účely 2017, přiznání k dani z příjmů za červenec 2017, kontrolní hlášení 2017, nájemní smlouvy uzavřené s Masarykovou Nemocnicí PRIMAVED s.r.o. ze dne 31. 8. 2017, 31. 8. 2017 za účelem pronájmu přístrojů a nemovitosti ze dne 1. 10. 2006, nájemní smlouvu s InterCoffee, s.r.o. o pronájmu prostor ze dne 7. 7. 2016, přijaté daňové doklady, interní doklady, vydané daňové doklady, výpis z bankovního účtu a vydané pokladniční doklady, smlouva o dodávce elektřiny se Slovenské elektrárne, a.s. ze dne 5. 1. 2017, smlouvu o poskytování právních služeb JUDr. Machem ze dne 31. 3. 2011. Správce daně I. stupně dále tyto podklady rozšířil o protokol o místním šetření ze dne 8. 12. 2017, č. j. 2019448/17/2301-62563-404917. Závěrem postupu k odstranění pochybností bylo zjištění, že žalobkyně poskytovala elektřinu vyrobenou FVE nájemníkům budov, na nichž jsou umístěny, a to bezúplatně. Správce daně I. stupně tak považoval **dodání této elektrické energie dle § 13 odst. 4 písm. a) a § 13 odst. 5 zákona o DPH za dodání zboží za úplatu, ze kterého byla žalobkyně v souladu s ustanovením § 21 odst. 1 zákona o DPH povinna přiznat daň z přidané hodnoty. Z tohoto důvodu vydal správce daně I. stupně platební výměr na daň z přidané hodnoty, kterým vyměřil žalobkyni nadměrný odpočet ve výši 286 916 Kč, tj. snížený o 5 541 Kč oproti vykázanému. Proti uvedenému rozhodnutí se žalobkyně odvolala.**
23. Dne 29. 1. 2018 podala žalobkyně dodatečná daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2015 až červen 2017 a srpen 2017 až listopad 2017, a to z důvodu bezúplatného dodání elektřiny vyrobené z FVE. Vzhledem k tomu, že tato dodatečná daňová přiznání byla podána před vyměřením daně, postupoval správce daně I. stupně dle § 141 odst. 7 daňového řádu, kdy řízení zahájená těmito podáními zastavil a údaje v nich uvedené využil při výměře daně za dané období. Dne 22. 5. 2018 žalobkyně podala další dodatečná daňová přiznání za zdaňovací období červen 2015 až červen 2017 a srpen 2017 až listopad 2017, a to opět z důvodu bezúplatného dodání elektřiny z FVE, avšak v těchto uváděla záporné hodnoty.
24. Z důvodu vzniklých pochybností správce daně I. stupně vyzval žalobkyni k jejich odstranění dle § 89 odst. 1 daňového řádu a zahájil postup k odstranění pochybností. Jak vyplývá z výzvy zaslané žalobkyni, vznikla správci daně I. stupně pochybnost na základě vyššího počtu daňových přiznání k těmto zdaňovacím obdobím (řádne, dodatečné 29. 1. 2018 a další dodatečné 22. 5. 2018). Dalším důvodem byla skutečnost, že žalobkyně v dodatečném daňovém přiznání ze dne 29.

