



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce Metal PRODEX Tech, s. r. o.**, IČ 25238558, se sídlem Plzeň, Republikánská 153/2, *zastoupeného JUDr. Pavlem Stroleným, advokátem, se sídlem Plzeň, Nárožní 14*, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 12. 2016, čj. 57800/16/5300-22443-702189,

t a k t o :

- I. Žaloba se z a m í t á.
- II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

[I] Předmět řízení

Žalobce se žalobou ze dne 9. 2. 2017, Krajskému soudu v Plzni doručenou dne 10. 2. 2017, domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 12. 2016, čj. 57800/16/5300-22443-702189 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl žalobcovo odvolání a potvrdil

rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“ nebo „prvoinstanční správní orgán“) ze dne 1. 7. 2015, čj. 1338400/15/2301-51522-401255 (dále jen „prvoinstanční rozhodnutí“ nebo „dodatečný platební výměr“). Dodatečným platebním výměrem byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2013 ve výši 62 790 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 12 558 Kč.

Daň z přidané hodnoty byla v rozhodném období upravena zákonem č. 235/2004 Sb., ve znění účinném pro rok 2013 (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“ nebo „ZDPH“).

Postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní, upravuje zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

[III] Žaloba

Žalobce se nejprve krátce vyjádřil k průběhu správního řízení, k čemuž uvedl, že od správce daně obdržel dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty ze dne 1. 7. 2015, čj. 1338400/15/2301-51522-401255, kterým mu byla doměřena daň z přidané hodnoty za rok 2013 v částce 62 790 Kč a penále ve výši 12 558 Kč. Žalobce s dodatečným platebním výměrem nesouhlasil, a proto proti němu dne 3. 8. 2015 podal odvolání. Dne 8. 12. 2016 žalovaný doručil žalobci seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení do 8 dnů.

Žalobce k výzvě navrhl další důkazy a formuloval svá stanoviska k dosavadním zjištěním a dne 19. 12. 2016 v 10:41 hod. (17. 12. a 18. 12. byla sobota a neděle) jej odeslal do datové schránky žalovaného.

Žalovaný ve věci rozhodl dne 21. 12. 2016, aniž by se vyjádřil k žalobcem navrhovaným důkazům a jeho stanovisku, resp. žalovaný se v napadeném rozhodnutí vůbec nezmiňuje o zaslaných návrzích a stanovisku žalobce. Teprve 9. 1. 2017 žalovaný sděluje, že nepřihlíží k pozdě podaným návrhům.

Žalobce spatřuje v postupu a napadeném rozhodnutí žalovaného porušení práva na spravedlivý proces, když v řízení nebyl řádně zjištěn skutkový stav projednávané věci, nebyly provedeny navržené důkazy a došlo k odmítnutí ostatních navržených důkazních prostředků. Žalovaný se dovolává i důkazů, které žádný subjekt řízení neoznačoval. V důsledku toho žalovaný dospěl i k nesprávným právním závěrům, které vyústily v nespravedlivé rozhodnutí. Žalovaný neprokázal, že v předmětném obchodním případě existují vážné a důvodné pochyby. Řádnou realizaci dohodnutého obchodního případu potvrdil vedle žalobce i R. S. zástupce Pilsen Interactive s. r. o.

Žalobce má za to, že žalovaný nehodnotil provedené důkazy v jejich souhrnu, ale jednotlivě. Při hodnocení důkazů žalovaný nebral v úvahu všechny předložené a provedené důkazy ve svém celku, hodnotil pouze některé a ještě z nich tendenčně vytrhával jen některé fragmenty, které potom vykládal v neprospěch žalobce. Žalovaný neprovedl úplná zjištění, když odmítl navrhované důkazní prostředky. Nedoplnil je ani při zjištění některých nezodpovězených otázek. V neprospěch žalobce přijímal i důkazy, kterých se žalobce nedovolával, svědci je neuváděli, žalobce je nemohl znát a ovlivnit, neboť se týkají jiných společností a jiných obchodních vztahů, než toho, který je předmětem řízení.

Žalovaný při svém hodnocení nebere v úvahu elementární skutečnost, že žalobce uzavřel obchodní vztah se společností Pilsen Interactive s. r. o., kterou zastupoval R. S., a neznal obchodní vztahy, jež uzavřela společnost Pilsen Interactive s. r. o. Nikdo žalobce o takových vztazích neinformoval. Žalobce zajímala pouze jedna jediná skutečnost, a to, zda se podle dohody změnila jeho webové stránky a zda byly průběžně optimalizovány. To se zrealizovalo a to také kontroloval.

Z důkazů, které žalobce v řízení předložil, jednoznačně vyplývá, že byl realizován předmět díla, na kterém se dohodl se společností Pilsen Interactive s. r. o. Je i objektivní skutečností, že v roce 2013 v období po uzavření obchodních smluv byla vytvořena nová webová stránka žalobce a následně v témže roce i upravovaná a optimalizovaná. Tyto věci provedla společnost Pilsen Interactive s. r. o. buďto sama nebo subdodavatelsky - jinými subjekty. Pokud by žalovaný nahlédl do účetnictví žalobce, zjistil by, že nikdo jiný na webových stránkách nepracoval a nebyly mu poskytnuty žádné platby. To vše by také potvrdili Ing. J.P., H.P., A.P. (pokud by se jej správce daně na to zeptal), pokud by byli vyslechnuti. Ve svých výpovědích to však potvrdili R. S. a T. G.

Žalovaný provedl výslech S. a G. povrchně, nezeptal se jich na podstatné skutečnosti a následně se dovolával toho, že oni o nich nemluvili.

Žalovaný se v rozporu s objektivní skutečností zabýval pouze částmi výpovědí R. S., T.G. a náhledem do internetového archivu. Nevzal v úvahu čestné prohlášení R. S. Jako důkazy předkládá protokoly a prohlášení z jiných řízení, která proběhla bez účasti žalobce, a odvolává se na skutečnosti, které nikdo z účastníků a svědků neuvádí jako důkaz ani se na ně neodvolává. Postup žalovaného, který neprovedl výslechy svědků nebo neumožnil účast na jiných řízeních, kterých se dovolává, je porušením procesních práv žalobce.

Žalovaný nevzal jako důkaz v úvahu žalobcem předložené listiny - nabídkovou studii od společnosti Pilsen Interactive s. r. o., cenovou kalkulaci od společnosti Pilsen Interactive s. r. o., objednávku společnosti Metal PRODEX pro společnost Pilsen Interactive s. r. o. ze dne 24. 1. 2013, smlouvu o dílo mezi Metal PRODEX a společností Pilsen Interactive s. r. o. ze dne 7. 1. 2013, rámcovou smlouvu mezi Metal PRODEX a společností Pilsen Interactive s. r. o. ze dne 24. 1. 2013, předávací protokol mezi Metal

PRODEX a společností Pilsen Interactive s. r. o. ze dne 24. 1. 2013, fakturu společnosti Pilsen Interactive s. r. o. č. 18, na částku 119 790 Kč ze dne 24. 6. 2013, splatnou 5. 7. 2013 a fakturu znějící na částku 242 000,- Kč ze dne 24. 6. 2013, splatnou dne 5. 7. 2013, výpisy z účtu společnosti Metal PRODEX o zaplacení díla na účet společnosti Pilsen Interactive s. r. o. prostřednictvím bezhotovostního bankovního styku a výpověď A.P. u Policie ČR ze dne 10. 12. 2015, které jednoznačně svědčí o tom, že dohodnutý obchodní projekt - dílo - bylo jednoznačně realizováno. Předložením smluv a souvisejících listin žalobce splnil důkazní povinnost „dokladovou“ a vyhověl tak právním stanoviskům rozsudků, které jsou citovány na str. 4 napadeného rozhodnutí.

Pokud by žalovaný nezamítl návrh na výslech Ing. P. a H. P., zjistil by z jejich výpovědi, že webové stránky žalobce v určité podobě existovaly již před uzavřením díla se společností Pilsen Interactive s. r. o. a že je žalobce chtěl aktualizovat, modernizovat a průběžně po dobu 5 měsíců optimalizovat. Jelikož to nikdo ze společnosti neumí, uzavřením smlouvy se společností Pilsen Interactive s. r. o. se měly tyto stránky upravit a následně po dobu pěti měsíců spravovat, SEO analyzovat a průběžně optimalizovat. To se také reálně stalo.

Nejdříve došlo k úpravě webových stránek, následně změně a modernizaci. Toto bylo vyfakturováno dne 5. 7. 2013 fakturou Pilsen Interactive s. r. o. č. 18 ve výši 99 000 Kč + daň 20 790 Kč a zaplaceno bankovním převodem dne 3. 7. 2013. Následně docházelo průběžně k optimalizaci webových stránek a k dalším úpravám, což bylo vyfakturováno fakturou Pilsen Interactive s. r. o. č. 19 ve výši 200 000 Kč + daň 42 000 Kč a následně zaplaceno bankovním převodem dne 8. 7. 2013.

Závěr žalovaného, že společnost Pilsen Interactive s. r. o. realizovala výrobu webových stránek prostřednictvím subdodavatelů, přičemž podle jeho zjištění veškerá plnění deklarovaná subdodavatelem byla fiktivní, se neopírá o žádné důkazy, žalovaný je alespoň neuvádí. Žalovaný ani neoznačuje, který subdodavatel fiktivně deklaruje svá plnění. Naopak, jinde v rozhodnutí protichůdně uvádí, že T. G. se po zadání R. S. podílel na úpravě stránek.

Čestné prohlášení R. S. je v rozhodnutí pouze konstatováno, ale není bráno v úvahu. Žalovaný vyslechl pouze R. S. a T. G. a odvolává se na výslech S. z jiné věci. Provedené výsledky byly provedeny povrchně. Žalovaný nezajistil účetnictví a listiny společnosti Pilsen Interactive s. r. o., i když to bylo navrhováno.

Svědék S., bývalý jednatel společnosti Pilsen Interactive s. r. o., byl vyslechnut dne 3. 11. 2015 a do protokolu sdělil, že zná žalobce a zná i prokuristu Ing. J.P. a jednatelku H.P. Uvedl, že se společnost Pilsen Interactive s. r. o. podílela na tvorbě a úpravách webových stránek www.metal-prodex.cz, že byl dodavatelem dohodnutých služeb pro daňový subjekt a využil na to pravděpodobně subdodavatele. Již si však nevzpomněl, kdo subdodavatelem byl. Nemůže to ani zjistit, neboť nemá přístup k listinám společnosti

Pilsen Interactive s. r. o. Má však za to, že dodavatele uváděl v jiném řízení již v době, kdy působil ve funkci statutárního orgánu. Dle žalobce je z výsledku jednoznačně patrné, že potvrzuje dohodnutí a dodání webových stránek.

Ke způsobu provedení zakázky pro žalobce uvedl, že běžnou zvyklostí při tvorbě webových stránek je, že objednatel předá dodavateli své představy o díle a dodavatel mu formou konzultace doporučí, jak by měly webové stránky vypadat. Již si přesně nevybavil případ této zakázky, ale s větší mírou pravděpodobnosti byl použit tento postup. Dále uvedl, že součástí objednávacího procesu bývá písemná objednávka, přitom objednávky a smlouvy jako jediný jednatel řešil sám. K předmětným službám uvedl, že byly řádně vyfakturovány vystavením daňového dokladu, který s největší mírou pravděpodobnosti vystavila účetní. Žalovaný nekonfrontoval svědka se smlouvami a listinami prošetřovaného případu.

K otázce, že žalobcovy webové stránky www.metal-prodex.cz obsahují informaci, že byly vytvořeny firmou Scarabeo a Eagle Vision uvedl, že Scarabeo je obchodní značka, kterou používal. Uvedl i to, že společnost Eagle Vision prováděla úpravy těchto webových stránek. Běžnou součástí praxe v oboru tvorby webových stránek je, že ten, kdo se na tvorbě webových stránek podílí, zanesle do zdrojového kódu nebo zápatí stránek svoji značku. V případě, že se na tvorbě a úpravě některých webových stránek podílí více subjektů, není výjimkou, že těchto značek naleznete na webových stránkách více.

Svědék dále uvedl, že společnost Scarabeo s. r. o. se na tvorbě webových stránek nepodílela. V době, kdy působil ve funkci člena statutárního orgánu společnosti Pilsen Interactive s. r. o., nebyl již jako jednatel společnosti ve Scarabeo s. r. o. Byla pouze použita její obchodní značka. Žalovaný se jej již neptal, proč a kdo použil značku Scarabeo.

Žalovaný v rozhodnutí uvedl, že ve věci je připojena část protokolu o ústním jednání ze dne 22. 8. 2013, čj. 115319/13/2301-05404-402127, s daňovým subjektem Pilsen Interactive s. r. o., kde je zaznamenáno vyjádření jednatele pana R. S., který uvedl, že společnost Pilsen Interactive s. r. o. nemá žádné zaměstnance, sama nic nevyrábí, on osobně neprogramuje, ale společnost má dodavatele návštěvnosti a dodavatele webových stránek. Ve vztahu k žalobci pak uvedl, že v roce 2013 společnost Pilsen Interactive s. r. o. poskytla žalobci službu - optimalizace pro vyhledávače.

Žalovaný výpověď S. posoudil jako pouhé sdělení, že společnost Pilsen Interactive s. r. o. vykonávala v roce 2013 pro žalobce optimalizaci pro vyhledávače. Bez jakýchkoliv bližších skutečností však nemůže prokázat oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z předmětných plnění, neboť se bez dalšího jedná o pouhé obecné tvrzení.

