



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **Svatojánská lékárna, s.r.o.**, IČ 27460894
Pešínova 153/1, 500 08 Hradec Králové
zastoupena Mgr. Jakubem Šnajbergem, advokátem
Václavské náměstí 807/64, 110 00 Praha 1

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem v Brně, Masarykova 427/31

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 11. 2017, č. j. 45493/17/5300-22444-702525

takto:

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

Odůvodnění:

1. Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl jeho odvolání do dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2011 a prosinec 2012.

I. Obsah žalobních bodů

2. Žalobce uvedl, že předmětem daňové kontroly byl vystavený daňový doklad č. 201164 ve výši základu daně z přidané hodnoty 500 000 Kč a daně z přidané hodnoty ve výši 100 000 Kč s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 12. 2011, který byl vystaven pro žalobce v souvislosti se zpracováním studie obsahující analýzu provozu lékárny v roce 2011 a vytvoření strategie na rok 2012 (dále jen „Studie“), která byla poskytnuta žalobci od dodavatele společnosti Lyra.com s.r.o., (dále také „Lyra“).
3. Dále byl předmětem daňové kontroly vystavený daňový doklad č. 4121207-2 ve výši základu daně z přidané hodnoty 405 140 Kč a daně z přidané hodnoty ve výši 81 028 Kč s datem uskutečnění zdanitelného plnění 7. 12. 2012. Daňový doklad Centrum Consult byl pro žalobce vystaven v souvislosti s nákupem reklamních předmětů pro žalobce, a to v podobě 800 kusů propisek na stojánek a 300 kusů organizéru A6 prestige, vše včetně loga žalobce (dále jen „reklamní předměty“), které byly poskytnuty žalobci od dodavatele společnosti Centrum Consult s.r.o.
4. Žalobce uvedl, že Finanční úřad pro Královéhradecký kraj, územní pracoviště v Hradci Králové, zahájil protokolem č. j. 507678/14/2701-05502-604004, ze dne 3. 4. 2014 u žalobce daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2011 a 2012. Správce daně při daňové kontrole dospěl i přes veškeré důkazy předložené žalobcem k závěru, že zdanitelné plnění od společností Lyra a Centrum Consult nebylo žalobcem fakticky přijato, a nebylo přijato v rozsahu deklarovaném na daňovém dokladu Lyra a na daňovém dokladu Centrum Consult.
5. Žalobce odkázal v plném rozsahu na své vyjádření k výsledku kontrolního zjištění správce daně č. j. 1663633/16/2701-60565-608976 a v odvolání.
6. Žalovaný se ve svém rozhodnutí v bodě 28, 30 a 34 odst. 2 vyjádřil k daňovému dokladu Lyra. Dodal, že žalobce nedoložil studii a další nové důkazní prostředky, a dále žalovaný zpochybnil tvrzení Ing. J. S., jednatele společnosti Lyra o tom, že studii předložil panu PharmDr. M. M., jednateři žalobce. Tyto pochybnosti již žalobce uvedl na pravou míru ve vyjádření k bodu [1.13.-2]. Dále uvedl, že žalovaný ve svém rozhodnutí záměrně vybírá jednotlivé pasáže z protokolu o výpovědi jednatele před správcem daně č. j. 1548936/14/2701-60565-608976, ve kterém jednatel na dotaz správce daně o možném doložení dalších důkazních prostředků vysvětlil, že studie existuje, ale z důvodu souběžně vedeného trestního řízení vůči jednateři nedisponuje žalobce všemi dostupnými důkazními prostředky, přičemž jiné důkazy než důkazy, které správci daně žalobce předložil či navrhl jejich provedení, nemá, a to z toho důvodu, že většina podkladů byla zabavena Policií České republiky, přičemž zabavená dokumentace nebyla následně vrácena vcelku. Policie České republiky rovněž zabavila počítač jednatele, ve kterém byla mimo jiné předmětná studie v elektronické podobě uložena, a který byl následně vrácen poškozený, přičemž se žalobci již nepovedlo obnovit ztracená data. Jak již tedy několikrát v rámci daňového řízení žalobce uvedl, další důkazní prostředky musí být v držení Policie ČR, přičemž žalobce nemá k těmto důkazním prostředkům přístup. Předmětná Studie v listinné podobě mohla být buďto skartována nebo zabavena Policií ČR. Studie ani v papírové ani v elektronické podobě v trestním spisu jednatele založena nebyla. Žalobce se domnívá, že bylo tak učiněno z důvodu, že tento obchodní případ Policie ČR vyhodnotila jako nezávadný.
7. Žalobce dále uvedl, že podle stanoviska Nejvyššího správního soudu může v daňovém řízení k prokázání určitých skutečností postačovat i řetězec nepřímých důkazů, tedy ve