1. 2018 vykázala uskutečněná plnění, která jsou v dodatečném daňovém přiznání ze dne 22. 5. 2018 vykázána se zápornými hodnotami.
25. Na výzvu správce daně I. stupně reagovala žalobkyně předložením listinných důkazů. Mezi těmi byla evidence dle § 100 zákona o DPH za všechna dotazovaná období, Faktury – daňové doklady na prodej přebytků elektrické energie č. 5029 pro odběratele RIGHT POWER za období roku 2015 a č. 5040 pro odběratele Slovenské elektrárne, a.s., za období roku 2017, Smlouva o dodávce elektřiny č. 8132181/00 se Slovenské elektrárne a.s., smluvy o dílo s ZSE s.r.o., jako zhotovitelem stavebních prací v Nemocnici Privamed a.s., Kotíkovská 927/19, Plzeň, ze dnů 6. 6. 2016, 23. 8. 2016, 1. 9. 2017 a ze dne 1. 10. 2017, smluvy o dílo s DOLS-výroba Dveří, Oken a Listovních schránek, a.s., na provedení montáží ze dne 7. 6. 2016, č. POAL160029 a č. POAL160030 a také doklady o výplatě podpory formou zeleného bonusu. Současně sdělila, že k podání dodatečných daňových přiznání došlo z důvodu uvedeného v § 141 odst. 2 daňového řádu, neboť byla žalobkyni vyměřena daňová povinnost v rozporu s § 13 odst. 4 písm. a) a odst. 5 zákona o DPH. Žalobkyni v důsledku toho byla vyměřena daň z bezúplatného poskytnutí elektrické energie, které se neuskutečnilo.
26. Z úředního záznamu o postupu k odstranění pochybností vyplývá, že správce daně I. stupně nepovažoval za prokázaná tvrzení žalobkyně ohledně neuskutečněného bezúplatného dodání elektrické energie. Správce daně I. stupně toto konstatoval po vypořádání se s žalobkyní předloženými důkazními prostředky spolu s odkazem na zjištění získaná již v předchozím postupu k odstranění pochybností v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za červenec 2017. Z nich správce daně I. stupně vyvodil závěr, že elektrická energie z FVE je nájemníkům poskytována bezúplatně. Vzhledem k tomu, že se jednalo o elektrickou energii vyrobenou ve FVE, při jejíchž pořízení žalobkyně uplatnila v roce 2009 nárok na odpočet daně v plné výši a daná elektrická energie byla použita pro účely nesouvisející s její ekonomickou činností, když ji bezúplatně dodala nájemcům daných nemovitostí, **považoval správce daně I. stupně dodání této elektrické energie nájemcům dle § 13 odst. 4 písm. a) a § 13 odst. 5 zákona o DPH za dodání zboží za úplatu, ze kterého byla žalobkyně v souladu s § 21 odst. 1 zákona o DPH povinna přiznat daň z přidané hodnoty.**
27. Poté byla žalobkyně seznámena s výsledky postupu k odstranění pochybností za každé zdaňovací období. Žalobkyně následně na tato seznámení reagovala návrhy na pokračování v dokazování za účelem prokázání kolik a komu dodala elektrické energie, neboť nesouhlasila s názorem správce daně I. stupně. Zejména nesouhlasila se způsobem hodnocení důkazů faktury č. 5029, když tu správce daně hodnotil pouze ve vazbě na zdaňovací období leden až prosinec 2015. Tento názor žalobkyně považovala za nesouladný s § 13 odst. 4 a 5 zákona o DPH, jelikož k fikci bezúplatného dodání zboží dochází pouze v případě trvalého použití majetku pro jiné účely než související s ekonomickou činností. Dále nesouhlasila s hodnocením smluv o dílo, na základě nichž mělo dojít k bezúplatnému dodání elektrické energie. K tomu žalobkyně uvedla, že obsah smluv vypovídá o investičních akcích či opravách, které byly realizovány v rámci její ekonomické činnosti. Na to správce daně reagoval sdělením, že netvrdil, že byly FVE použity trvale pro účely nesouvisející s ekonomickou činností žalobkyně, ale za trvalé použitou pro účely