Žalobce v obsahu výpovědi S. jednoznačně spatřuje potvrzení toho, že svědek jako jednatel společnosti Pilsen Interactive s. r. o. realizoval pro žalobce smluvně dohodnuté dílo prostřednictvím subdodatelů.

Žalovaný však hodnotí svědeckou výpověď S. jako pouhé obecné tvrzení, ignoruje ostatní důkazy a nebere v úvahu, že po poučení o trestnosti křivé nebo nepravdivé výpovědi svědek mluví pravdu, neboť si jistě uvědomoval trestní následky křivé výpovědi. Obě výpovědi nelze bagatelizovat jako pouhé obecné tvrzení, které nedokazuje oprávněnost uplatněného nároku. Žalovaný měl položením dalších otázek zjišťovat podrobnosti, ale to neučinil a neúplnou výpověď hodnotí jako obecné tvrzení. Rovněž hodnocení žalovaného, že S. nebyl schopen odpovědět, kdo provedl konkrétně práce, neboť toliko uvedl, že byly realizovány přes subdodavatele společnost Pilsen Interactive s. r. o., není opodstatněné.

Žalovaný dochází k závěru, že subdodávka je v rozporu s předloženou „Nabídkovou studií“ společnosti Pilsen Interactive s. r. o., kde je v „Projektovém návrhu webu“ výslovně uvedeno, že na základě dlouholetých zkušeností vám poradíme a sestavíme komplexní projektový návrh webu. Takové hodnocení je tendenční. Citované listiny nevylučují subdodavatelskou činnost. Běžně se ve smlouvách užívá množné číslo - provedeme a je tím myšleno i subdodavatelsky. Subdodavatelská činnost se praktikuje ve všech obchodních oblastech. Proč by se nemohla využít i v tomto případě.

Rozpor mezi citovanými listinami a svědeckou výpovědí vidí pouze žalovaný, který nebere v úvahu ani výpověď pana G., že na úpravě stránek pracoval.

Žalovaný se ve věci dále odvolává na část protokolu o ústním jednání ze dne 10. 1. 2014, čj. 156728/14/2301-05404-402127, ve věci projednání výsledků postupu k odstranění pochybností k daňovému přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2013 u společnosti Pilsen Interactive s. r. o., ze kterého vyplývá, že veškerá plnění, která společnost Pilsen Interactive s. r. o. pořizovala subdodavatelsky (od společnosti HDM Distribution s. r. o.), byla posouzena jako fiktivní. Tvrzení dokládá i odvoláním se na část zprávy o daňové kontrole čj. 1771419/15/2301-61563-402716, a daňový doklad č. 1312F204 ze dne 24. června 2013, základ daně 90 000 Kč, DPH (21 %) 18 900 Kč, za tvorbu webových stránek www.metal-prodex.cz; dále pak fakturu - daňový doklad č. 1312F205 ze dne 24. června 2013, základ daně 160 000 Kč, DPH (21 %) 33 600 Kč, za správu a optimalizaci pro vyhledávače webových stránek [www: metal-prodex.cz](http://www.metal-prodex.cz) vystavené společností HDM Distribution s. r. o. pro společnost Pilsen Interactive s. r. o.

Odvoláváním se na protokoly z jiných daňových řízení, kterých se žalobce nemohl účastnit, je zkrácením jeho práva na možnost dotazovat se jednatelky HDM Distribution s. r. o. Š.Š. na skutečnosti související se vznikem faktur této společnosti a skutečností s tím souvisejících (kdo si a zda vůbec u společnosti něco objednal). Závěry z těchto řízení bez důkazů jsou pouhé spekulace, které jsou nepřezkoumatelné. Protokol z daňového řízení za těchto okolností nemůže být důkazem. Proč žalovaný nevyslechl ve věci jednatelku HDM Distribution s. r. o. Š.Š.? Takový postup žalovaného je porušením procesních práv žalobce. Jde pouze o subjektivní závěry žalovaného, které nejsou doloženy důkazy

výsledky svědků, jednatelů a podobně. Tvrzení žalovaného, že v průběhu daňového řízení u společnosti Pilsen Interactive s. r. o. bylo navíc zjištěno, že veškerá plnění deklarovaná subdodavatelem společností HDM Distribution s. r. o. byla fiktivní, aniž by byly předloženy nějaké důkazy, je neprokázaným závěrem.

Žalobce společnost HDM Distribution s. r. o., její jednatele a pracovníky, vůbec nezná a nikdy s nimi nepřišel do styku. Žalobce ani R. S. se nedovolává toho, že by HDM Distribution s. r. o. zhotovila webové stránky pro žalobce. Přesto žalovaný tuto neprokázanou okolnost bere jako důkaz v neprospěch žalobce. Žalobce nikdy neměl žádný obchodní vztah s touto společností. Pokud hypoteticky vznikl nějaký obchodní vztah mezi Pilsen Interactive s. r. o. a HDM Distribution s. r. o., tak neměl žádnou souvislost se žalobcem. Takový vztah ani nebyl prokázán. Pokud žalovaný takový vztah kvalifikuje jako fiktivní, nelze to vztahovat na vztah žalobce s Pilsen Interactive s. r. o.

Také stanovisko žalovaného, že subdodávky jsou něco nepatřičného, je pochybná. Mnoho firem pouze obchodní činnosti organizuje a k realizaci dohodnutých děl si najímá subdodavatele. To je běžný způsob a není protizákonný. Negativně přičítat možný vztah mezi jinými firmami žalobci je nevhodné a nepřípustné.

Ani faktury HDM Distribution s. r. o., jež uvádí žalovaný, nekorespondují s částkami zaplacenými žalobcem. Takové faktury neprokazují, že nedošlo k úpravě a optimalizaci webových stránek žalobce. Faktury HDM Distribution s. r. o. znějí na částku 90 000 Kč + daň 18 900 Kč a 160 000 Kč + daň 33 600 Kč. Žalobce však dostal faktury od Pilsen Interactive s. r. o. na částku 99 000 Kč + daň 20 790 Kč a na částku 200 000 Kč + daň 42 000 Kč.

Žalovaný v rozhodnutí uvádí, že zjistil na internetových stránkách www.metalprodex.cz, že je zde uvedeno „vytvořilo studio Scarabeo a Eagle Vision, přičemž označení „Scarabeo“ užívá společnost SCARABEO s. r. o. a označení „Eagle Vision“ užívá pan T.G. Žalovaný v rozhodnutí uvádí, že ve svědecké výpovědi G. uvedl, že nezná žalobce, ale pouze název Pilsen Interactive s. r. o. v souvislosti s názvem domény www.metalprodex.cz. Dále uvedl, že na tvorbě internetových stránek se nepodílel, pouze pracoval na úpravách stránek někdy před Vánocemi v roce 2013, a to na základě telefonického zadání pana S., bývalého jednatele společnosti Pilsen Interactive s. r. o., a že k provedeným pracím nemá žádné podklady.

Svědék G. svou výpověď jednoznačně potvrzuje, že na stránkách žalobce pracoval, ale žalovaný si do svého hodnocení z toho pouze vzal období „před vánocemi 2013“. Vůbec však nezjišťoval, zda vůbec nějaká taková činnost na stránkách proběhla, zda byla objednána a zaplacená. Žalovaný měl v tomto případě doplnit jeho výslech a pokusit se zjistit, zda se G. v datu neplete.

Žalovaný se v odůvodnění rozhodnutí dovolává části výpovědi S. o tom, že společnost Scarabeo s. r. o. se neměla na tvorbě ani úpravách webových stránek nijak podílet. Podle žalovaného nebyl S. schopen vysvětlit, z jakého důvodu použil obchodní značku společnosti Scarabeo s. r. o. poté, co již ve společnosti nebyl jednatelem. Tuto okolnost přičítá v neprospěch žalobce, i když se svědka na důvody vůbec nezeptal.

Žalovaný uvádí v rozhodnutí, že S. v úvodu protokolu nebyl schopen odpovědět, kdo předmětné práce prováděl a teprve na dotaz, že stránky www.metal-prodex.cz obsahují informaci, že byly vytvořeny firmou Scarabeo a Eagle Vision, svědek uvedl, že úpravy těchto webových stránek prováděla společnost Eagle Vision. Správce daně pak považuje jeho stanovisko za rozporné s výpovědí T. G., který se na tvorbě stránek nepodílel, ale jen je upravoval před Vánocemi 2013. Přitom administrace a optimalizace stránek měla probíhat od 24. 1. 2013 do 24. 6. 2013.

Z vedení výslechu je patrné, že na úvodní obecnou otázku si svědek po více jak dvou letech nemohl vzpomenout na detaily zakázky. Teprve po konkretizaci názvů společností, které se podílely na úpravě webových stránek, si zřejmě vzpomněl a do výslechu to uvedl. To však neznamená, že webové stránky nebyly zhotoveny. Žalovaný se ve svých hodnoceních snaží zlehčit výpověď S. i tím, že je v rozporu s výpovědí T. G., kterou učinil dne 5. 11. 2014. Nebere v úvahu, že svědek G. vypovídá s odstupem jednoho roku, svědek R. S. po více jak dvou letech. Oba se mohli zmýlit při určení doby, kdy se podíleli na tvorbě či úpravě předmětných webových stránek.

Pokud by byl postup žalovaného objektivní a chtěl zjistit všechny skutečnosti, měl se i svědka G., stejně tak S., dotázat na časové rozpory, kolikrát a kdy pro S. zpracovával (upravoval) webové stránky pro žalobce. Zvláště, když svědek G. uvádí, že stránky pro žalobce upravoval na požadavek R. S. Žalovaný nepožadoval na T. G. doložení smlouvy o pracích na webových stránkách o Vánocích 2013, doložení faktury, výpisu z účtu či dokladu o zaplacení prací apod.

Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí uvádí, že nahlédl do internetového archivu a zjistil, že internetové stránky www.metal-prodex.cz byly indexovány vyhledavačem webového archivu dne 29. března 2013 a dne 13. června 2013 v podobě (dále jen „podoba 1“), která neodpovídá podobě internetových stránek vytištěných žalovaným v průběhu daňové kontroly ze dne 3. 10. 2013 (dále jen „podoba 2“). Tato skutečnost nasvědčuje tomu, že internetové stránky v podobě 2 byly nejdříve vyhotoveny až po 13. červnu 2013, kdy je naposledy indexoval vyhledavač webového archivu v podobě 1, ačkoli žalobce předložil správci daně předávací protokol ze dne 24. ledna 2013, kdy mělo být předáno dílo-zhotovení internetových stránek www.metal-prodex.cz. Podoba 2 je zachycena v internetovém archivu web.archive.org nejdříve 4. ledna 2014. Z toho dovozuje, že nedošlo k uskutečnění zdanitelných plnění, tak jak je uvedeno na daňových dokladech uplatněných žalobcem, neboť údaje získané z webového archivu web.archive.org svědčí o skutečnosti, že internetové stránky byly změněny až po poslední

indexaci vyhledavačem webového archivu dne 13. června 2013, nikoli v době předání díla dle předávacího protokolu, tj. 24. ledna 2013. Toto tvrzení žalovaného je zcela mylné.

Nahlédnutím do internetového archivu web.archive.org nelze v žádném případě zjistit kdo, kdy a co na stránkách upravoval. Aby takové informace zjistil, musel by mít k dispozici přístupové kódy a hesla k předmětné stránce. To, co zobrazuje internetový archiv, nevypovídá přesně o provedených změnách webové stránky, optimalizaci a jsou zde uvedeny jen částečné informace, z kterých nelze konstatovat kdy, kým a jaké byly změny provedeny. Takový náhled neukazuje všechny úpravy nebo změny. To, že je na náhledové webové stránce uvedeno, že ji vytvořily Scarabeo a Eagle Vision nic nevypovídá o tom, zda ji skutečně vytvořili, ani o tom, kdo případně další na stránkách něco dělal. Vše je odvislé od přístupových kódů a hesel. Ten, kdo má přístupová hesla a kódy ke stránce, také nemusí v náhledu uvádět, že na nich pracoval. Věc žalobce konzultoval s dvěma specialisty IT, kteří uvedené informace potvrdili. Z toho plyne, že žalovaný vůbec nezjišťoval, co konkrétně, kým a kdy bylo na webových stránkách děláno a na základě neúplných informací činí neprofesionální a neobjektivní závěry.

Žalovaný konstatuje, že žalobce nepředložil k přijatým plněním žádné další doklady nebo jiné důkazní prostředky prokazující oprávněnost čerpaných nároků na odpočet DPH ve zdaňovacím období červen 2013 a nesplnil tak podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty. Toto tvrzení není pravdivé, neboť byly předloženy listinné důkazy, které jsou uvedeny shora (strana 3, odstavec 5). Byly navrženy výsledky prokuristy Ing. J.P., H.P., A.P. Žalovaný návrhy odmítl s tím, že nejde o třetí osoby ve vztahu ke společnosti. Vyloučil i Ing. J. P., který je prokuristou, tedy zaměstnancem společnosti, a měl být každopádně vyslechnut, neboť je ve vztahu ke společnosti třetí osobou. Stejně tak měl správce daně vyslechnout i jednatele H.P. a A.P., aby zjistil základní a další okolnosti o předmětné věci a mohl se v ní orientovat.