svém souhrnu logická, ničím nenarušená a uzavřená soustava vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které vcelku shodně a spolehlivě dokazují skutečnost nebo skutečnosti, které jsou v takovém příčinném vztahu k dokazované skutečnosti, že z nich je možno vyvodit jen jediný závěr a současně vyloučit možnost jiného závěru (rozsudek ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005-60. Žalobce vyslovil přesvědčení, že správce daně a žalovaný opomíjejí důkazní prostředky, které žalobce předložil.

8. Žalovaný, jak žalobce dále uvedl, zastává nijak nepodložený názor, že Ing. J. S. vystavoval fiktivní doklady. K tomu žalobce uvedl, že Ing. J. S. nemá s žalobcem kromě jednání s jednatelem nic společného a případné úmyslné vystavování fiktivních faktur nemůže být kladeno k tíži žalobce.
9. Dále žalobce uvedl, že dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že daňové orgány si musí být vědomy specifík důkazu provedeného protokolem o výpovědi obviněného majícího původ v trestním řízení, a musí vždy zvažovat, zda je tento důkaz souladný s dalšími důkazy zjištěnými v daňovém řízení (rozsudek NSS ze dne 22. 7. 2009, č.j. 1 Afs 19/2009-57). Správce daně se nejprve musí pokusit znovu získat výpovědi svědků a veškeré relevantní důkazy. Důkazy získané v trestním řízení si správce daně může vyžádat pouze v případě, pokud tyto důkazy nelze v rámci daňového řízení zajistit, např. z toho důvodu, že svědek využil svého ústavně zaručeného práva nevypovídat. Nejvyšší správní soud České republiky dále zastává stanovisko, dle kterého „poskytuje-li důkaz získaný z výpovědi obviněného v trestním řízení společně s důkazy získanými v průběhu daňového řízení ucelenou a přesvědčivou verzi existence skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, lze hovořit o tom, že správce daně unesl své důkazní břemeno“. Výslech obviněného patří mezi důkazní prostředky v trestním řízení, současně je však také prostředkem vlastní obhajoby obviněného, z čehož vyplývá, že obviněný ve své výpovědi může na svou obranu uvádět i nepravdu. Správce daně tedy musí podrobit výpovědi učiněné v trestním řízení důkladnému dalšímu zkoumání a porovnat je s jinými důkazy získanými v daňovém řízení. V opačném případě hrozí, že správce daně nesprávně zjistí rozhodné skutečnosti týkající se předmětné daňové povinnosti a způsobí tím žalobci újmu, což se stalo právě v tomto případě. Žalovaný se dle žalobce ve svém rozhodnutí v bodě 33 dopouští dalšího pochybení, když opětovně odkazuje na usnesení Policie ČR č. j. OKFK-2635/TČ- 2012-252201-TR ze dne 27. 5. 2013, kdy poukazuje na skutečnost, že v případě chybějících důkazních prostředků je oprávněn rozporovat daňový doklad Lyra a daňový doklad Centrum Consult. Žalovaný tedy nepostupoval v souladu se zásadou vyhledávací činnosti dle § 78 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Obsahem vyhledávací činnosti je především vyhledávání a opatřování důkazních prostředků, tedy informací důležitých pro rozhodování. Dodržení zákonem stanoveného postupu při jejich získávání je pak podmínkou jejich použitelnosti jako důkazů v rámci dokazování. Správce daně i žalovaný tak nesplnili svoji zákonnou povinnost spočívající ve vyhledání důkazních prostředků.
10. Žalobce uvedl, že podal dodatečná daňová přiznání k dani z příjmů z důvodu daňové opatrnosti, a vůbec se tím nepřiznává ke vzniklé škodě, tento postup zvolil pouze z titulu péče řádného hospodáře.