nesouvisející s ekonomickou činností považoval správce daně elektrickou energii dodanou bezúplatně nájemcům žalobkyně. Správce daně I. stupně také uvedl, že fakturace přebytků elektrické energie obchodním společností RIGHT POWER TRADING, s. r. o., a Slovenské elektrárne, a.s., je její ekonomickou činností, tento fakt nijak nezpochybnil. Fakturace přebytků elektrické energie neměla vliv na posouzení použití elektrické energie vyrobené FVE, kterou žalobkyně nikomu nevyfakturovala, ale naopak ji bezúplatně dodala nájemcům prostor. V případě bezúplatného dodání energie se jednalo o uskutečněné zdanitelné plnění, které je považováno dle § 13 odst. 4 písm. a) a § 13 odst. 5 zákona o DPH za dodání zboží za úplatu. Žalobkyně ve svém podání dále uvedla, že správce daně nesprávně hodnotil smlouvy o dílo, ze kterých dovozuje, že elektrická energie byla bezúplatně dodávána dodavatelům stavebních prací. Žalobkyně uvedla, že elektrická energie byla spotřebována při investičních akcích či opravách, které byly realizovány v rámci její ekonomické činnosti. K tomu správce daně sdělil, že z důkazních prostředků předložených (dokladů o výplatě podpory od plátce podpory OTE a.s.) je zřejmé množství elektrické energie vyrobené FVE v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Žalobkyně žádným způsobem neprokázala, jak s vyrobenou energií naložila, ani kolik elektrické energie spotřebovali dodavatelé realizovaných stavebních prací a kolik nájemci prostor, a proto tuto skutečnost nemohl správce daně zohlednit při doměření daně na výstupu. Správce daně I. stupně tak setrval na svých závěrech, že žalobkyně bezúplatně poskytla elektrickou energii vyrobenou prostřednictvím svých dvou FVE.

28. Jelikož správce daně I. stupně neshledal důvodu pro pokračování v dokazování, rozhodl dodatečnými platebními výměry na daň z přidané hodnoty o daňové povinnosti žalobkyně za příslušná období. Proti uvedeným platebním výměrům se žalobkyně odvolala a současně své odvolání rozšířila i na dodatečný platební výměr za období červenec 2017.
29. V odvolacím řízení žalobkyně doložila tytéž podklady pro svá tvrzení, jako v průběhu řízení před správcem daně I. stupně, společně s návrhem na provedení výslechu Ing. J. K., jednatele společnosti ZSE s.r.o. (dále jen „svědek“). Navrhovaný výslech se uskutečnil dne 4. 12. 2018 a byl zachycen v protokolu o výslechu svědka č. j. 2053561/18/2301-62563-400406. Z obsahu protokolu vyplývá, že žalobkyně má se společností ZSE s.r.o. obchodní vztahy spočívající v realizaci některých staveb, což bylo doloženo i jednotlivými smlouvami o dílo. Dále z protokolu vyplynulo, že byl svědek dotazován, zda byla na staveništích užívána elektrická zařízení. Tuto skutečnost svědek potvrdil, avšak již neuvedl, jaký měla přesný příkon nebo jak dlouho byla v provozu. K dotazu, zda byl na stavbách zapojen podružný elektroměr, uvedl, že nebyl, zapojen pouze staveništní rozvaděč. Poté byl dotazován, zda byla poskytována ze strany žalobkyně po dobu výkonu práce bezúplatně elektrická energie. Na to svědek odpověděl, že mu žalobkyně umožnila při provádění díla odběr elektrické energie, a to v souladu s uzavřenou smlouvou o dílo, což bylo zohledněno v rozpočtu. Dále se správce daně I. stupně dotázal, zda byla v cenové nabídce nebo v položkovém rozpočtu započtená cena elektrické energie spotřebované při zhotovení zakázek pro žalobkyni. Na to svědek odpověděl, že cena díla byla upravena v položkách zařízení staveniště nebo inženýrská činnost. Svědek také uvedl, že nebylo společnosti ZSE s.r.o. ze strany žalobkyně vystaveno vyúčtování spotřebované elektrické energie. Na otázku

týkající se původu elektrické energie svědek sdělil, že staveništní rozvaděč byl napojen do rozvaděče objednatele, ale odkud byla, to nevěděl, jestli od ČEZU nebo E.on, neřešil.