Žalovaný se v odůvodnění rozhodnutí snaží vyhodnotit opatřené důkazy. Části výpovědi R. S. se snaží zlehčit, vytrhává je z kontextu ostatních zjištění. Konstatuje, že zůstala v obecné rovině, byla nekonkrétní a svědek nebyl schopen odpovědět na otázky správce daně, kdo konkrétně práce prováděl, přičemž pouze sdělil, že předmětné práce dodala společnost Pilsen Interactive s. r. o. subdodavately. To konstatuje i přesto, jak je patrné z protokolu o výsledku svědka, že nebyl schopen se při výsledku na mnoho otázek konkrétně zeptat, když nebere v úvahu to, že všechny vyslýchané osoby nejsou rození řečníci, kteří by spontánně vypověděli o všech okolnostech projednávané věci.

V odůvodnění rozhodnutí žalovaný staví proti výpovědi S., že dodavatelem webových stránek byla společnost Eagle Vision (asi G.) své tvrzení, že v rámci své činnosti získal daňové doklady, podle kterých měla být subdodavatelem předmětných služeb pro žalobce společnost HDM Distribution s. r. o. Vedle toho v daňovém řízení u společnosti Pilsen Interactive s. r. o. zjistil, že veškerá plnění deklarovaná subdodavatelem společností HDM Distribution s. r. o. byla fiktivní. Při hodnocení se dovolává zjištění u HDM

Distribution s. r. o., přestože nikdo ze zainteresovaných stran neuvádí tuto společnost jako subdodavatele prací na webových stránkách pro žalobce. Jako v mnoha svých tvrzení i zde pouze něco konstatuje, ale nedokládá to žádným důkazem (výsledky, listinami apod.). To, že někde opatřil nějaké faktury, neznamená, že webové stránky žalobce nebyly upraveny někým jiným v souladu se smlouvou.

Pokud snad HDM Distribution s. r. o. podváděla, ještě to neznamená, že se tak choval R. S. a žalobce. Kromě toho by žalovaný měl odpovědět, proč by žalobce měl podvádět, co by mu to přineslo, kdo vůbec zhotovil jeho webové stránky, když objektivně existují, a žalobce nevynaložil jiné finanční prostředky než ty, jež jsou předmětem řízení. Proč by platil za údajně nedodané služby, které dohodl na počátku roku 2013 a zaplatil v polovině roku 2013.

Žalovaný také uvádí, že předložené objednávky 009a/2013 ze dne 24. 1. 2013, daňový doklad faktura č. 19 (z 24. 6. 2013) a cenová kalkulace určující období od 24. 1. 2013 do 24. 6. 2013, kdy měla probíhat průběžná správa a SEO (optimalizace pro vyhledávače) webových stránek jsou v časovém nesouladu s tím, že webové stránky mohly být změněny nejdříve po 13. 6. 2013, vzbuzují dalších pochybnosti, o tom zda se plnění uvedená na daňových dokladech od společnosti Pilsen Interactive s. r. o. uskutečnila tak, jak deklarováno na předmětných daňových dokladech. I tento závěr je pochybný, a to právě proto, že je postaven na datu 13. 6. 2013, který správce daně získal z webového archivu „web.archive.org“, který nic neprokazuje (viz výše).

Se stanoviskem žalovaného, že žalobce nedostal důkazní povinnosti, předložil formální důkazní prostředky, že svědecké výpovědi a další zjištění nelze označit za důkazní prostředky, je naprosto absurdní a nelze se s ním ztotožnit. Jaké důkazní prostředky než svědecké výpovědi, listinné důkazy by měl žalobce předkládat? I postup žalovaného, kdy odmítl provést výsledky navržených svědků, je zarážející a je porušením práva na spravedlivý proces. Totéž se týká i nepřihlednutí k listinným důkazům (smlouvy, návrhy atd.), výpisu z účtu, zaplacení ceny díla.

Žalovaný předmětné řízení zahájil dne 4. 9. 2014 a vedl je 28 měsíců. V prosinci zaslal žalobci své stanovisko a požádal jej o sdělení dalších návrhů do osmi dnů od doručení, tj. do 16. 12. 2016. Žalobce prostřednictvím datové stránky zaslal žalovanému tyto připomínky dne 19. 12. 2016 v 10.41 hod. (17. 12. a 18. 12. 2016 byla sobota a neděle).

Žalovaný rozhodl dne 21. 12. 2016 a v rozhodnutí se nezmiňuje o stanovisku žalobce. Z toho je patrné, že ještě v den rozhodnutí nevěděl o stanovisku žalobce, přestože mu bylo doručeno. Dne 9. 1. 2017 žalobci sděluje, že mu marně uplynula lhůta dne 16. 12. 2016 (ve 24.00 hod.). Stanovisko obdržel hned první pracovní den po 16. 12. 2016, před rozhodnutím. Je s podivem, že k návrhům nepřihlédl a striktně se zaštil pořádkovou lhůtou.

Vzhledem ke všem výše uvedeným skutečnostem, kdy nebyl žalovaným zjištěn objektivní stav, došlo k porušení práva na spravedlivý proces, byly přijaty nesprávné právní závěry, navrhl žalobce, aby soud zrušil napadené rozhodnutí.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný v podání ze dne 6. 12. 2017 k žalobě uvedl, že s žalobcovými právními názory nesouhlasí, a připojil, že skutkový stav a právní posouzení jsou podrobně rozvedeny v odůvodnění napadeného rozhodnutí, jakožto i v celém předloženém spisovém materiálu.

Žalovaný připomněl, že žalobce zahrnul do daňového přiznání za předmětné zdaňovací období daňové doklady od dodavatele Pilsen Interactive s. r. o. za tvorbu webových stránek www.metal-prodex.cz, jejich správu, administraci a optimalizaci pro vyhledávače webových stránek žalobce. Žalobce své břemeno důkazní unesl předložením dokladů. Následně však vyvstaly správci daně vážné a důvodné pochybnosti o souladu stavu deklarovaného se stavem formálním, neboť dle zjištění správce daně deklarovaný dodavatel měl pořizovat předmětné služby subdodavately, přičemž bylo zjištěno, že veškerá plnění deklarovaná subdodavatelem byla fiktivní, na předmětných internetových stránkách bylo uvedeno „vytvořilo studio Scarabeo a Eagle Vision“, přitom pan G., který užívá označení „Eagle Vision“, uvedl, že se na tvorbě internetových stránek nepodílel.

Správci daně tak vznikly pochybnosti o oprávněnosti nároku na odpočet daně u předmětných daňových dokladů, proto vydal dne 13. 11. 2014 výzvu k prokázání skutečností čj. 1806333/14/2301-61563-404854, kterou přenesl důkazní břemeno na žalobce ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Bylo proto na žalobci, aby svoje tvrzení prokázal jinými důkazními prostředky. Takové důkazní prostředky však žalobce nepředložil, pročez neunesl své důkazní břemeno stran prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně z předmětných plnění.

Žalovaný nesouhlasil s námitkou žalobce, že žalovaný neprokázal, že existují vážné a důvodné pochybnosti o předmětném obchodním případě, neboť správce daně shora uvedenou výzvou své vážné a důvodné pochyby jednoznačně deklaroval, čímž přenesl důkazní břemeno zpět na žalobce. Pochybnosti správce daně vyplynuly z jím zjištěné fiktivnosti plnění prováděných předmětným subdodavatelem. Listiny, z nichž vyplývají skutečnosti stran fiktivnosti plnění prováděných předmětným subdodavatelem, byly do spisového materiálu doplněny v rámci odvolacího řízení, a tyto žalovaný identifikoval v bodě [48] napadeného rozhodnutí. Jednalo se o část protokolu o ústním jednání čj. 156728/14/2301-05404-402127 ze dne 10. 1. 2014 ve věci projednání výsledků postupu k odstranění pochybností k daňovému přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2013 u obchodní společnosti Pilsen Interactive s. r. o. a část zprávy o daňové kontrole č. j. 1771419/15/2301-61563-402716 vypracované v rámci daňového řízení u obchodní společnosti HDM Distribution s. r. o., v němž správce daně získal daňový

doklad č. 1312F204 ze dne 24. června 2013 a daňový doklad č. 1312F205 ze dne 24. června 2013. Žalobce byl s touto skutečností prokazatelně seznámen písemností č. j. 54316/16/5300-22443-702189 ze dne 5. 12. 2016.

Dále správci daně vyvstaly pochybnosti v návaznosti na vzhled webových stránek www.metal-prodex.cz, na nichž bylo uvedeno „vytvořilo studio Scarabeo a Eagle Vision“, a protokol o výsledku svědka pana T.G. č. j. 1770385/14/2301-05403-404854 ze dne 5. 11. 2014. Žalovaný je přesvědčen, že v řízení byly prokázány skutečnosti, které tvrzení žalobce zpochybnil (viz bod [3] napadeného rozhodnutí).

Žalobce byl přesvědčen, že žalovaný nehodnotil provedené důkazy v jejich souhrnu, ale jednotlivě a tendenčně vytrhával z hodnocených důkazů fragmenty a tyto vykládal v neprospěch žalobce, a dále, že nebyl řádně zjištěn skutkový stav projednávané věci.

Jak vyplývá z napadeného rozhodnutí, resp. ze zprávy o daňové kontrole, v průběhu daňové kontroly správce daně a v rámci odvolacího řízení žalovaný provedli řadu úkonů, výsledky svědků, jak z vlastní iniciativy, tak na návrh žalobce, za účelem dostatečného zjištění skutkového stavu. Prioritní povinností žalobce však je prokázat vše, co sám tvrdí, k čemuž v daném případě nedošlo.

Žalovaný trval na tom, že hodnocení důkazů v nyní projednávané věci, jakož i závěr, ke kterému žalovaný na základě provedeného hodnocení dospěl, je výsledkem racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci byl důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň všechny v jejich vzájemné souvislosti. Úvaha žalovaného je pak v žalobou napadeném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena. Prostý nesouhlas žalobce s hodnocením důkazních prostředků žalovaným nezakládá důvodnost žaloby.

K žalobcem namítanému nezajištění účetnictví a listin od dodavatele Pilsen Interactive s. r. o. žalovaný plně odkázal na bod [60] napadeného rozhodnutí, kde se k přezkoumání účetnictví obchodní společnosti Pilsen Interactive s. r. o. vyjádřil, přičemž uvedl, že skutečnost, že by listiny předložené žalobcem v rámci daňové kontroly byly i v účetnictví obchodní společnosti Pilsen Interactive s. r. o., nemohla vyvrátit závěr žalovaného, že se jedná pouze o formální důkazní prostředky.

Žalobce v žalobě namítal, že žalovaný nevzal v úvahu čestné prohlášení pana S. Žalovaný k institutu čestného prohlášení odkázal na právní názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený v rozsudku ze dne 24. 5. 2006 č. j. 1 Afs 77/2005 - 43. Nejvyšší správní soud zde ve vztahu k tehdy platnému zákonu o správě daní a poplatků vyslovil závěr, že nelze v daňovém řízení provést důkaz čestným prohlášením, neboť jím nemůže být předmětná skutečnost prokázána, ale toliko osvědčena. Čestné prohlášení se pak v obecném správním řízení může stát podkladem pro rozhodnutí, i když není důkazním

prostředkem. Naopak daňový řád čestné prohlášení nezná a správní řád se v daňovém řízení nepoužije (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 246/2016, a rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 8. 2017, čj. 30 Af 63/2015-74, str. 19). Čestné prohlášení pana S. tak s ohledem na uvedenou judikaturu Nejvyššího správního soudu a Krajského soudu v Brně nebylo možné osvědčit jako důkaz prokazující uskutečnění zdanitelných plnění.

Žalobce dále namítal, že žalovaný nevzal v úvahu jím předložené listiny, které jednoznačně svědčí o tom, že dohodnuté dílo bylo realizováno. Předložením těchto listin žalobce splnil svou důkazní povinnost dokladovou. Žalovaný k tomuto uvedl, že žalobce sice předložil bezvadné daňové doklady, nabídkovou studii, cenovou kalkulaci, objednávky, Smlouvu o dílo, Rámcovou smlouvu, doklady o úhradě, atd., avšak, jak je již výše uvedeno prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Žalobcem předložené důkazní prostředky jsou pouze formálními důkazy, nejsou relevantním důkazem o uskutečnění předmětných služeb, jejich rozsahu, ani kdo tyto služby uskutečnil.

V průběhu daňového řízení žalobce nepředložil k těmto formálním důkazním prostředkům relevantní důkazní prostředek, který by potvrdil faktické uskutečnění předmětných služeb tak, jak je deklarováno na předložených daňových dokladech. Samotné předložení důkazních prostředků ještě automaticky neznamená, že žalobce splnil svoji důkazní povinnost a že důkazní břemeno unesl. Je totiž třeba posoudit, zda předložený důkaz je či není s to přispět k prokázání tvrzení žalobce o oprávněnosti jím uplatněného nároku na odpočet daně.

Dle žalobcova názoru, žalovaný provedl výslech svědků pana S. a pana G. povrchně, a nezeptal se na podstatné skutečnosti a následně se dovolává toho, že o nich tito svědci nemluvili. Žalovaný k této námitce žalobce uvádí, že v souladu s § 92 odst. 1 daňového řádu obecně provádí dokazování v daňovém řízení správce daně nebo jím dožádaný správce daně. Avšak pro dokazování svědeckou výpovědí je v daňovém řízení dáno specifikum ve smyslu § 96 odst. 5 daňového řádu, z něhož vyplývá, že daňový subjekt má právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností. Neboť je to právě sám daňový subjekt, resp. zde žalobce, kdo navrhuje výslech svědka a měl by tedy mít zcela přesnou představu o tom, jakými informacemi relevantními ve vztahu k předmětu řízení svědek disponuje. V souladu s § 96 odst. 5 daňového řádu měl žalobce právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností. Jestliže tohoto nevyužil a nepoložil svědkovi otázky, v návaznosti na něž by svědek případně uvedl skutečnosti relevantní pro projednávanou

věc, případně se samotného výsledku vůbec neúčastnil, jde tato skutečnost plně k tíži žalobce.