11. Žalobce se mimo jiné vyjádřil k osobě pana Ing. J. S., kterého pokládal za zprostředkovatele obchodních služeb poskytovaných společností Lyra a Centrum Consult. Žalobce předložil správci daně a posléze žalovanému další důkazní prostředky v podobě audiozáznamů svědeckých výpovědí, dále navrhoval předvolání svědků k podání svědeckých výpovědí. Žalovaný se všemi dostupnými a možnými důkazními prostředky odmítl zabývat. Správce daně i žalovaný při svém šetření brali v úvahu pouze výpovědi F. a V. a B. H. učiněné v přípravném řízení. Žalovaný se odmítl zabývat předloženým důkazním prostředkem žalobce ve formě audiozáznamu výpovědi F. V. před soudem, jelikož správce daně zhodnotil jeho výpověď jako jedinou oprávněnou z důvodu, že byl veden jako spolupracující obviněný. Žalobce poukázal na skutečnost, že osoba F. V. je v celém projednávaném sporu pochybná, když úmyslně a soustavně mění své svědecké výpovědi.
12. Žalobce dále uvedl, že předložil správci daně reklamní předměty, které jsou předmětem zdanitelného plnění od společnosti Centrum Consult. V předmětném řízení došlo ke zpochybnění zejména důkazního prostředku organizéru formátu A5, kdy chybou společnosti Centrum Consult došlo k záměně číselného označení typu organizéru, nicméně dle ceníkové tabulky již daňový doklad Centrum Consult nevykazoval jakékoliv nedostatky. Žalovaný dle žalobce nepostupoval v souladu s § 8 odst. 1 věta druhá daňového řádu, kdy má správce daně posuzovat každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.
13. Žalovaný, jak žalobce uvedl, v bodě 36 Rozhodnutí zcela nelogicky zastával názor, že žalobce nedodržel postup dle § 92 odst. 6 daňového řádu tedy, když k navrhovaným svědkům - Mgr. M. B., který měl osvědčit existenci studie a Ing. D. S., který měl osvědčit záležitosti ohledně stavu notebooku jednatele žalobce, nesdělil potřebné údaje. Žalobce měl naopak za to, že jak žalovanému, tak správci daně byly poskytnuty dostatečné informace o těchto navržených svědcích.
14. Žalobce dále upozornil na tvrzení žalovaného v bodě 37 rozhodnutí, kdy zcela mimo logický a praktický rámec odmítl provést výslech svědků Mgr. P. F., MUDr. M. Š. a MUDr. H. B. k prokázání, že společnost Centrum Consult poskytla žalobci předmětné zdanitelné plnění. Žalobce s tímto názorem zásadně nesouhlasil, jelikož žalovanému a správci daně byly předloženy hmatatelné důkazní prostředky prokazující vznik předmětného zdanitelného plnění od společnosti Centrum Consult v podobě reklamních předmětů. Poukázal při tom na skutečnost, že svědecká výpověď patří tradičně ve všech procesech k základnímu a často rozhodujícímu důkaznímu prostředku sloužícímu k objasnění zjišťovaných skutkových okolností potřebných pro rozhodnutí ve věci. Z ustálené judikatury Ústavního soudu České republiky rovněž vyplývá, že příslušné orgány musí v odůvodnění rozhodnutí explicitně vysvětlit, proč některé důkazy navržené zúčastněnými osobami neprovedly. Správce daně a žalovaný nehodnotí předložené důkazní prostředky objektivně a snaží se takto bez patřičného právního důvodu pouze vyvrátit důkazní sílu předložených důkazních prostředků.
15. Žalobce shrnul, že žalovaný řádně neprovedl všechny důkazy, které v daňovém řízení vyšly najevo, nezhodnotil důkazy ve vzájemných souvislostech a nepřihlédl ke všem tvrzeným skutečnostem. Žalovaný nevycházel ze skutečného obsahu právního jednání či jiných skutečností rozhodných pro správu daní; a neumožnil žalobci uplatňovat jeho práva v daňovém řízení na základě řádně provedených zdanitelných plnění.