30. Z odvolacího spisového materiálu dále vyplývá, že žalovaný vyzval žalobkyni na základě přenesení důkazního břemena dle § 92 odst. 4 daňového řádu, k prokázání jejího tvrzení, že elektrická energie vyrobená prostřednictvím FVE byla spotřebována k její ekonomické činnosti a v jaké výši. Současně jí vyzval k doložení důkazních prostředků jiných než dosud předložených. Případně ke sdělení poměru či výše spotřebované elektrické energie pocházející z FVE bezúplatně poskytnuté. Na výzvu reagovala žalobkyně sdělením, že již veškeré podklady předložila a nejsou jí známe důvody, z nichž správce daně vyvozuje své závěry, a v důsledku toho není schopna se adekvátně vyjádřit či doložit odpovídající podklady. Poté seznámil žalovaný žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a vyzval jí k vyjádření se k nim. Jelikož ta tak neučinila, vydal aktuálně žalobou napadené rozhodnutí.
31. S jednotlivými žalobními námitkami se soud vypořádal následujícím způsobem.
32. Žaloba není důvodná.
33. Žalobkyně ve své žalobě uplatnila dva žalobní body spočívající v nedostatečném zjištění skutkového stavu a v nesprávném právním posouzení věci. S ohledem na to, že oba tyto žalobní body spolu úzce souvisejí, neboť žalobkyně v podstatě namítá, že dokazování provedené v daňovém řízení nebylo správně zaměřeno právě v důsledku chybného výkladu relevantní právní úpravy, vypořádá soud oba žalobní body společně.
34. Podle § 2 odst. 1 zákona o DPH v rozhodném znění: *„Předmětem daně je dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku.“*
35. Dle § 4 odst. 2 písm. e) zákona o DPH v rozhodném znění: *„Zbožím se pro účely tohoto zákona rozumí plyn, elektřina, teplo a chlad.“*
36. Podle § 13 odst. 4 písm. a) zákona o DPH v rozhodném znění: *„Za dodání zboží za úplatu se také považuje použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce.“*
37. Dle § 13 odst. 5 zákona o DPH v rozhodném znění: *„Použitím hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce se pro účely tohoto zákona rozumí trvalé použití obchodního majetku plátcem pro jeho osobní spotřebu nebo jeho zaměstnanců, trvalé použití pro jiné účely než související s uskutečňováním jeho ekonomických činností, a poskytnutí obchodního majetku bez úplaty, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet daně.“*
38. Právní úpravu obsaženou v § 13 odst. 5 zákona o DPH je třeba chápat tak, že vymezuje způsoby použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce daně, jež jsou ve smyslu § 13 odst. 4 písm. a) zákona o DPH považovány za dodání zboží za úplatu, a proto jsou podle § 2 odst. 1 zákona o DPH předmětem daně z přidané hodnoty. Zákon v ustanovení § 13 odst. 5 zákona o DPH konkrétně upravuje tři takové situace, a sice: 1) použití obchodního majetku plátcem pro osobní spotřebu jeho nebo jeho zaměstnanců, 2) trvalé použití hmotného majetku jiné účely než související s uskutečňováním

ekonomických činností plátce a 3) poskytnutí obchodního majetku bez úplaty, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet daně. Tyto tři možnosti jsou na sobě nezávislé, a nelze proto směřovat podmínku trvalosti použití hmotného majetku pro jiný účel než související s uskutečňováním ekonomických činností plátce a poskytnutí obchodního majetku bez úplaty. Jinými slovy, zákon nestanoví, že použitím hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce je jen trvalé poskytování obchodního majetku bez úplaty.