Stran hodnocení výpovědi svědka pana S. žalovaný uvedl, že tato nebyla osvědčena jako důkaz prokazující tvrzení žalobce, neboť byla nekonkrétní a v rozporu s ostatními zjištěními. K hodnocení provedené svědecké výpovědi se žalovaný vyčerpávajícím způsobem vyjádřil v bodě [50] a [56] napadeného rozhodnutí. Tvrzení žalobce, že žalovaný měl položením dalších otázek zjišťovat další podrobnosti, je s ohledem na skutečnosti uvedené v bodě [21] tohoto vyjádření zcela nedůvodné.

Výslech svědka R.S. byl na návrh žalobce opakovaně proveden v rámci odvolacího řízení. Žalovaný vyrozuměl žalobce o předvolání svědka, žalobce, resp. jeho zplnomocněný zástupce, se však svědecké výpovědi nezúčastnil. Nelze přičítat k tíži žalovaného, že nezjišťoval podrobnosti, když takto mohl sám žalobce učinit v rámci provedené svědecké výpovědi položit otázky v rámci dokazování jím tvrzených skutečností.

Stran námitek žalobce k výsledku T. G., který měl svou výpovědí jednoznačně potvrdit, že na stránkách žalobce pracoval, ale žalovaný zhodnotil jen období „před Vánocemi 2013“, žalovaný uvádí, že nerozporuje skutečnost, že pan T.G. upravoval na žádost pana R.S. stránky žalobce. Tato skutečnost však neprokazuje, že by se podílel na samotném zdanitelném plnění, jakým byla tvorba webových stránek žalobce, či její administrace, které měly proběhnout dle uzavřené smlouvy o dílo, objednávky a předávacího protokolu již v lednu 2013. V daném případě měly jím prováděné drobné úpravy probíhat v jiném období, než jak je uvedeno na předmětných daňových dokladech. Dle vyjádření svědka se mělo jednat o drobné úpravy v řádu stovek korun, přitom předmětné daňové doklady jsou řádově v desítkách až stovkách tisíc. K předmětné námitce se žalovaný podrobně vyjádřil v bodech [44] a [63] napadeného rozhodnutí.

Namítal-li žalobce, že měl žalovaný doplnit výslech a pokusit se zjistit, zda se pan G. v datu neplete, pak žalovaný tento požadavek považoval za zcela nedůvodný, neboť jak již žalovaný uvedl výše, zákon správcí daně neukládá zjišťovat skutkový stav za daňový subjekt, resp. žalobce. Navrhuje-li žalobce výslech svědka, lze předpokládat, že tento by měl mít o dotčených skutečnostech dostatečné povědomí, aby bylo možné osvědčit svědeckou výpověď jako důkaz prokazující tvrzení žalobce. Nezajistí-li si daňový subjekt dostatek relevantních důkazních prostředků k prokázání nároku na odpočet, nemůže být v dobré víře ohledně toho, zda v budoucnu unese své důkazní břemeno ve vztahu k oprávněnosti tohoto nároku.

Žalobce v žalobě namítal, že mu nelze negativně přičítat k tíži vztah mezi jinými subjekty, a to obchodní společností Pilsen Interactive s. r. o. a subdodavatelem obchodní společností HDM Distribution s. r. o. Žalovaný k tomuto uvedl, že zjištění správce daně, že plnění mezi obchodní společností Pilsen Interactive s. r. o. a HDM Distribution s. r. o.

byla fiktivní, nebyla skutečností, která by byla kladena k tíži žalobce, ale pouze jednou z dílčích skutečností, které vyvolaly pochybnosti správce daně vzniklé v souvislosti s daňovými doklady předloženými správcem daně žalobcem. K tíži žalobce pak nebyl kladen vztah mezi dodavatelem a jeho subdodavatelem, resp. fiktivní plnění pořizovaná subdodavatelsky, ale výhradně skutečnost, že svá tvrzení stran realizace předmětných služeb tak, jak je deklarováno na daňových dokladech, věrohodně neprokázal.

Žalobce dále namítal, že žalovaný předkládá jako důkazy protokoly a prohlášení z jiných řízení, které proběhly bez účasti žalobce, a nepředložil žádné důkazy, že plnění deklarovaná subdodavatelem HDM Distribution s. r. o. byla fiktivní. K tomuto žalovaný konstatoval, že není pravdou, že žalovaný nepředložil žádné důkazy, že plnění deklarovaná subdodavatelem HDM Distribution s. r. o. byla fiktivní. Žalovaný v bodě [48] napadeného rozhodnutí jasně identifikoval listiny, které byly v rámci odvolacího řízení doplněny do spisového materiálu a z nichž vyplývají skutečnosti stran fiktivnosti plnění prováděných předmětným subdodavatelem.

Stran žalobcem namítaného porušení procesních práv tím, že žalovaný odkazuje na protokoly z jiných daňových řízení, kterých se žalobce nemohl účastnit a nemohl se dotazovat jednatelky obchodní společnosti HDM Distribution s. r. o. na skutečnosti související se vznikem faktur této obchodní společnosti, žalovaný uvedl, že uvedené listiny byly doplněny do spisu v rámci daňového řízení a žalobce s nimi byl prokazatelně seznámen, přičemž byl vyzván, aby se k těmto důkazním prostředkům vyjádřil. Nemohlo tak být porušeno žádné procesní právo žalobce. Tento postup je přitom zcela ve shodě s právním názorem Krajského soudu v Ústí nad Labem vyjádřeným v jeho rozhodnutí ze dne 10. 10. 2017, čj. 15 A f 80/2014 -188.

Co se týká tvrzení žalobce, že nechápe, proč nebyla vyslechnuta jednatelka obchodní společnosti HDM Distribution s. r. o. Š.Š., žalovaný zopakoval, že tím, koho tíží povinnost důkazní, je daňový subjekt, resp. zde žalobce. Byl to žalobce, kdo byl povinen navrhnout důkazy, popřípadě tedy i provedení výsledku Š.Š. Pokud se tedy žalobce táže, proč žalovaný tento výsledek neprovedl, pak žalovaný odpovídá, že tomu bylo proto, že žalobce tento důkaz nenavrhoval. Žalobce tak měl výsledek Š.Š. navrhnout, což neučinil. Správce daně by pak byl povinen se s tímto návrhem vypořádat.

Žalobce namítal porušení práva na spravedlivý proces, které spatřoval v odmítnutí provedení výsledku navržených svědků Ing. J.P., H.P. a A.P.. Žalovaný se k důvodům neprovedení výsledku Ing. J.P. podrobně vyjádřil v bodě [65] napadeného rozhodnutí, kde odkázal na závěry správce daně vycházející ze závěrů Nejvyššího správního soudu (viz např. rozhodnutí č. j. 5 Afs 6/2010-101). Obdobným způsobem s odkazem na závěry Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 20. 9. 2017, čj. 6 Afs 237/2017, nebyly provedeny výsledky H. P. a A. P. Lze konstatovat, že s ohledem na postavení těchto osob (prokurista, jednatel) nebylo možno jejich výsledky provést, neboť jejich postavení není odlišné od osoby žalobce.

Stran žalobcem rozporovaného posouzení náhledu do internetového archivu web.archive.org žalovaný uvedl, že internetový archiv prohledává a archivuje celý internet, přičemž ukazuje, kdy byl příslušný dokument změněn. Internetový archiv při zachycování dat dokumentuje nejen obsah, ale současně veřejnou přístupnost archivovaných stránek k uvedenému datu. Lze tedy vyvolat stav webové stránky vždy v konkrétní podobě podle toho, v jakém stavu stránka byla, když ji internetový archiv zálohoval. Pokud vzhled internetových stránek www.metal-prodex.cz indexovaných na uvedeném webovém archivu ke dni 29. 3. 2013 a 13. 6. 2013 neodpovídal vzhledu těchto stránek vytištěných správcem daně v průběhu daňové kontroly dne 3. 10. 2013, je toto přinejmenším skutečností vzbuzující další pochybnosti žalovaného, zda došlo k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je uvedeno na daňových dokladech.

K námitce, že žalovaný se striktně zaštitil pořádkovou lhůtou a k návrhům žalobce uvedeným ve vyjádření, kterým reagoval na výzvu žalovaného čj. 54316/16/5300-22443-702189 ze dne 5. 12. 2016, nepřihlédl, žalovaný uvedl, že žalobce reagoval na výzvu žalovaného čj. 54316/16/5300-22443-702189 po stanovené lhůtě, neboť ta uplynula marně dne 16. 12. 2016. V souladu s § 115 odst. 4 daňového řádu po uplynutí lhůty odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřihlíží. Žalobce byl o této skutečnosti řádně poučen v rozhodnutí - seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení čj. 54316/16/5300-22443-702189 ze dne 5. 12. 2016. Sdělením čj. 603/17/5300-22443-702189 pak byl žalobce vyrozuměn o tom, že se jednalo o lhůtu propadnou, protože nebude k pozdě podanému žalobcově podání přihlíženo.

Vzhledem k tomu, že žalovaný měl za to, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a žalobcem vznesené námitky nejsou důvodné, navrhl žalobu zamítnout.

[IV] Replika

Žalobce podáním ze dne 26. 12. 2017 učinil repliku k vyjádření žalovaného k podané žalobě a k věci doplnil, že trvá na svém návrhu na zrušení napadeného rozhodnutí. Dle žalobcova názoru se žalovaný po celou dobu obracel pouze na žalobce (daňový subjekt Metal PRODEX Tech, s. r. o.), kterému doručoval své výzvy a rozhodnutí a nerespektoval plnou moc jeho právního zástupce založenou ve spisu. Žalovaný své výzvy a rozhodnutí nedoručoval právnímu zástupci, přestože je to jeho povinnost. Právnímu zástupci nedoručil ani poslední výzvu ze dne 5. 12. 2016, čj. 54316/16/5300-22443-702189. V tomto kontextu potom nemůže žalovaný tvrdit, že žalobce podal své návrhy na doplnění řízení po lhůtě, neboť v době podání stále ještě běžela lhůta právnímu zástupci.

Žalobce měl za to, že soud by měl vzít v úvahu elementární fakta uvedená v žalobě, která spočívají v tom, že žalobce si prokazatelně objednal práce na revitalizaci a správě

webových stránek u jednatele firmy Interactive s. r. o. R. S. Objednávka byla dodavatelem realizována. Žalobce byl s jeho prací spokojen a na základě jeho faktur mu ji bezhotovostně uhradil na jeho firemní účet.

[V] Posouzení věci krajským soudem

Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*soudní řád správní*“ nebo „s. ř. s.“).

Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.

Soud rozhodl o věci samé bez jednání, a to v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce i žalovaný vyslovili s takovým postupem souhlas.

Soud dospěl k závěru, že **žaloba není důvodná**, když o žalobních námitkách uvážil následovně.

Dodatečným platebním výměrem ze dne 1. 7. 2015, čj. 1338400/15/2301-51522-401255, byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2013 ve výši 62 790 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 12 558 Kč.

Předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným je posouzení otázky naplnění zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně dle § 72 a § 73 ZDPH, resp. oprávněnosti žalobcem uplatněného nároku na odpočet daně za plnění od deklarovaného dodavatele obchodní společnosti Pilsen Interactive s. r. o.

Podstata přezkoumávané spočívá v otázce dokazování, resp. rozložení břemene tvrzení a důkazního břemene v daňovém řízení. Institut dokazování byl do 31. 12. 2010 upraven zejména v § 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, od 1. 1. 2011 je upraven zejména v § 92 daňového řádu. Jelikož nová právní úprava vychází ze staré, lze se v řadě ohledů obdobně dovolávat závěrů předchozí soudní praxe.

Podle § 92 odst. 2 daňového řádu, správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (srov. § 31 odst. 2 věta první zákona č. 337/1992 Sb.).

K tomu se v důvodové zprávě uvádí: „Odstavec 2 přikazuje správci daně, aby v rámci zjišťování daňové významných skutečností postupoval co nejúplněji. Neznamená to, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků. Pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se však neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt.“ (Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona – daňový řád. Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 5. volební období, 2006 – 2010, sněmovní tisk 685/0, část č. 2/4).

Rozložení břemene tvrzení a důkazního břemene v daňovém řízení je upraveno především v 92 odst. 3, 4 a 5 daňového řádu.

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 (srov. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb.).

Podle § 92 odst. 4 daňového řádu, pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (srov. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb.).

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 [srov. § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb.].

K otázce distribuce břemen se odborná literatura vyjádřila např. takto: „Důkazní břemeno ohledně této skutečnosti se bude přímo vztahovat k důkaznímu břemenu daňového subjektu. Vystane-li důkazní břemeno daňovému subjektu ve vztahu k jeho daňovému tvrzení, ustojí jej nejčastěji předložením účetních dokladů. V takovémto případě vzniká důkazní břemeno správci daně. To však neznamená, že by správce daně byl povinen prokazovat opak tvrzení daňového subjektu. Jak vyplývá z komentovaného ustanovení, správce daně prokazuje pouze skutečnosti vyvracející věrohodnost (§ 7 odst. 2 ÚčZ), průkaznost (§ 8 odst. 4 ÚčZ), správnost (§ 8 odst. 2 ÚčZ) či úplnost (§ 8 odst. 3 ÚčZ) účetnictví daňového subjektu, a to ať už účetnictví jako celku či pouze jeho jednotlivých účetních dokladů. Dostojí-li správce daně této povinnosti, bude povinností daňového subjektu předložit další důkazní prostředky mimo rovinu účetnictví. V opačném případě bude správce daně nucen konstatovat, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno. Předloží-li daňový subjekt nové důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení, celá situace se opakuje s tím, že správce daně bude nově prokazovat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost těchto důkazních prostředků. Celý

tento proces pak můžeme nazvat jako přenos důkazního břemene, byť se fakticky nejedná o přenos jako spíše o opětovný vznik ať už na té či na oné straně.“ (Ondřej Lichnovský – Roman Ondrýšek a kol.: Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha 2010, str. 179-180).