II. Vyjádření žalovaného

16. Žalovaný nesouhlasil s právním názorem žalobce a veškeré jeho námitky považuje za nedůvodné. Uvedl, že v rámci prokazování splnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně je daňový subjekt povinen rovněž prokázat, že předmětné zdanitelné plnění bylo skutečně poskytnuto osobou uvedenou na dokladu jako dodavatel. Pro danou věc je tedy podstatný fakt, že břemeno tvrzení a důkazní nese výlučně daňový subjekt, správce daně prokazuje toliko důvodnost svých pochyb ohledně věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti či správnosti účetnictví.
17. Žalovaný zdůraznil, že v dané věci správce daně v průběhu daňové kontroly sdělil žalobci důvodné pochybnosti ohledně splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně. Ve výzvě ze dne 27. 10. 2015 vyslovil pochybnosti o tom, že plnění deklarovaná daňovými doklady byla fakticky poskytnuta a že žalobce tato plnění použil v rámci ekonomické činnosti pro účely uskutečňování plnění specifikovaných v § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Správce daně ve výzvě identifikoval jednotlivé skutečnosti, ze kterých uvedené pochybnosti vyplývají a demonstrativním výčtem také uvedl možné důkazní prostředky, kterými by žalobce svá tvrzení prokázal. Žalobce žádné důkazy, které by pochybnosti správce daně vyvrátily, nepředložil a důkazní břemeno zakotvené v § 92 odst. 3 daňového řádu neunesl. Žalobce tvrdil, že jiné důkazy, než které předložil, nemá a to z důvodu, že většina podkladům byla zabavena policií a následně navracená dokumentace nebyla kompletní. Policie dle tvrzení žalobce rovněž zabavila počítač jednatele žalobce, ve kterém byla mimo jiné v elektronické podobě uložena studie od společnosti Lyra. com. Počítač byl vrácen poškozený a nepovedlo se obnovit ztracená data. Další důkazní prostředky tedy dle žalobce musí mít policie a žalobce k nim nemá přístup. Žalovaný zdůraznil, že žalobce nebyl po celou dobu daňového řízení schopen předložit či nabídnout relevantní důkazní prostředky, které by mohly být osvědčeny jako důkazy svědčící v jeho prospěch.
18. Žalobce se dle žalovaného mylí, pokud se domnívá, že správce daně nemohl využít důkazy získané v trestním řízení. Právní otázka použitelnosti výpovědí a jiných dokumentů z trestního řízení pro řízení daňové byla již opakovaně předmětem judikatorního posouzení. Zásadní právní názor k této otázce vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č.j. 2 Afs 24/2007 – 119, v němž uvedl, že použití výpovědí z trestního řízení pro účely důkazního řízení daňového je v zásadě přípustné, a to za splnění tří podmínek: „V první řadě musí být pořízeny nezávisle na příslušném daňovém řízení, dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly pořízeny v souladu se zákonem (tuto předběžnou otázku správce daně vyřeší dle § 28 daňového řádu) a aby se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem (nelze, tedy například jako důkazu užít listiny, jež byla součástí spisu, jehož obsahu správce daně z těch či oněch důvodů neměl podle zákona přístup). Konečně musí být uvedené listiny daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotyčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily.“ Dále žalovaný odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 6. 2013, č. j. 1 Afs 24/2013 – 43: „důkazní prostředky opatřené v jiných řízeních mohou být podkladem rozhodnutí v daňovém řízení při splnění několika podmínek: musí být pořízeny nezávisle na příslušném daňovém řízení, musí být pořízeny v souladu se zákonem a dostat se do sféry správce daně zákonným způsobem a musí daňovému subjektu být zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout

důkazy, které by zjištění vyplývající z dotyčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily. Současně musí být zachována bezprostřednost dokazování v daňovém řízení. Důkaz mající svůj původ v trestním řízení tak nesmí být jediným rozhodujícím důkazem, kterým by správce daně unesl své důkazní břemeno zpochybňující účetnictví daňového subjektu.“ Žalovaný uvedl, že ze spisového materiálu je patrné, že všechny uvedené podmínky pro použití důkazních prostředků z trestního řízení byly splněny. Za zásadní pak považoval skutečnost, že důkazní prostředky z trestního řízení nestojí v řetězci důkazů správce daně osamoceny a představují společně s důkazními prostředky a skutečnostmi zjištěnými správcem daně důvody, které vedly správce daně k vážným a důvodným pochybnostem o tom, zda údaje o poskytnutých plněních a dodavatelích uvedených na předmětných fakturách odpovídají skutečnosti a zda byla předmětná plnění použita v rámci ekonomické činnosti žalobce k plnění podle § 72 odst. 1 zákona o DPH. Tím došlo pouze k přenesení důkazního břemene na žalobce. Správce daně v daném případě vyvinul bezpochyby vlastní aktivitu, tak, aby dostál povinnosti dbát, aby skutečnosti rozhodné při správné zjištění stanovení daně byly zjištěny, co nejúplněji.