39. Již v tomto směru se tedy žalobkyně mylí, pokud v žalobě zdůrazňuje právě podmínku trvalosti použití obchodního majetku. Tato podmínka se týká jiné eventuality upravené v § 13 odst. 5 zákona o DPH. Ze správního spisu a z odůvodnění napadeného rozhodnutí je přitom zřejmé, že v posuzovaném případě žalobkyně tvrdila a částečně i důkazy doložila, že elektrická energie vyrobená FVE v jejím vlastnictví (při jejichž pořízení v roce 2009 žalobkyně uplatnila odpočet DPH) byla spotřebována jednak v rámci rozvodů v budovách na adrese Kotíkovská 17 – 19, Plzeň, kde je spotřebována uživateli na základě nájemních a jiných právních vztahů (ovšem bez jakéhokoli smluvního ujednání vztahujícího se k těmto dodávkám elektrické energie, což ani žalobkyně nepopírá), částečně byla vyrobená elektrická energie dodávána do distribuční sítě, částečně byla spotřebována při dodavatelském provádění stavebních prací na pronajímaných objektech. Žalobkyně nicméně nebyla v průběhu správního řízení schopna množství dodané a spotřebované elektrické energie kvantifikovat, a to kromě předložení faktury č. 5029 pro odběratelskou společnost RIGHT POWER TRADING, s.r.o., které byly prodány přebytky elektrické energie do distribuční sítě za období kalendářního roku 2015 v objemu 0,3 MWh za cenu 780 Kč za MWh, tedy celkem za 234 Kč s daní ve výši 49,14 Kč. Právě jen tento důkaz svědčí o tom, jaký konkrétní objem vyrobené elektrické energie bylo prodáno. Ostatní tvrzené způsoby užití vyrobené elektrické energie žalobkyně nemohla kvantifikovat, neboť ji sama nijak neměřila (druhá, rovněž prokazatelná faktura č. 5040 pro odběratele Slovenské elektrárne, a. s. se týkala jiného zdaňovacího období, a proto byla zohledněna v jiném rozhodnutí).
40. Z dokazování provedeného na návrh žalobkyně a doplněného o výsledky vlastního šetření orgánů finanční správy tedy vyplynulo, že určitá část vyrobené elektrické energie skutečně mohla být použita v rámci ekonomické činnosti žalobkyně (např. při stavebních pracích na objektu v Kotíkovské ulici 19 v Plzni, jak o tom svědčí předložené smlouvy o dílo a výpověď svědka Ing. K.; avšak sama skutečnost, že při určitých pracích byla použita elektřina vyrobená FVE žalobkyně, není dostatečná, když není zřejmé, jaké množství elektrické energie bylo takto použito), zatímco její jiná část byla dodána bezplatně (to ostatně žalobkyně připouští i v žalobě), ať už smluvním partnerům žalobkyně, či spotřebována samotnou žalobkyní. Nebylo však jasné, jakého množství elektrické energie se tyto eventuality týkají. Proto byla žalobkyně správně vyzvána k doplnění svých důkazních návrhů, aby svá tvrzení doložila.
41. Opírá-li se žalobkyně o svědecký výsledek Ing. K., je k němu nutno uvést, že ani z něj není možno učinit žádné spolehlivé závěry o objemu elektrické energie použité při stavebních pracích, které společnost ZSE s.r.o. coby zhotovitelka pro

žalobkyni realizovala. Svědek totiž zcela jednoznačně vypověděl, že mu není známo, kolik elektrické energie vyrobené FVE ve vlastnictví žalobkyně bylo spotřebováno pro provoz elektrických zařízení, která společnost ZSE s.r.o. na stavebních pracích užívala. Na staveništích nebyl zapojen žádný elektroměr, jen staveništní rozvaděč, svědek nebyl schopen ani vypočítat, která všechna elektrická zařízení byla použita, jak dlouho byla používána, tyto skutečnosti se neevidovaly. Dle jeho výpovědi také nebylo možno určit objem této elektrické energie zpětně z rozpočtu díla, když sice skutečnost, že žalobkyně umožnila zhotovitelce ZSE s.r.o. bezplatně užívat svou elektrickou energii byla zohledněna v rozpočtu, ale není patrné, o kolik byla skutečně cena jednotlivých položek v důsledku toho ponížena. Stejný závěr dlužno učinit i ze smluv o dílo, které žalobkyně v rámci správního řízení předložila, ať už jde o smlouvy o dílo uzavřené se společností ZSE s.r.o., tak i s dalšími společnostmi (DOLS-výroba Dvěří, Oken, Listovních Schránek, a.s. a VÝTAHY Plzeň-Elex, s.r.o.).