K tomu, které skutečnosti je kdo povinen prokazovat, se soudní praxe ustálila hlavně na těchto názorech: „Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005-72; toto i další zde zmíněná rozhodnutí kasačního soudu jsou k dispozici na www.nssoud.cz), „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 č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119) a „K prokázání existence skutečností, které vyvracejí věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví vedeného daňovým subjektem, nedochází nesplněním určité procesní povinnosti daňového subjektu či třetí osoby ani pouhým zpochybněním jejich tvrzení, nýbrž toliko vlastní procesní aktivitou správce daně v podobě provedení takového důkazního prostředku, který je způsobilý vyvolat stav objektivní nejistoty o rozhodné skutečnosti.“ (rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 5. 2008, čj. 15Ca 259/2006-44).

K průběhu dokazování v daňovém řízení se pak Nejvyšší správní soud sumárně vyslovil takto: „Daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. ... Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky. Ve věci stěžovatele je podstatné zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem. Uvedená zákonná ustanovení v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinností tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v případě stěžovatele pak také z předpisů účetních. Způsob, jakým daňový subjekt plní svoji důkazní povinnost, vyplývá ze shora citovaných ustanovení zákona o správě daní a poplatků. Daňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví [§ 1

zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o účetnictví“)], či jiné povinné záznamy nebo evidence (viz také § 39 zákona o správě daní a poplatků, jakož i příslušná ustanovení Opatření 281, 283/77 411/2000, kterým se stanoví postupy účtování pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví, vyhlášeného ve Sbírce zákonů pod č. 51/2000). Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně), věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu (viz § 7 zákona o účetnictví), kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní 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. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, které činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající ze zákona. ... Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86).

Správci daně vznikly v souzené věci (30 Af 8/2017) pochybnosti stran daňových dokladů (dodavatel Pilsen Interactive s. r. o.) čísel dle evidence 302/13 (daňový doklad č. 18) a 320/13 (daňový doklad č. 19) [obě ze dne 24. 6. 2013, datum zdanitelného plnění dne 24. 6. 2013] za tvorbu webových stránek dle smlouvy o dílo ze dne 7. 1. 2013 (č. 302/13), resp. správu, administraci a optimalizaci pro vyhledávače webových stránek dle objednávky ze dne 24. 1. 2013 (č. 320/13).

Výzvou k doložení dokladů a prokázání skutečností ze dne 13. 11. 2014, čj. 1806333/14/2301-61563-404854, správce daně vyjevil své pochybnosti stran předložených daňových dokladů a vyzval žalobce, aby ve stanovené lhůtě předložil

doklady nebo jiné důkazní prostředky k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně. Soud pro úplnost připomíná, že v napadeném rozhodnutí jsou ony pochybnosti uvedeny v jeho bodu [3] a soud na něj v podrobnostech odkazuje. Důkazní břemeno tak v ten okamžik přešlo na žalobce (daňový subjekt).

Žalobce primárně vyslovil v obecné rovině přesvědčení, že žalovaný nehodnotil provedené důkazy v jejich souhrnu, ale jednotlivě, tendenčně vytrhával z hodnocených důkazů fragmenty, které následně vykládal v žalobcův neprospěch. Rovněž obecně bylo namítáno, že nebyl řádně zjištěn skutkový stav projednávané věci. Konkrétně pak žalobce konstatoval, že žalovaný *a)* nevzal v úvahu, že žalobce uzavřel obchodní vztah se společností Pilsen Interactive s. r. o., a *b)* v rámci řízení nedůsledně pracoval s žalobcovým účetnictvím.

Takovým námitkám nebylo možné přisvědčit.

Předně, z ničeho není patrné, že by žalovaný, potažmo správce daně nevzali do úvahy, že žalobce uzavřel obchodní vztah se společností Pilsen Interactive s. r. o. Právě naopak, tento fakt byl na samém počátku všech úvah a následných pochybností správců daně obou stupňů. Stejně tak je nepodstatné, že v žalobcově účetnictví nefiguroval žádný jiný dodavatel stran tvorby a správy webových stránek. Ano, v onom účetnictví byla jako dodavatel takového plnění uvedena Pilsen Interactive s. r. o. A cílem činnosti správců daně bylo zjistit, zda je tu soulad stavu deklarovaného se stavem formálním.

Žalobce dále vyjevil své pochybnosti ohledně výsledků R.S. a T.G. Tyto výsledky byly dle žalobce provedeny povrchně a správce daně se navíc zabýval pouze částmi z těchto výpovědí.

Podle § 96 odst. 5 daňového rádu platí, že *daňový subjekt má právo být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností. O provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení.*

Svědecká výpověď T.G. se uskutečnila dne 5. 11. 2014 (zachycena v protokolu o výsledku svědka čj. 1770385/14/2301-05403-404854), svědecká výpověď R.S. pak proběhla dne 3. 11. 2015 (zachycena v protokolu o výsledku svědka čj. 1740120/15/2301-61563-404854). Žalobce byl o konání výsledků svědků informován – v prvním případě vyrozuměním ze dne 22. 10. 2014, čj. 1676846/14/2301-05403-404854, v druhém případě vyrozuměním ze dne 16. 10. 2015, čj. 1654787/15/2301-05403-400193. Výsledku T.G. se žalobce, resp. osoby oprávněné za něj jednat, nezúčastnili, výsledku R.S. byl přítomen JUDr. Pavel Strolený, zástupce žalobce v daňovém řízení, který nevyužil možnosti položit svědkovi otázky.

Fakt, že žalobce jednak nevyužil možnosti zúčastnit se výsledku svědka (T.G.), resp. nevyužil možnosti položit svědkovi otázky (R.S.), nelze klást k tíži správci daně. Právě

proto, aby byl výsledek svědka vyčerpávající po všech stránkách, umožňuje daňový řád přítomnost daňového subjektu při takovém výsledku a klást svědkovi otázky v rámci dokazování svých práv a povinností. Předpokládá to však aktivitu daňového subjektu. Tu však žalobce v tomto směru nevyvinul.

To, jak byly ony výpovědi hodnoceny v rámci daňového řízení, je v napadeném rozhodnutí vyjeveno mj. v bodech [44], [50], [56] a [63], kde žalovaný konstatoval: „[44] Z předloženého spisového materiálu také vyplývá, že správce daně za účelem zjištění skutečného stavu věci, provedl dne 5. 11. 2014 výsledek svědka pana T.G., ve věci podání informací o tvorbě, úpravách a průběžné správě internetových stránek www.metalprodex.cz. Skutečnosti zjištěné v průběhu svědecké výpovědi, jenom potvrdily oprávněné pochybnosti správce daně o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně z předmětných plnění (viz odst. [3]). Pan T.G. uvedl do protokolu, že zná pouze název společnosti v souvislosti se jménem domény „Metal-prodex.cz“. Dále uvedl, že na tvorbě internetových stránek se nepodílel, pracoval jen na úpravách stránek před vánocemi v roce 2013 na základě telefonického zadání od pana S., jednatele společnosti Pilsen Interactive s. r. o. Dle jeho tvrzení se jednalo o drobné úpravy stránek v oblasti nefunkční galerie (nenabíhaly fotky). V daném případě měly tyto drobné úpravy probíhat v jiném období, než jak je uvedeno na předmětných daňových dokladech. Dle vyjádření svědka se mělo jednat o drobné úpravy v řádu stovek korun, přitom předmětné daňové doklady jsou řádově v desítkách až stovkách tisíc (protokol č.j. 1770385/14/2301-05403-404854).

(...)

[50] Výpověď svědka p. R.S. zůstala v obecné rovině, nebyla potvrzena žádnými jinými důkazními prostředky, výpověď svědka byla nekonkrétní, svědek nebyl schopen odpovědět na otázky správce daně ohledně toho, kdo konkrétně práce prováděl, pouze sdělil, že předmětné práce dodala společnost Pilsen Interactive s. r. o. subdodavatelsky. Toto jeho tvrzení je však v rozporu s předloženou Nabídkovou studií od společnosti Pilsen Interactive s. r. o., kde je v Projektovém návrhu webu výslovně uvedeno, že na základě dlouholetých zkušeností vám poradíme a sestavíme komplexní projektový návrh webu. Na jednu stranu svědek tvrdí, že předmětné služby dodal subdodavatelsky, na druhou stranu je daňovým subjektem předložena Nabídková studie, dle které má komplexní projektový návrh webu sestavit společnost Pilsen Interactive s. r. o. Dle svědka se společnost Scarabeo s. r. o. neměla na tvorbě ani úpravách webových stránek nijak podílet, byla pouze použita obchodní značka, již ale nijak nevysvětlil, z jakého důvodu tedy byla použita obchodní značka společnosti Scarabeo s. r. o. V úvodu protokolu svědek nejdříve nebyl schopen odpovědět, kdo předmětné práce prováděl, na dotaz správce daně, že stránky www.metal-prndex.cz obsahují informaci, že byly vytvořeny firmou Scarabeo a Eagle Vision, již ale svědek uvedl, že úpravy těchto webových stránek prováděla, pokud si dobře vzpomíná, společnost Eagle Vision. Toto jeho tvrzení je však v rozporu s výpovědí pana T.G., který užívá označení „Eagle Vision“, a který v rámci svědecké výpovědi ze dne 05.11.2014 uvedl, že se na tvorbě internetových stránek nepodílel, ale pracoval pouze na úpravách stránek někdy před vánocemi v roce 2013, a to na základě telefonického zadání pana S. bývalého jednatele společnosti Pilsen Interactive s. r. o. Úpravy stránek měl provádět někdy před vánocemi v roce 2013, přitom dle předložených dokladů měla správa, administrace a

optimalizace webových stránek probíhat od 24.01.2013 do 24.06.2013, tedy v jiném období. Vyjádření svědka R.S. že společnost Eagle Vision prováděla úpravy těchto webových stránek, je také v rozporu s informacemi, které správce daně získal v rámci daňového řízení se společností Pilsen Interactive s. r. o. V rámci daňového řízení se společností Pilsen Interactive s. r. o., jednatel této společnosti pan R. S. do protokolu o ústním jednání č.j. 1152319/13/2301-05404-402127 ze dne 22.08.2013 uvedl, že společnost Pilsen Interactive s. r. o. nemá žádné zaměstnance, sama nic nevyrábí, on osobně neprogramuje, že společnost má dodavatele návštěvností a dodavatele webových stránek. V rámci daňového řízení (viz odst. [48]) získal správce daně fakturu - daňový doklad č. 1312F204 ze dne 24. června 2013, základ daně 90 000 Kč, DPH (21 %) 18 900 Kč, za tvorbu webových stránek www.metal-prodex.cz; dále pak fakturu - daňový doklad č. 1312F205 ze dne 24. června 2013, základ daně 160 000 Kč, DPH (21 %) 33 600 Kč, za správu a optimalizaci pro vyhledávače webových stránek www.metalprodex.cz vystavené společností HDM Distribution s. r. o. pro společnost Pilsen Interactive s. r. o. Na jednu stranu tak svědek R.S. tvrdí, že dodavatelem webových stránek byla společnost Eagle Vision, na druhou stranu správce daně v rámci své činnosti získal daňové doklady, dle kterých měl být subdodavatelem předmětných služeb pro daňový subjekt společnosti HDM Distribution s. r. o. V průběhu daňového řízení u společnosti Pilsen Interactive s. r. o. bylo navíc zjištěno, že veškerá plnění deklarovaná subdodavatelem společností HDM Distribution s. r. o. byla fiktivní (viz odst. [48]). Odvolací orgán shrnuje, že tato svědecká výpověď s ohledem na shora uvedené nemohla být osvědčena jako důkaz tvrzení daňového subjektu pro její nekonkrétnost a rozpory s ostatními zjištěními, což je zcela v souladu s judikaturou NSS, podle které lze svědeckou výpověď použít jako důkaz vždy, když je konkrétní, věrohodná a pokud není v rozporu s ostatními zjištěními (např. viz Rozsudek NSS ze dne 17.01.2008, č.j. 2 Afs 93/2007-85).

(...)

[56] Ze zákonné důkazní povinnosti daňového subjektu vyplývá, že ve svém zájmu by si měl zajistit důkazy, kterými je schopen uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovými doklady prokázat (viz odst. [30]). Daňový subjekt měl shromažďovat takové důkazy, kterými by prokázal soulad faktického stavu se stavem deklarovaným na daňovém dokladu a prokázal tak oprávněnost nároku na odpočet daně. Jak již odvolací orgán uvedl výše, daňovým subjektem předložené důkazní prostředky byly nekonkrétní, navzájem si odporovaly, a nemohly proto k vyvrácení pochybností a unesení důkazního břemene odvolatele žádným způsobem přispět (viz odst. [32] až [45] a zpráva o daňové kontrole str. 4 - 9). Naopak to byl správce daně, který zjistil takové skutečnosti, jež zásadně provedené obchodní transakce v deklarovaném rozsahu a deklarovaným dodatelem zpochybnil. K prokázání nároku na odpočet daně uplatněného na základě předmětných daňových dokladů odvolatel navrhl také svědeckou výpověď pana R.S. avšak ani tato svědecká výpověď neprokázala, že se předmětná plnění uskutečnila tak, jak je deklarováno na předložených daňových dokladech (viz odst. [50]). Byť svědek v obecné rovině předmětné služby potvrdil, jeho obecná a rozporuplná výpověď, nemohla v konfrontaci s pochybnostmi správce daně, ale i s jinými důkazními prostředky obstát. Z tohoto pohledu neunesl daňový subjekt důkazní břemeno, naopak správce daně své důkazní břemeno unesl (viz odst.[32]).