19. Žalovaný konstatoval, že se správce daně se vypořádal se všemi důkazními prostředky, které žalobce v průběhu daňové kontroly předložil nebo navrhl. Dále získal důkazní prostředky i vlastní iniciativou. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je patrný myšlenkový proces, který odpovídá požadavkům formální logiky a v rámci tohoto postupu byl důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň všechny ve vzájemné souvislosti. Bylo dostatečně zdůvodněno, proč nebylo k provedení toho kterého důkazního prostředku přistoupeno, a to ani v průběhu odvolacího řízení. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je patrné, že se žalovaný přezkoumatelně vypořádal se všemi odvolacími námitkami žalobce a své závěry řádně odůvodnil. Upozornil, že povinnost posoudit všechny odvolací námitky neznamená, že odvolací orgán je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci žalobce.
20. Dále konstatoval, že správce daně se vypořádal se všemi důkazními prostředky, které žalobce v průběhu daňové kontroly předložil nebo navrhl. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je patrný myšlenkový proces, který odpovídá požadavkům formální logiky a v rámci tohoto postupu byl důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň všechny ve vzájemné souvislosti. Z rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný se závěry správce daně souhlasí, a proto poukázal na zprávu o daňové kontrole, kde jsou podrobné reakce zaznamenány. Nové důkazní prostředky v rámci odvolacího řízení předloženy nebyly. Subjektivní nesouhlas žalobce s tím, že žalovaný jeho námitkám uplatněným v odvolání nevyhověl a podané odvolání zamítl, není ekvivalentem pro závěr o tom, že by se žalovaný s předmětnými námitkami nevypořádal a postupoval tak dle tvrzení žalobce v rozporu s § 116 odst. 2 daňového řádu. Ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku.

III. Přezkoumání napadeného rozhodnutí soudem

21. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez nařízení jednání, když žalobce i žalovaný vyslovili s tímto postupem souhlas, a po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak usoudil následovně.