42. V tomto směru orgány finanční správy řádně vycházely z úpravy dokazování v daňovém řízení obsažené v § 92 daňového řádu. Podle § 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. Správní orgány tedy žalobkyni tímto způsobem umožnily, aby svá tvrzení dostatečně konkretizovala a rovněž řádně doložila, což je její povinnost. Žalobkyně však na výzvu k prokázání skutečností reagovala zopakováním svých již učiněných důkazních návrhů, které však, kromě již zmíněné faktury č. 5029, její tvrzení neprokazovala. Poukazuje-li tak žalobkyně na tyto své důkazy i v žalobě, konstatuje soud, že se v plné míře ztotožňuje s jejich hodnocením provedeným žalovaným v bodech 47 – 50 napadeného rozhodnutí.
43. Se žalobou lze tedy souhlasit potud, že žalobkyně tvrdí, že vyrobenou elektrickou energii spotřebovala v rámci své ekonomické činnosti, nicméně je nutno konstatovat, že toto své tvrzení neprokázala, respektive prokázala jen v poměrně nepatrné části, na kterou se vztahují zjištění učiněná z faktury č. 5029. Tato zjištění byla orgány finanční správy zohledněna v rozhodnutí správního orgánu I. stupně za zdaňovací období prosinec 2015. V ostatním je nutno se ztotožnit se závěrem žalovaného, že nelze zjistit, v jaké výši či poměru byla elektrická energie použita k ekonomické činnosti žalobkyně. Tento nedostatek však jde na vrub žalobkyně, která byla povinna vést takovou evidenci, aby své daňové nároky byla rovněž schopna náležitě prokázat. Orgány finanční správy totiž skutečně přenesly břemeno důkazní zpět na žalobkyni v okamžiku, kdy k původní předložené daňové evidenci ve smyslu § 100 zákona o DPH a dalším důkazním návrhům žalobkyně vyslovily své pochybnosti o jejich správnosti a úplnosti.
44. Tyto úvahy je tak možno shrnout tak, že správní orgány se v posuzované věci nesprávného výkladu ustanovení § 13 odst. 4 písm. a), odst. 5 zákona o DPH nedopustily. Z argumentace obsažené v žalobě se podává, že žalobkyně se soustředí na jinou eventualitu obsaženou v § 13 odst. 5 zákona o DPH, tedy na trvalé použití hmotného majetku jiné účely než související s uskutečňováním ekonomických činností plátce. Je pravdou, že v daňovém řízení nevyšlo najevo, že by žalobkyně trvale používala elektřinu vyrobenou ve svých FVE k jiným účelům než souvisejícím s uskutečňováním jejích ekonomických činností, to ale ani orgány

finanční správy netvrdily. Ty správně zjistily – a žalobkyně to ostatně sama potvrdila i v žalobě – že určitá část vyrobené elektrické energie byla použita bezplatně. Proto bylo povinností žalobkyně jasně kvantifikovat, jaké množství elektrické energie bylo použito bezplatně a jaké bylo použito v rámci její ekonomické činnosti. Toho však žalobkyně schopna nebyla, natož aby byla schopna svá příslušná tvrzení prokázat důkazy, což je rovněž její povinností.