(...)

[63] K námitce odvolatele, že pan T.G., který používá obchodní značku Eagle Vision, také pracoval na pokyn pana R.S. odvolací orgán uvádí, že dne 5. 11. 2014 se uskutečnila svědecká výpověď s panem T.G. (viz odst. [44]) ve věci podání informací o tvorbě, úpravách a průběžné správě internetových stránek www.metal-prodex.cz. Skutečnosti zjištěné v průběhu svědecké výpovědi, jenom potvrdily oprávněné pochybnosti správce daně o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně z předmětných plnění. Pan T.G. do protokolu o výsledku svědka ze dne 5. listopadu 2014 uvedl, že daňový subjekt, ani žádného z jejích zástupců nezná. Zde daňový subjekt namítá, že se správce daně v této argumentaci popírá stejně tak jako svědek ve výpovědi. Dle daňového subjektu vyplývá z obsahu výpovědi pana T.G., že musel daňový subjekt znát alespoň podle jména, když upravoval její stránky na žádost pana R.S. K tomuto odvolací orgán uvádí, že svědek T.G. do protokolu uvedl, že zná pouze název daňového subjektu v souvislosti se jménem domény „Metal-prodex.cz“. Svědek dále uvedl, že se na tvorbě internetových stránek nepodílel, pracoval jen na úpravách stránek před vánocemi v roce 2013 na základě telefonického zadání od pana S. jednatele společnosti Pilsen Interactive s. r. o. Dle jeho tvrzení se jednalo o drobné úpravy stránek v oblasti nefunkční galerie (nenabíhaly fotky). Odvolací orgán nepopírá, že pan T.G. mohl znát pana R.S. ani že upravoval stránky daňového subjektu na žádost pana R.S. Tato skutečnost však neprokazuje, že by se podílel na samotném zdanitelném plnění, jakým byla tvorba webových stránek daňového subjektu, či její administrace, které měly proběhnout dle uzavřené smlouvy o dílo, objednávky a předávacího protokolu již v lednu 2013. Odvolací orgán se tak s předmětnou odvolací námitkou neztotožnil, a tuto považuje za nedůvodnou.“.

Soud nepovažuje takové vypořádání se se svědeckými výpověďmi za povrchní či částečné. Pokud to chce žalobce tvrdit, je jeho povinností přesně uvést, v čem tyto nedostatky spatřuje. Žalobce však nic takového neuvedl, což soudu znemožňuje relevantně se s takovou námitkou vypořádat.

Stran čestného prohlášení R.S. soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 246/2016-43, kde kasační soud jednoznačně shrnul pohled správních soudů na případnou aplikaci čestného prohlášení v daňovém řízení do těchto vět: „Nejvyšší správní soud však již v minulosti (ve vztahu k tehdy platnému zákonu o správě daní a poplatků) judikoval, že použití čestného prohlášení jako důkazu v daňovém řízení je vyloučeno (rozsudek ze dne 24. května 2006, č. j. 1 Afs 77/2005 - 43, č. 1049/2007 Sb. NSS); postavení čestného prohlášení namísto důkazního prostředku se ani podle nyní platného daňového řádu nezměnilo.“.

Další slupina námitek brojila proti tomu, že v daňovém řízení nebyly žalovaným akceptovány jako důkaz předložené listiny (viz str. 3 a 4 žaloby). Ani tyto námitky nebyly důvodné.

Předně, není pravdou, že by žalovaný nevzal uvedené listiny v potaz. V napadeném rozhodnutí k nim uvedl: „[35] V průběhu daňového řízení odvolatel ve vztahu k přijatým daňovým dokladům od společnosti Pilsen Interactive s. r. o. předložil řadu důkazních prostředků (Nabídkovou studii; Cenovou kalkulaci; Objednávku daňového subjektu; Smlouvu o

dílo ze dne 07.01.2013; Rámcovou smlouvu ze dne 24.01.2013; Předávací protokol ze dne 24.01.2013). Tyto daňovým subjektem předložené důkazní prostředky jsou však pouze formálními důkazy, nejsou však relevantním důkazem o uskutečnění předmětných služeb, jejich rozsahu, ani kdo tyto služby uskutečnil. V průběhu daňového řízení daňový subjekt nepředložil k těmto formálním důkazním prostředkům jakýkoliv důkazní prostředek, který by potvrdil faktické uskutečnění předmětných služeb, tak jak je deklarováno na předložených daňových dokladech. Jejich důkazní síla je nadto snížena níže uvedenými skutečnostmi, které vzbuzují jenom další pochybnosti.

[36] Daňový subjekt k prokázání realizace služeb dle faktury - daňového dokladu č. 18 předložil smlouvu o dílo ze dne 07.01.2013. Dle této smlouvy o dílo uzavřené mezi společností Pilsen Interactive s. r. o. (zhotovitel) a daňovým subjektem (objednatelem) je předmětem smlouvy dle bodu 1.1 zhotovení díla - internetových stránek Metal-Prodex.cz - a to v rozsahu dle Nabídkové studie ze dne 27. 12. 2012, která tvoří přílohu č. 1 této smlouvy. V předložené Nabídkové studii ze dne 27. 12. 2012 od společnost Pilsen Interactive s. r. o., je uvedeno, že hlavním úkolem zákazníků, tedy i daňového subjektu, je předat společnosti Pilsen Interactive s. r. o. podklady ke zpracování projektu. V průběhu daňového řízení daňový subjekt nepředložil žádný důkazní prostředek svědčící o tom, že by byly společnosti Pilsen Interactive s. r. o. předány jakékoliv materiály (jaké měl požadavky, jaké podklady dodavateli předložil - fotografie, texty, apod.), ani kdy k tomuto předání došlo. V Nabídkové studii je také v části „Projektový návrh webu“ uvedeno, že na základě dlouholetých zkušeností společnost Pilsen Interactive s. r. o. poradí a sestaví komplexní projektový návrh webu. Na jednu stranu je správcí daně předložená nabídková studie, dle které má komplexní projektový návrh webu sestavit společnost Pilsen Interactive s. r. o., na druhou stranu jednatel společnosti Pilsen Interactive s. r. o. pan S. v rámci svědecké výpovědi dne 03.11.2015 uvedl, že předmětné služby dodal daňovému subjektu subdodavatelsky (viz odst. [50]).

[37] V bodu 1.3. Smlouvy o dílo je uvedeno, že „Dílo bude dodáno uložením dat na serveru označeném objednatelem s tím, že zdrojové kódy a veškerá související dokumentace budou ve stejné lhůtě předány na nesmazatelném hmotném médiu (např. CD-ROM, DVD-ROM) nebo nahrány ve formě archivu na sever zhotovitele a zpřístupněny objednateli ke stažení.“ V průběhu daňové kontroly, předložil daňový subjekt předávací protokol o předání zhotoveného díla ze dne 24.01.2013, kde je uvedeno, že: „Předmětem předávacího protokolu je firemní webová stránka Metal-Prodex.cz zhotovená pro účely propagace firmy Metal PRODEX Tech, s. r. o. a to v celém rozsahu dle Cenové nabídky ze dne 27.12.2012, která tvoří přílohu č. 1 Smlouvy o dílo ze dne 07.01.2013.“. Daňovým subjektem předložený předávací protokol je nekonkrétní neuvádí žádné bližší okolnosti, kam bylo dílo uloženo, která osoba je tam uložila, není zde uvedeno, jak byly předány zdrojové kódy a veškerá související dokumentace. K samotnému předání daňový subjekt neuvedl žádné bližší okolnosti, nepředložil žádný důkazní prostředek jako např. CD-ROM, DVD-ROM, neuvedl, kdy a kde si data stahoval, přitom každý soubor nese informace o tom, kdy byl vytvořen, a mohl by skutečnosti požadované správcem daně ve výzvě prokázat.

[38] V bodu 4.4. Smlouvy o dílo je uvedeno, že zhotovitel (společnost Pilsen Interactive s. r. o.) si vyhrazuje právo na umístění grafického a/nebo textového odkazu na svoji webovou prezentaci za účelem vlastní propagace. Jak již ale bylo uvedeno v odst.[3] na internetových stránkách

www.metal-prodex.cz je uvedeno, že předmětné stránky „vytvořilo studio Scarabeo a Eagle Vision“ nikoliv společnosti Pilsen Interactive s. r. o., což je v rozporu s předloženou Smlouvou o dílo. Nadto bylo zjištěno, že předmětné stránky nevytvořilo ani studio Scarabeo, ani Eagle Vision (viz odst. [3], [44] a [50]).

[39] V článku 5.2. Smlouvy o dílo je uvedeno, že se objednatel zavazuje uhradit částku ve výši 100 % celkové ceny díla uvedeně v bodě 5.1. na základě daňového dokladu, který bude vystaven po 5ti měsících provozu a propagace webových stránek od řádného předání díla předávacím protokolem. Dle článku 5.5. se lhůta splatnosti stanovuje na 15 dní od vystavení daňového dokladu. K předání díla mělo dle předávacího protokolu dojít dne 24.01.2013, daňový doklad č. 18 byl vystaven dne 24.06.2013, kdy na tomto daňovém dokladu je uvedeno datum uskutečnění zdanitelného plnění 24.06.2013. V ust. § 21 ZDPH jsou stanovena pravidla pro určení data uskutečnění zdanitelného plnění a určení okamžiku, kdy vzniká povinnost přiznat daň. Při poskytnutí služby se přitom zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem jejího poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu, a to tím dnem, který nastane dříve (ust. § 21 odst. 4 ZDPH). Na jednu stranu daňový subjekt předkládá správci daně předávací protokol, dle kterého mělo dojít k předání díla dne 24.01.2013, na druhou stranu je předložen daňový doklad, kde je uvedeno datum uskutečnění zdanitelného plnění až 24.06.2013, přitom dle předávacího protokolu by mělo být datum uskutečnění zdanitelného plnění již 24.01.2013. Další pochybností stran realizované transakce vzbuzuje i dlouhá lhůta splatnosti, kdy dle předložené smlouvy o dílo má daňový subjekt uhradit předmětnou výši až po více jak 5 měsících.

[40] Daňový subjekt k prokázání realizace služeb dle faktury - daňového dokladu č. 19 předložil Rámcovou smlouvu ze dne 24.01.2016 uzavřenou mezi Pilsen Interactive s. r. o. (zhotovitel) a daňovým subjektem (objednatel), která předmět a rozsah plnění, cenu ani termín plnění nijak nespecifikovala. V bodu 1.1. je pouze uvedeno, že: „Předmětem této rámcové smlouvy je vymezení podmínek, na jejichž základě budou mezi smluvními stranami probíhat dílčí objednávky na dodávky služeb v oblasti internetového marketingu a optimalizace pro vyhledávače (SEO), dle kterých se zhotovitel zavazuje provést pro objednatele určité služby a objednatel se zavazuje za jejich dodání zaplatit dohodnutou cenu.“. V bodu 2.2. této rámcové smlouvy je také uvedeno, že tato objednávka bude obsahovat (i) specifikaci předmětu objednávky, (ii) požadovaný termín dodání / doba trvání služby, (iii) platební podmínky, způsob hrazení, (iv) výše případné slevy, (v) výslednou cenu, (vi) datum a podpisy zástupců smluvních stran. V průběhu daňové kontroly daňový subjekt předložil pouze jednu objednávku č. Q09a/2013 ze dne 24.01.2013, která výše uvedené náležitosti neobsahuje. Specifikace předmětu objednávky je nekonkrétní, nejsou zde uvedeny platební podmínky, způsob hrazení, výsledná cena ani podpisy zástupců smluvních stran. V Objednávce 009a/2013 je pouze uvedeno, že si daňový subjekt objednává průběžnou správu a SEO (optimalizace pro vyhledávače) webových stránek a odkazuje na Cenovou kalkulaci ze dne 24.01.2013.

[41] Daňovým subjektem předložená Cenová kalkulace - Strategický plán průběžné správy a optimalizace pro vyhledávače webu Metal-Prodex.cz není datována. V Detailech cenové kalkulace je uvedeno, že délka služby bude 5 měsíců (od 24.01.2013 do 24.06.2013) a má se jednat o Správu a administraci, Průběžnou SEO analýzu, Tvorbu zpětných odkazů a Strategickou SEO optimalizaci. Je zde také uvedeno, kolik hodin budou jednotlivé činnosti měsíčně vykonávány s uvedením ceny za hodinu. Na závěr je pak vyčíslena cena celkem včetně

DPH. Dle předložené cenové kalkulace měla probíhat měsíčně správa a administrace webových stránek. V průběhu daňové kontroly daňový subjekt nepředložil jakýkoliv důkaz o tom, že by správa a administrace webových stránek probíhala, nepředložil, že by byly webové stránky jakkoli doplňovány, aktualizovány, či byly prováděny jakékoliv úpravy. Daňový subjekt nepředložil žádnou SEO analýzu, sloužící k zjištění technických a obsahových nedostatků webových stránek, přitom SEO analýza měla dle předložené cenové kalkulace probíhat měsíčně. Odvolatel také nepředložil žádnou zprávu o průběhu budování zpětných odkazů, ani žádnou zprávu, ve které by byl daňový subjekt informován o tom, které zpětné odkazy jsou pro daňový subjekt aktuálně nejvhodnější. Správné budování zpětných odkazů přitom nejenže zvyšuje pozice daňového subjektu ve vyhledávačích, ale také přivádí cílené potenciální zákazníky na jeho web. Žádná zpráva o tom, jak vzrostla návštěvnost stránek daňového subjektu, také předložena nebyla. Ze strany daňového subjektu tak kromě formálních důkazních prostředků, nebyl předložen žádný důkazní prostředek svědčící o faktické realizaci předmětných služeb.“.