22. Mezi účastníky řízení je sporné posouzení otázky, zda žalobce za předmětná zdaňovací období prosinec 2011 a prosinec 2012 prokázal přijetí zdanitelných plnění od dodavatelů Lyra.com a Centrum Consult deklarovaných na daňových dokladech a jejich použití pro ekonomickou činnost. Za zdaňovací období prosinec 2011 u přijatých zdanitelných plnění od dodavatele Lyra.com byla předmětem fakturace analýza hospodaření roku 2011 a návrh strategie pro rok 2012. Za zdaňovací období prosinec 2012 u přijatých zdanitelných plnění od dodavatele Centrum Consult byl předmětem fakturace nákup 800 kusů propisovacích tužek na stojánku a 300 kusů organizérů A6 prestige. Žalobce byl správcem daně dne 27. 10. 2015 vyzván za zdaňovací období prosinec 2011 k prokázání skutečností dokazujících konkretizaci a upřesňování požadavků na analýzu hospodaření, včetně předání vstupních dat, k prokázání faktického předání průběžných a konečných výsledků studie a časového rámce uskutečnění obchodního případu a za zdaňovací období prosinec 2012 byl vyzván k prokázání faktického převzetí dodávek, k předložení evidence reklamních předmětů a k prokázání jejich použití pro svoji ekonomickou činnost. V reakci na tuto výzvu žalobce ozřejmil důvod pro podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmu právnických osob, žádné důkazní prostředky však nepředložil.
23. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že správci daně bylo doručeno usnesení policie, jímž bylo zahájeno trestní stíhání dle § 160 odst. 1 zákona č. 140/1961 Sb., trestního řádu, jednatele žalobce PharmDr. M. M. pro dílčí skutky pokračujícího zločinu krácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Jmenovaný měl dle tohoto usnesení úmyslně zahrnout do přiznání k dani z příjmu právnických osob (jako uznatelné výdaje) a do přiznání k dani z přidané hodnoty (jako přijatá zdanitelná plnění) fiktivní daňové doklady od dodavatelů Lyra.com a Centrum Consult. Trestní stíhání bylo rozšířeno i na Ing. J. S. fakticky ovládajícího mimo jiné i shora vzpomínané společnosti, který zajišťoval po předchozí domluvě s odběrateli vystavování fiktivních faktur za služby, které ve skutečnosti nebyly provedeny. Z doložených důkazů získaných policií bylo dle žalovaného prokázáno, že předmětné fiktivní faktury byly vystaveny za účelem zajišťování volných finančních prostředků, poté větší část finančních prostředků byla vrácena zpět odběratelům. Žalovaný v napadeném rozhodnutí ve shodě se závěry správce daně konstatoval, že žalobce byl povinen prokázat nejenom to, že k uskutečnění plnění opravdu došlo, ale také to, že toto plnění uskutečnila osoba, která je jako poskytovatel plnění uvedena na daňových dokladech. Žalobce pochybnosti správce daně uvedené ve výzvě neodstranil a důkazní břemeno neunesl. Žalovaný přisvědčil názoru správce daně, dle něhož žalobce nedostal podmínkám daným ust. § 72 zákona o DPH a tuto skutečnost nemohl vyvrátit ani navrhovanými výsledky svědků.
24. S takto vyslovenými závěry žalovaného se krajský soud ztotožnil, a proto musel žalobu označit za nedůvodnou.
25. V úvodu krajský soud uvádí, že nepovažuje za důvodné podrobně vyvracet jednotlivé žalobní námitky a výslovně reagovat na každý dílčí argument žalobce. Bude tak postupovat ve smyslu závěrů vyslovených v nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2013, č. j. 8 As 47/2012 – 58, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 – 50, a ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 36/2013 – 30), neboť povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku. Podstatné je, aby se soud vypořádal se všemi

základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13, a ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015 – 71).

26. Při posouzení žalobních námitek vycházel krajský soud z ust. § 72 a násl. zákona o DPH, kde je upraven nárok na odpočet daně. Podle § 72 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelného plnění poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Podle § 73 odst. 1 písm. a) téhož zákona je základní podmínkou pro možnost uplatnění nároku na odpočet daně, kterou vůči plátcu uplatnil jiný plátce, prokázání tohoto nároku daňovým dokladem. Z judikatury správního soudnictví přitom nepochybně vyplývá, že samotným předložením (formálně bezvadného) daňového dokladu nedochází k automatickému prokázání nároku na odpočet daně. Daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 – 107). Obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 – 84, konstatoval, že ani „*doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění.*“ Pro uplatnění nároku na odpočet daně nestačí ani prokázat, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, je třeba prokázat, že k jeho přijetí došlo deklarovaným způsobem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2012, č. j. 9 Afs 42/2011 – 56, a ze dne 23. 4. 2014, č. j. 9 Afs 91/2013 – 38).
27. Krajský soud po přezkoumání napadeného rozhodnutí konstatuje, že nemohl přisvědčit žalobní námitce, dle níž žalobce správci daně i žalovanému vytýká nedostatky při vedení důkazního řízení mající za následek nedodržení zásady volného hodnocení důkazů. K tomu lze konstatovat, že daňové řízení je postaveno na zásadě, podle níž každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje 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 nemůže získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má však některé výjimky – například podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119).
28. Z průběhu daňového řízení považuje krajský soud za zřejmé, že zasláním výzvy správce daně k odstranění pochybností dne 6. 11. 2015 přešlo důkazní břemeno na žalobce. Správce daně v této výzvě dostatečně ozřejmil svoje pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění a dostatečně návodně žalobce vyzval u zdaňovacího období prosinec 2011 „*k prokázání skutečností dokazujících konkretizaci a upřesňování požadavků na*