45. Soud se neztotožňuje ani s tvrzením, podle něhož bylo na místě zabývat se použitím FVE, nikoli samotné vyrobené elektrické energie. Žalobkyně nijak nerozporovala východisko správních orgánů, že v roce 2009 uplatnila na pořízení FVE odpočet DPH. Ostatně lze si jen obtížně představit jiné hospodářské využití FVE než k výrobě elektrické energie. Že žalobkyně své FVE tímto způsobem rovněž používá, ostatně nebylo v projednávané věci sporné. Žalobkyně sama své důkazní návrhy ve správním řízení směřovala k prokázání účelu použití samotné elektrické energie (např. již zmíněná faktura č. 5029, ale i smlouvy o dílo atd.). Pokud by skutečně zastávala stanovisko, že prokazovat má jen účel použití samotných FVE, byly by tyto důkazní prostředky víceméně irelevantní. Nelze v tomto směru odhlédnout od toho, že elektřina je ve smyslu § 4 odst. 2 písm. e) zákona o DPH zbožím. Elektřina je také ve smyslu § 4 odst. 2 písm. e) zákona o DPH zbožím. Proto byl správný postup orgánů finanční správy, které se na podkladě tvrzení žalobkyně, jí předložených důkazů a výsledků vlastní vyhledávací činnosti zaměřily na otázku objemu elektrické energie, která byla užita v rámci ekonomické činnosti žalobkyně, respektive která byla dodána bezúplatně.
46. Pokud pak jde o žalobkyní tvrzené porušení § 92 odst. 5 daňového řádu, je k němu třeba nejprve konstatovat, že obecně vzato je správa daní založena na spolupráci daňových subjektů správců daně, jak stanoví § 6 odst. 2 daňového řádu; v oblasti dokazování se spolupráce projevuje rozdělením důkazních břemen. Ustanovení § 92 odst. 5 daňového řádu upravuje situace, ve kterých stíhá důkazní břemeno správce daně, když stanoví: *„Správce daně prokazuje a) oznámení vlastních písemností, b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti, e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní, f) skutečnosti rozhodné pro posouzení účelu právního jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.“* Žalobkyně ve své žalobě opomněla specifikovat, jakým konkrétním způsobem mělo být toto ustanovení v projednávaném případě porušeno, když se omezila na tvrzení, že nebyl náležitě zjištěn skutkový stav.
47. K tomu je možno uvést, že správní orgány v tomto případě dokazováním vyčerpaly důkazní návrhy žalobkyně, přihlédly ovšem i k výsledkům své vyhledávací činnosti. I v tomto směru se tedy projevila spolupráce na správě daní. Skutečností však je, že ani po takto provedeném dokazování nebyla na jisto postavena klíčová otázka, totiž přesné objemy elektrické energie, která byla použita pro ekonomickou činnost žalobkyně, resp. která byla bezúplatně dodána. To jsou ovšem skutečnosti, které nemohou orgány finanční správy samy zjistit; je naopak povinností

žalobkyně, aby vedla s opatrností náležející podnikatelskému subjektu potřebnou evidenci pro prokázání svých daňových nároků. Žalovaný v napadeném rozhodnutí v odstavcích 18 – 23 pojednal o rozložení břemene důkazního v daňovém řízení a způsobech jeho přenosu zpět na daňový subjekt. Z pohledu soudu nelze prezentovaným závěrům nic vytknout a lze na ně v úplnosti odkázat. Tato východiska byla v projednávané věci naplněna, jak plyne již ze shora uvedeného odůvodnění, protože ani důkazní návrhy žalobkyně, ani výsledky vyhledávací činnosti správce daně nevedly ke spolehlivému zjištění objemu elektrické energie, který byl bezúplatně dodán, resp. který byl spotřebován v rámci ekonomické činnosti žalobkyně.

48. Ani z pohledu § 92 odst. 5 daňového řádu totiž nelze mít za to, že by to byl správce daně, kdo je procesně odpovědný za zjištění skutkového stavu věci. Nelze totiž odhlížet od § 92 odst. 3 daňového řádu, který stanoví, jaké skutečnosti prokazuje daňový subjekt a který zní: *„Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.“* V projednávané věci je takovou skutečností nepochybně i otázka objemu elektrické energie, který byl bezúplatně dodán, resp. spotřebován v rámci ekonomické činnosti žalobkyně. Takovými údaji nemůže logicky v první řadě disponovat nikdo jiný než právě žalobkyně. Jestliže však, tak jako v projednávaném případě, žalobkyně nijak neměřila, kolik elektrické energie bezúplatně dodala a kolik jí spotřebovala v rámci své ekonomické činnosti, a tyto skutečnosti se nepodaří zjistit jiným způsobem, bude to žalobkyně, pro koho z toho budou vyplývat negativní právní následky. V tomto případě se tedy nejedná o nedostatečně zjištěný skutkový stav, ale o neunesení důkazního břemene, které tížilo žalobkyni. Závěr orgánů finanční správy byl i v tomto směru správný.
49. Soud tedy uzavírá, že žalobu neshledal důvodnou, a proto ji postupem podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

V. Náklady řízení

50. Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobkyni, která ve věci úspěch neměla. Žalovanému správnímu orgánu však žádné náklady řízení nad rámec úřední činnosti nevznikly, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

V Plzni dne 6. dubna 2020

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, Ph.D. v.r.
předseda senátu