Žalovaný se tedy předloženými listinami podrobně zaobíral a pro věc podstatný je jeho závěr o tom, že žalobce sice předložil bezvadné daňové doklady, nabídkovou studii, cenovou kalkulaci, objednávky, smlouvu o dílo, rámcovou smlouvu a doklady o úhradě, avšak i když je prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty primárně záležitostí dokladovou, je současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním. Tedy, ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno.

Soud opakuje, že 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. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu, pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Z dikce „*prokazuje skutečnosti*“ plyne, že tu významnou roli hrají procesní instituty „povinnost tvrzení“ a „povinnost důkazní“. Povinnost tvrzení znamená povinnost daňového subjektu tvrdit rozhodné skutečnosti. Povinnost důkazní znamená povinnost daňového subjektu předložit nebo alespoň označit důkazní prostředky k prokázání tvrzených skutečností. Důkazní povinnost se vztahuje k určité tvrzené skutečnosti. Bez tvrzení určitých skutečností si lze jen obtížně představit důkazní povinnost. I když je zde úzká souvislost mezi povinností tvrzení a povinností důkazní, lze říci, že povinnost tvrzení je primární a povinnost důkazní sekundární.

I podle soudní praxe, požaduje-li daňový subjekt v rámci podaného daňového přiznání uznání nároku na odpočet daně souvisejícího s přijatým zdanitelným plněním, pak nestačí takovou „výhodu“ v souladu se zákonem uplatnit (a tedy tvrdit), ale je to právě daňový subjekt, na němž vázne povinnost prokázání, že na uznání uplatněného nároku na odpočet daně má skutečně nárok. Zákon o DPH nepovažuje za rozhodné, že bylo formálně vykázáno zdanitelné plnění; rozhodný je stav faktický. Nárok na odpočet

nemůže být uznán, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo právě tak, jak je v dokladech uvedeno. Z toho vyplývá, že výše naznačené prokazování znamená prokázání nikoliv pouze zaznamenaného stavu o proběhnuvší skutečnosti za pomoci předložení toliko formálních důkazních prostředků, ale prokázáno musí být beze vší pochybností faktické uskutečnění a přijetí zdanitelného plnění přesně tak, jak je v předložených dokladech deklarováno. Nestačí tudíž předložit pouze formální (písemné) doklady.

Soud je toho názoru, že správci daně obou stupňů stran hodnocení předložených listin argumentačně obstáli.

Stran skupiny námitek týkajících se obchodního vztahu mezi Pilsen Interactive s. r. o. a HDM Distribution s. r. o. (= subdodavatelem Pilsen Interactive s. r. o.) soud předně konstatuje, že z napadeného rozhodnutí nelze dovodit, že by byl vztah těchto obchodních subjektů kladen žalobci k tíži. Zjištění správce daně stran fiktivních plnění mezi Pilsen Interactive s. r. o. a HDM Distribution s. r. o. bylo tím, co vyvolalo pochybnosti správce daně.

Ohledně namítaného porušení procesních práv (odkaz na protokoly z jiných daňových řízení, kterých se žalobce nemohl účastnit) soud předesílá, že finanční úřad (i žalovaný) musí v průběhu daňového řízení respektovat zásadu volného hodnocení důkazů, která je zakotvena v § 8 odst. 1 daňového řádu (*„Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.“*).

K tomuto ustanovení se odborná literatura vyjadřuje zejména takto: *„Zásada volného hodnocení důkazů je postavena na správním uvážení, které však nemůže být svévolné. Správní uvážení musí být vystavěno na základech formální logiky, musí být konzistentní a nesmí v něm být vzájemné rozpory. Navíc aby se splnění uvedených požadavků dalo posoudit a přezkoumat, musí být za tímto účelem správní uvážení přezkoumatelným způsobem obsaženo ve spisu či na jiném místě, které vyžaduje zákon.“* (Ondřej Lichnovský – Roman Ondrýsek a kol.: *Daňový řád. Komentář*. 1. vyd. Praha 2010, str. 16), takto: *„Hodnocením důkazů se rozumí myšlenková činnost správce daně, kterou je provedeným důkazům přisuzována hodnota závažnosti (důležitosti) pro rozhodnutí, hodnota zákonnosti a posléze hodnota pravdivosti (věrohodnosti). Při hodnocení důkazů z hlediska jejich závažnosti (důležitosti) správce daně určuje, jaký význam mají jednotlivé důkazy pro jeho rozhodnutí a zda o ně může opřít svá skutková zjištění (zda jsou pro správné stanovení daňové povinnosti upotřebitelné). Důkazy, které jsou pro rozhodnutí bezvýznamné, se dále nezabývá. Při hodnocení důkazů po stránce jejich zákonnosti zkoumá správce daně, zda důkazní prostředky byly získány (opatřeny) způsobem odpovídajícím obecně závazným právním předpisům. K důkazním prostředkům, které byly získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy, správce daně nepřihlídně. Hodnocením důkazů z hlediska jejich pravdivosti pak správce daně dochází k závěru, které skutečnosti, o nichž důkazy podávají informace, lze považovat za pravdivé a které nikoliv.“*

Volnost úvahy se týká věrohodnosti (pravdivosti) důkazu a nutné kvantity, nikoli závažnosti či nezákonnosti důkazů“ (Lenka Matyášová – Marie Emilie Grossová: Daňový řád s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou. 1. vyd. Praha 2011, str. 43 a 44) a takto: „Obecně platí, že hodnocení důkazů je myšlenkovou úvahou, při které usuzující přijímá jedno tvrzení a odmítá jiné, přičemž se opírá o logické, systematické, historické, pravděpodobnostní, věrohodnostní apod. úsudky.“ (Jaroslav Kobík – Alena Kohoutková: Daňový řád s komentářem. 2. vyd. Olomouc 2013, str. 63).

V daném případě jednalo o listiny získané v rámci daňových řízení proběhlých u jiných daňových subjektů před zahájením daňové kontroly u žalobce. Na základě skutečností, které z těchto listin vyplynuly, vznikly prvotní pochybnosti správce daně. Proto byl žalobce vyzván, aby prokázal, že se zdanitelná plnění uskutečnila tak, jak tvrdil. Uvedené listiny byly doplněny do spisu v rámci daňového řízení v žalobcově věci, přičemž žalobce nezpochybnil, že s nimi byl seznámen (namítal pouze, že se oněch řízení nemohl zúčastnit). Podle § 93 odst. 1 věty první daňového řádu platí, že *jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení*. Nejvyšší správní soud dospěl v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, mj. k tomuto: „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 (§ 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). 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.“. Uvedené závěry jsou proto oporou pro konstatování, že v žalobcově věci nedošlo k porušení jeho práv způsobem, který namítal v žalobě. A s výše zmíněnou zásadou volného hodnocení důkazů úzce souvisí i vypořádání námítky, proč nebyl žalovaným proveden výslech Š.Š. Žalovaný dostatečně jasně ozřejmil, co v dané věci spatřuje jako problematické, stejně tak uvedl, na základě čeho dospěl ke svým úvahám a závěrům. Výslech Š.Š., řečeno jednoduše, k doplnění či podpoře těchto svých závěrů nepotřeboval a neměl tedy důvod ji vyslyšet. Domníval-li se naopak žalobce, že by takový výslech přinesl důkazy na podporu jeho tvrzení, měl výslech paní Š. navrhnout. Nic takového však neučinil a je to pouze on, koho stihají procesní důsledky jeho indolence.

Rovněž není pravdivé žalobcovo tvrzení o tom, že žalovaný neprokázal, že by subdodavatelská plnění společnosti HDM Distribution s. r. o. byla fiktivní. Žalovaný k tomu v napadeném rozhodnutí mj. uvedl: „[34] Ve zde řešené věci měl správce daně pochybnosti o souladu stavu deklarovaného se stavem formálním, neboť dle zjištění správce daně deklarovaný dodavatel měl pořizovat předmětné služby subdodavatelsky, přičemž bylo zjištěno, že veškerá plnění deklarovaná subdodavatelem byla fiktivní, na předmětných internetových

stránkách je uvedeno „vytvořilo studio Scarabeo a Eagle Vision“, přitom pan G., který užívá označení „Eagle Vision“, uvedl, že se na tvorbě internetových stránek nepodílel (viz odst. [3]). Bylo na odvolateli, aby svoje tvrzení prokázal jinými důkazními prostředky. Takové důkazní prostředky, jak je uvedeno dále, však předloženy nebyly. Ze spisu není rovněž zřejmé, že by odvolatel poskytl jakékoliv konkrétní informace stran faktické realizace deklarovaných služeb od Pilsen Interactive s. r. o., např. jaké konkrétní požadavky měli, jaké podklady dodavateli předložili, kdy k tomuto předání došlo, atd. Ani dodavatel takové informace v rámci svědecké výpovědi provedené v průběhu odvolacího řízení (viz odst. [50]) neposkytl a k prokázání faktické realizace deklarovaných plnění nepřispěl. Pokud měl správce daně důvodné pochybnosti o deklarovaných transakcích a odvolatel svoje tvrzení jinými důkazními prostředky neprokázal, nemohou být daňové doklady dostačujícím důkazem pro uznání nároku na odpočet daně.“. Žalovaný dále vyjevil podstatný obsah výpovědí T.G. a R.S. (viz výše) a hodnotil i další skutečnosti [k tomu srov. napadené rozhodnutí: „[51] V průběhu odvolacího řízení správce daně také nahlédl do internetového archivu a zjistil, že internetové stránky www.metal-prodex.cz byly indexovány vyhledavačem webového archivu dne 29. března 2013, a dále dne 13. června 2013 v podobě (dále jen „podoba 1“), která neodpovídá podobě internetových stránek vytištěných správcem daně v průběhu daňové kontroly ze dne 3.10.2013 (dále jen „podoba 2“). Tato skutečnost nasvědčuje tomu, že internetové stránky v podobě 2 byly nejdříve vyhotoveny až po 13. červnu 2013, kdy je naposledy indexoval vyhledavač webového archivu v podobě 1, ačkoli daňový subjekt předložil správci daně předávací protokol ze dne 24. ledna 2013, kdy mělo být předáno dílo - zhotovení internetových stránek www.metal-prodex.cz. Podoba 2 je zachycena v internetovém archivu web.archive.org nejdříve 4. ledna 2014. i tento fakt nasvědčuje tomu, že nedošlo k uskutečnění zdanitelných plnění, tak jak je uvedeno na daňových dokladech uplatněných daňovým subjektem, neboť údaje získané z webového archivu web.archive.org svědčí o skutečnosti, že internetové stránky byly změněny až po poslední indexaci vyhledavačem webového archivu dne 13. června 2013, a ne v době předání díla dle předávacího protokolu, tj. 24. ledna 2013.

[52] Dle daňovým subjektem předložené objednávky 009a/2013 ze dne 24.01.2013, na kterou se odkazuje daňový doklad č. 19 (viz odst. [2]), přitom měla v období od 24.01.2013 do 24.06.2013 probíhat průběžná správa a SEO (optimalizace pro vyhledávače) webových stránek. Tyto skutečnosti (časový nesoulad, kdy internetové stránky mohly být změněny nejdříve po 13.06.2013) vzbuzují jenom dalších pochybnosti, zda se plnění uvedená na daňových dokladech od společnosti Pilsen Interactive s. r. o. uskutečnila tak, jak deklarováno na předmětných daňových dokladech.“].

Shrnuto, rozhodnutí správního orgánu (v obecné rovině) je nutné posuzovat jako celek, zásadní závěry nelze dovozovat z jednotlivých jeho vět či odstavců bez hodnocení kontextu. Napadené rozhodnutí obsahuje detailní rozbor legislativního a judikaturního rámce upravujícího postup správců daně a daňových subjektů stran oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Stejně tak stran skutkového stavu a právního hodnocení se neomezilo jen na obecná tvrzení. Podstata věci spočívala v tom, zda žalobce unesl či neunesl důkazní břemeno ohledně svých daňových tvrzení. Daňové orgány dospěly k závěru, že nikoliv, přičemž tyto názory náležitě vyjevily a odůvodnily.

Žalobce rovněž namítal, že žalovaný nezajistil účetnictví a listiny společnosti Pilsen Interactive s. r. o., i když to bylo navrhováno. Žalovaný se s obdobně koncipovanou odvolací námitkou vypořádal v bodě 60 napadeného rozhodnutí, kde vyjevil toto: „[60] Odvolatel namítá, že se správce daně odvolává na zjištění z předchozího daňového řízení u jiné společnosti, aniž by o tom měl založen jakýkoli důkaz ve spise, a v této souvislosti požaduje opakovaně přezkoumat účetnictví společnosti Pilsen Interactive s. r. o. K námitce odvolatele, odvolací orgán uvádí, že byl v průběhu odvolacího řízení spisový materiál doplněn o část protokolu o ústním jednání č.j. 156728/14/2301-05404-402127 ze dne 10.01.2014, ve věci projednání výsledků postupu k odstranění pochybností k daňovému přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2013 u společnosti Pilsen Interactive s. r. o., ze které zjištění správce daně, tak jak je definoval ve výzvě k prokázání skutečností a následně ve zprávě o daňové kontrole, vyplývají (viz odst. [48]). S tím, že byl spisovým materiál doplněn o důkazní prostředky, byl daňový subjekt seznámen v rámci písemností ze dne 05.12.2016 (viz odst. [53]). K námitce odvolatele, že trvá na přezkoumání účetnictví společnosti Pilsen Interactive s. r. o., která musí mít nepochybně stejné listiny ve svém účetnictví, včetně výpisů z banky, odvolací orgán uvádí, že tyto písemnosti byly předloženy daňovým subjektem v rámci daňové kontroly, kdy byly tyto vyhodnoceny jako formální důkazní prostředky, ke kterým daňový subjekt v průběhu daňového řízení nepředložil jakýkoliv důkazní prostředek, který by potvrdil faktické uskutečnění předmětných služeb (viz odst. [32] až [43]). Skutečnost, že by byly tyto důkazní prostředky i v účetnictví společnosti Pilsen Interactive s. r. o., by tyto závěry nemohla vyvrátit. Odvolací orgán se tak s předmětnou odvolací námitkou neztotožnil, a tuto považuje za nedůvodnou.“.

Žalovaný i v tomto případě řádně uvedl, co ho vedlo k závěru o nedůvodnosti námitky, a soud se s těmito závěry ztotožnil.

Ve vztahu k neprovedení výsledků Ing. J.P., H.P. a A.P. soud předesílá, že žalobce v odvolání namítal pouze to, že se v průběhu daňového řízení dovolával svědeckého výsledku Ing. J.P., na jehož vyslechnutí trval i nadále. Neprovedení výsledků H.P. a A.P. nenamítal.

Žalovaný se k nevyslechnutí Ing. J.P. vyjádřil v bodu [65] napadeného rozhodnutí, kde konstatoval: „[65] K námitce odvolatele, že správce daně neprovedl navrhovanou svědeckou výpověď prokuristy daňového subjektu pana Ing. J.P., odvolací orgán uvádí, že je správce daně oprávněn rozhodnout, že daňovým subjektem navržený důkaz neprovede. Toto však musí řádně odůvodnit, což správce daně učinil. O důvodech neprovedení důkazu byl daňový subjekt informován ve vyrozumění č.j. 416704/15/2301-61563-404854 ze dne 25.02.2015 a také ve zprávě o daňové kontrole na str. 6. Odvolatel na výsledku tohoto svědka trval i v průběhu odvolacího řízení, kdy odvolací orgán stejně jako správce daně neshledal důvod pro provedení této svědecké výpovědi. Odvolací orgán návrhu odvolatele nevyhověl, neboť navrhovaný svědek Ing. J.P. není ve vztahu k daňovému subjektu třetí osobou (v současné době vykonává funkci prokury, informace uvedené v Obchodním rejstříku na internetových

stránkách: <https://or.iustice.cz>). Postavení svědka v jakémkoli řízení (ať už správním či soudním) se obecně vyznačuje především tím, že svědkem je ten, kdo má vypovídat o skutečnostech, které se týkají jiných osob, nikoli svědka samotného. Daňový řád v ustanovení § 24 odst. 3 uvádí, že prokurista právnické osoby je při správě daní oprávněn jednat jejím jménem, může-li podle udělené prokury jednat samostatně. Vzhledem k uvedenému nemůže být jmenovaný v navrhované záležitosti vyslechnut jako svědek při správě daní, když jeho tvrzení by (z pozice zastávané funkce) bylo toliko tvrzením daňového subjektu. S těmito závěry správce daně se ztotožňuje ve svém rozhodování i NSS (viz např. rozhodnutí č.j. 5 Afs 6/2010-101). Odvolací orgán se tak s předmětnou odvolací námitkou neztotožnil, a tuto považuje za nedůvodnou.“.

Nejvyšší správní soud dospěl v žalovaném zmíněném rozsudku ze dne 26. 1. 2011, č.j. 5 Afs 6/2010-101, k tomuto závěru: „Výpověď fyzické osoby o záležitostech žalobce jako subjektu, jehož je tato osoba statutárním orgánem, nemůže být hodnocena ani v daňovém řízení jako výpověď svědka ve smyslu § 8 a § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.“. Podobně Nejvyšší správní soud konstatoval v rozsudku ze dne 20. 9. 2017, č.j. 6 Afs 237/2017-23: „Co se výsledku (dnes již bývalého) jednatele stěžovatelky týče, lze shodně s krajským soudem i žalovaným odkázat na rozsudek ze dne 19. října 2006, č. j. 7 Afs 15/2013 - 99, v němž Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „postavení daňových subjektů a třetích osob v daňovém řízení je specifické a navzájem odlišné. Mohou však nastat situace, kdy fyzické osobě může v daňovém řízení svědčit jak postavení svědka, tak i postavení daňového subjektu. Tato osoba tak bude mít dvojí status. Mezi tyto případy lze zahrnout i fyzické osoby, které jsou současně v postavení statutárního orgánu právnické osoby nebo jejího zástupce (případně prokuristy). Za použití pravidel logického vyvozování pak nelze dojít k jinému závěru nežli takovému, že v řízení, ve kterém fyzická osoba – statutární orgán právnické osoby na straně jedné vystupuje v pozici daňového subjektu (poplatníka daně), tj. osoby jednající za něj, nemůže v daňovém řízení současně vystupovat v pozici osoby třetí – osoby rozdílné od daňového subjektu - svědka. Ustanovení § 8 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, poukazem na daňová řízení týkající se jiných osob, tak zakládá překážku provedení důkazu svědeckou výpovědí samotného daňového subjektu, resp. osob v postavení statutárního orgánu právnické osoby – daňového subjektu, tj. osob oprávněných jednat jejich jménem. [...] Uvedený závěr ovšem nelze přijímat absolutně, ale toliko v období, kdy fyzické osobě současně svědčí i postavení daňového subjektu, resp. osoby oprávněné za daňový subjekt jednat.“ Jelikož je znění § 96 odst. 1 daňového řádu prakticky totožné s první větou § 8 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, uplatní se uvedený výklad i na dokazování v režimu daňového řádu.“.

Právě prezentované závěry jsou oporou pro postup správce daně, kdy neprovedl výsledky Ing. J.P., H.P. a A.P., a to právě s ohledem na jejich postavení ve společnosti žalobce.

Žalobce pak v samém závěru žaloby uvedl, že „žalovaný předmětné zahájil řízení 4. 9. 2014 a vedl je 28 měsíců. V prosinci zaslal žalobci své stanovisko a požádal jej o sdělení

dalších návrhů do osmi dnů od doručení, tj. do 16. 12. 2016. Žalobce prostřednictvím datové stránky zaslal žalovanému tyto připomínky dne 19. 12. 2016 v 10.41 hod. (17. a 18. 12. 2016 byla sobota a neděle). Žalovaný rozhodl dne 21. 12. 2016 a v rozhodnutí se nezmiňuje o stanovisku žalobce. Z toho je patrné, že ještě v den rozhodnutí nevěděl o stanovisku žalobce, přestože mu bylo doručeno. Dne 9. 1. 2017 sděluje žalobci, že mu marně uplynula lhůta dne 16. 12. 2016 (ve 24.00 hod.). Stanovisko obdržel hned první pracovní den po 16. 12. 2016, před rozhodnutím. Je s podivem, že k návrhům nepřihlédl a striktně se zaštil pořádkovou lhůtou.“.

Soud k tomu připomíná, že podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. musí být z žalobního bodu patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Každá taková námitka (bod) musí být dostatečně konkrétní. Z povahy soudního řízení správního vyplývá, že je to žalobce, který obsahem podání – žaloby – vymezuje rozsah přezkumu jím napadeného rozhodnutí. Je tedy na žalobci, jak prostřednictvím žalobních bodů vymezí přezkumnou činnost soudu. Nejvyšší správní soud došel ohledně náležitostí žaloby proti rozhodnutí správního orgánu k tomuto závěru: *I. Líčení skutkových okolností v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu nemůže být toliko typovou charakteristikou určitých „obvyklých“ nezákonností, k nimž při vyřizování věcí určitého druhu může docházet, nýbrž zcela jasně individualizovaným, a tedy od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem. II. Žalobce je též povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. III. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami. Pokud žalobce odkazuje na okolnosti, jež jsou popsány či jinak zachyceny ve správním či soudním spise, nemůže se jednat o pouhý obecný, typový odkaz na spis či jeho část, nýbrž o odkaz na konkrétní skutkové děje či okolnosti ve spisu zachycené, a to tak, aby byly zřetelně odlišitelné od jiných skutkových dějů či okolností obdobné povahy a aby bylo patrné, jaké aspekty těchto dějů či okolností považuje žalobce za základ jím tvrzené nezákonnosti.* [viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č.j. 2 Azs 92/2005-58, publikovaný pod č. 835/2006 Sb. NSS]. Účastníci řízení by tedy měli svá podání náležitě konkretizovat. Námitka, má-li být kvalifikovaná, by měla být konkrétní, protože na obecnou námitku těžko žádat jinou odpověď, než opět relativně obecnou.

To, co žalobce konstatoval v žalobě stran zaslání jeho vyjádření dne 19. 12. 2016 nelze ve světle předestřených parametrů považovat za relevantně uplatněný žalobní bod. Žalobce v této obecně koncipované pasáži žaloby vůbec neuvedl, co z toho, co bylo součástí jeho vyjádření, bylo žalovaným opomenuto v žalobcův neprospěch, a tedy jak to zasáhlo do jeho veřejných subjektivních práv. Nadto, žalobce sám nezpochybnil, že lhůta k vyjádření končila v tomto případě dne 16. 12. 2016, zatímco on předmětnou písemnost zaslal žalovanému prostřednictvím datové schránky až 19. 12. 2016. Pak je ovšem třeba připomenout jednak znění § 115 odst. 2 daňového řádu [*Provádí-li odvolací orgán v rámci*

odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a **umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků** (zvýraznění provedl krajský soud). Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.], a především pak § 115 odst. 4 daňového řádu, podle něhož po uplynutí lhůty podle odstavce 2 odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřihlíží. To soud uvádí jako *obiter dictum*, neboť podstatné je, že příslušný část žaloby vůbec nebylo možné vypořádat jako řádně uplatněný žalobní bod.

Žalobce následně rozsah námitek rozhojnil v reakci (na vyjádření žalovaného k žalobě) ze dne 26. 12. 2017 zdejšímu soudu doručené téhož dne. Konstatoval, že „(...) *trvá na svém návrhu na rozhodnutí, který je uveden v žalobě. K věci doplňuje, že žalovaný se po celou dobu obracel pouze na daňový subjekt Metal PRODEX Tech, s. r. o., kterému doručoval své výzvy a rozhodnutí a nerespektoval plnou moc jeho právního zástupce založenou ve spisu. Žalobce své výzvy a rozhodnutí nedoručoval právnímu zástupci, přestože je to jeho povinnost. Právnímu zástupci nedoručil ani poslední výzvu č.j. 54316/16/5300-22443-702189, ze dne 5.12.2016. V tomto kontextu potom nemůže žalovaný tvrdit, že žalobce podal své návrhy na doplnění řízení po lhůtě, neboť v době podání stále ještě běžela lhůta právního zástupce.*“.

K těmto námitkám ale nebylo možné přihlédnout.

Podle § 71 odst. 2 věty třetí s. ř. s. může žalobce rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji **rozšířit o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby**.

Podle § 72 odst. 1 s. ř. s. lze žalobu podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou.

V dané věci platila pro podání žaloby obecná lhůta stanovená § 72 odst. 1 s. ř. s., tedy do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem. A pouze v této lhůtě bylo možné rozšířit žalobu o další žalobní body (= zásada koncentrace řízení).

Napadené rozhodnutí v souzené věci bylo žalobci doručeno dne **21. 12. 2016**. Lhůta pro podání žaloby a případné rozšíření žaloby uplynula tedy dne **21. 2. 2017** (úterý). Podání s dalšími žalobními body (= replika) však bylo soudu doručeno osobně dne 27. 12. 2017. Vzhledem k tomu (a při respektování zásady koncentrace řízení) proto nebylo možné k námitkám obsaženým v replice a zpochybňujícím způsob doručování přihlédnout.

[VI] Celkový závěr a náklady řízení

Krajský soud v Plzni neshledal ani jeden ze žalobních bodů důvodným, a proto žalobu ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Soud pro úplnost konstatuje, že správní spis, včetně prvoinstančního a napadeného rozhodnutí, byl dostatečnou oporou pro zamítnutí žaloby. Proto nebylo třeba, pro zjevnou nadbytečnost, provést důkazy navržené žalobcem v žalobě, a to výslechy Ing. J.P., H.P., A.P., znalce (specialisty) IT na webové stránky, T.G., R.S., Š.Š., a dále účetnictvím žalobce za rok 2013, účetnictvím společností HDM Distribution s. r. o. a Pilsen Interactive s. r. o. a protokolem o výslechu A.P. na Policii ČR ze dne 21. 11. 2015.

Náhrada nákladů řízení je upravena v § 60 s. ř. s. Podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Jelikož žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u ě n í: 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 31. května 2018

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

Za správnost vyhotovení: L. K.