analýzu hospodaření včetně předání vstupních dat, faktické předání průběžných a konečných výsledků a časový rámec uskutečnění obchodního případu“ a dále u zdaňovacího období prosinec 2012 „k prokázání důkazními prostředky faktické převzetí dodávek, předložení evidence reklamních předmětů a prokázání použití pro ekonomickou činnost žalobce“. Žalobce na tuto výzvu reagoval podáním ze dne 20. 11. 2015, v němž vysvětlil důvody, které ho vedly k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob, požadované důkazní prostředky však nedoložil. Lze mít tedy jednoznačně za to, že se žalobci pochybnosti správce daně odstranit nepodařilo, důkazní břemeno tedy neunesl. Ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho rozsudku ze dne 24. 4. 2014, č.j. 7 Afs 85/2013-33 krajský soud připomíná, že daňový subjekt je odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho zákonný nárok na odpočet DPH. Lze proto přisvědčit názoru žalovaného vyslovenému v odůvodnění napadeného rozhodnutí, dle něhož žalobce nedoložil zpracovanou analýzu hospodaření roku 2011 a návrh strategie pro rok 2012 ani další důkazy, které by prokazovaly bezprostřední vazbu na tuto studii. Navíc v daňovém řízení správce daně zjistil nesoulad mezi výpovědí jednatele žalobce a jednatele dodávající společnosti Lyra.com ohledně dodání a případného převzetí této studie. Žalobce nedoložil ani přehled reklamních předmětů svědčící jednak o jejich převzetí a konečně i o samotné evidenci.

29. Krajský soud se rovněž ztotožnil s názory žalovaného odůvodňujícími neprovedení navrhovaných svědeckých výpovědí Mgr. M. B. a Ing. D. S. Pokud žalobce nedoložil v rámci důkazního řízení samotnou studii týkající se analýzy hospodaření roku 2011 a návrh strategie na rok 2012, takže vlastně neprokázal, že předmětné studie vůbec existovaly, nelze tento nedostatek vyvážit navrhovanými svědeckými výpověďmi. Stejně tak nelze navrhovanými výsledky svědků Mgr. P. F., MUDr. M. Š. a MUDr. H. B. nahradit prokázání pořízení reklamních předmětů od společnosti Centrum Consult, když žalobce nedisponoval jakýmkoliv důkazem o jejich převzetí a evidenci. Postup správce daně tak korespondoval ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek ze dne 11. 8. 2011, č.j. 2 Afs 15/2011-80), neboť navržené důkazní prostředky nemohly být potřebné ke zjištění stavu věci.
30. K námitce žalobce, podle níž jiné důkazy nemá, neboť většina podkladů, které měl k dispozici, byla zabavena Policíí ČR, krajský soud konstatuje, že předmětná tvrzení zůstávají v obecné rovině a nejsou žádným způsobem doložená. Neobstojí ani námitky, kterými žalobce brojil proti použití důkazů získaných z trestního řízení v řízení daňovém. Ve vztahu k těmto námitkám žalovaný příhodně odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, podle nějž listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků podaných v jiných řízeních o právech a povinnostech než v daňovém řízení, v němž má dotyčná listina sloužit jako důkaz, mohou být podkladem pro rozhodnutí, není-li to na úkor práva daňového subjektu být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky, byly-li pořízeny i v jiných ohledech v souladu se zákonem a dostaly-li se do sféry správce daně zákonným způsobem. Uvedené listiny musí být daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění z nich vyplývající upřesnily, korigovaly či vyvrátily. V případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daňovém řízení, je třeba tento rozpor odstranit, a to zpravidla výsledkem dotyčných svědků. Krajský soud konstatuje, že tyto podmínky byly v nyní posuzované věci splněny. Žalobce ostatně ani konkrétně nenámítal, že by tomu bylo jinak. V nyní posuzované věci ani nelze tvrdit, že by jediné rozhodující důkazy,

kterými by správce daně unesl své důkazní břemeno, měly původ v trestním řízení. Nelze ani dovodit, že by správce daně pouze spoléhal na protokoly o výpovědi obviněného. Lze uvést, že důkazy prováděné v daňovém řízení zároveň nebyly v rozporu s důkazy získanými z trestního řízení.

31. Závěrem krajský soud dodává, že žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí řádně vypořádal i s dalšími námitkami uplatněnými žalobcem v odvolání proti rozhodnutí správce daně. Jeho rozhodnutí tak zcela jistě není nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.
32. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné, a proto žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
33. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu proto nevzniklo. Ze spisu nevyplývá, že by žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti vznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 20. února 2020

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu