



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: PRINTPROFI s.r.o.**, IČ 29111137, se sídlem Sokolov, Slavičкова 1688, *zastoupeného Mgr. Bc. Jiřím Blechou, LL.M., daňovým poradcem, se sídlem Habartov, náměstí Přátelství 112,* proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 9. 2016, čj. 38666/16/5300-21441-711676,

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

Žalobou ze dne 7. 11. 2016, Krajskému soudu v Plzni (dále též jen „soud“) doručenou osobně téhož dne, se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 9. 2016, čj. 38666/16/5300-21441-711676 (dále též jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým byla zamítnuta žalobcova odvolání a potvrzena rozhodnutí – dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty vydané Finančním úřadem pro Karlovarský kraj (dále též jen „*správce daně*“) dne 22. 7. 2015 pod čj. 716924/15/2407-50521-400188 (daň z přidané

hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2013 ve výši 7.250 Kč a uložení povinnosti uhradit penále z doměřené daně 1.450 Kč), čj. 716946/15/2407-50521-400188 (daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2013 ve výši 8.400 Kč a uložení povinnosti uhradit penále z doměřené daně 1.680 Kč), čj. 716950/15/2407-50521-400188 (daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2013 ve výši 29.400 Kč a uložení povinnosti uhradit penále z doměřené daně 5.880 Kč), a čj. 716957/15/2407-50521-400188 (daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2013 ve výši 32.130 Kč a uložení povinnosti uhradit penále z doměřené daně 6.426 Kč).

[III] Žaloba

Žalobce odůvodnil žalobu čtyřmi skupinami žalobních bodů.

V první skupině žalobních bodů uvozených slovy „*Podnikatel versus jednatel - oprávněnost nároku na odpočet DPH, Zásada materiální pravdy*“ žalobce konstatoval, že ve všem i nadále trvá na své argumentaci a námitkách, kterou uvedl v zamítnutých odvoláních a nesouhlasí se závěry žalovaného. Rozhodující se jeví spor o tom, v jakém postavení byla osoba T.P. (zda poskytoval služby jako jednatel společnosti, nebo dodavatel - podnikatel), která poskytovala žalobci služby. Námitky na vyhodnocení důkazní situace správcem daně v prvním stupni se v této věci velmi podobají, a proto i v napadeném rozhodnutí se prakticky v každém vyjádření žalovaného k odvolacím důvodům tato otázka opakuje (body 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47 a tomu příslušné body kapitoly Aplikace právního rámce na skutkový stav případu, tj. body 28 až 37 napadeného rozhodnutí). Žalobce se ve své následující argumentaci v tomto žalobním bodě zaměří nejprve na shora uvedenou otázku, kdy svou původní argumentaci doplní a upřesní. Ze závěrů žalovaného mimo jiné vyplývá, že „... *nebylo v předmětném případě zpochybněno, že se deklarovaná plnění uskutečnila, daňovému subjektu se nepodařilo prokázat, že tato plnění fakticky poskytl právě na předmětných daňových dokladech deklarovaný T.P. z pozice fyzické podnikající osoby, nikoliv jako jednatel odvolatele*“ (viz bod 31 str. 8 napadeného rozhodnutí). Žalovaný zde ani nerozporuje, že předmětné plnění provedl právě T.P. Pouze rozporuje, že předmětné plnění neprovedl v postavení podnikatele. Žalovaný nevzal v úvahu ani skutečnost, že T.P. je osoba povinná k dani, vlastní živnostenské oprávnění, je plátcem daně z přidané hodnoty (dále jen „*DPH*“), předmětná plnění vyfakturoval a DPH do státního rozpočtu, v postavení podnikatele, z těchto plnění řádně odvedl. Státní rozpočet tak nebyl zkrácen. Toto plnění též řádně podrobil dani z příjmů fyzických osob podávajících přiznání. Pokud v tomto předmětném případě zpochybňuje žalovaný u osoby T.P., že nebyl v postavení podnikatele, nýbrž v postavení jednatele, měl se podle žalobce vypořádat se skutečností, že se T.P. jako podnikatel choval a právní předpoklady k tomuto chování také měl - (vlastní oprávnění k podnikání, je plátcem DPH) a tuto daň by těžko mohl jako jednatel fakturovat a na základě daňového přiznání řádně odvést do státního rozpočtu, jak nakonec i učinil. Již tyto skutečnosti svědčí o tom, že T.P. měl v úmyslu být v postavení podnikatele tedy osoby povinné k dani a toto byl projev jeho vůle a dobré víry. Jednání této osoby tedy splňovalo podle právní teorie všechny znaky platného právního jednání

(dříve právního úkonu). Jednalo se tedy o právem aprobované chování, které směřovalo k založení nějakého právem dovoleného právního následku. Tento projev vůle též chtěl vyvolat zamýšlené právní následky. Tyto důkazní prostředky by podle žalobce samy o sobě stačily k osvědčení, že T.P. předmětné práce v dobré víře vykonal a jako podnikatel, nikoliv jako jednatel. Rozsáhlá judikatura, kterou žalovaný uvádí, se zhusta zabývá dokazováním v oblasti DPH, zejména pak v případech, kdy dodavatel byl nekontaktní, nebo se práce nebo služby neuskutečnily (byly fiktivní). DPH dodavatel řádně neodvedl a odběratel pak neprokázal nárok na odpočet DPH. Příklad jako je tento (jednatel versus podnikatel v oblasti odpočtu DPH) tato judikatura, kterou žalovaný uvádí, vůbec neřeší. Dále žalobce uvádí na podporu své argumentace právní aspekty rozdílného postavení jednatele v obchodním právu od roku 2013: Pro jednatele do roku 2013 vyplýval z § 136 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, přímo zákaz vstupovat do obchodních vztahů (zákaz konkurence). Toto ustanovení chrání práva dalších zúčastněných stran. Jednatel byl pouze pověřen vedením obchodní společnosti podle § 134 stejného zákona. Podle bodu 9.2 Společenské smlouvy bylo hlavní náplní práce T.P. toto: *„Jednatel vykonává svoji práci s péčí řádného hospodáře. V rámci své působnosti jednatel zejména vykonává obchodní vedení společnosti, informuje společníky o záležitostech týkajících se společnosti a navrhuje opatření k dalšímu vedení společnosti, svolává valnou hromadu společnosti, zajišťuje řádné vedení předepsané evidence a účetnictví společnosti, vede seznam společníků a vykonává práva a povinnosti zaměstnavatele stanovená obecně závaznými právními předpisy.“* Jádrem sporu spočívá v celém tomto případě prakticky v tom, že T.P. v postavení jednatele byl pověřen vedením obchodní společnosti a z této pozice musel jménem společnosti sjednávat prakticky všechny správce daně napadené obchodní případy. Žalovaný nevzal v úvahu, že se prakticky jednalo o dvě různé činnosti.

a) Sjednávání obchodních případů (uzavírání smluv) jménem žalobce (korporačně právní vztah), což může činit pouze jednatel, který byl pověřen vedením obchodní společnosti. Smlouvy pak uzavíraly třetí osoby se žalobcem. T.P. musel být přirozeně uveden na písemnostech, které se k takovým jednáním vztahovaly. Zde se jednalo o činnost - vedení společnosti. Fakturace na tyto činnosti nemohla být v žádném případě realizována, neboť šlo pouze o činnost vedení společnosti.

b) Od toho je naopak třeba důsledně odlišit další zcela jinou činnost T.P. a to poskytování dalších samostatných služeb, v jiném rozměru, které s vedením společnosti neměly již nic společného (běžný dodavatelsko-odběratelský vztah). Jedná se o služby, které stály T.P. další čas a úsilí a na základě kterých, dle svého podnikatelského oprávnění a za účelem dosažení zisku, pak tuto svou práci deklaroval na daňových dokladech jako fyzická osoba podnikatel - plátc DPH. Nebyl při tom vázán pokyny žalobce ani na jedno konkrétní místo nebo čas při výkonu této práce.

Určující úlohu v obou vztazích tedy dle žalobce nehrál korporačně právní vztah, nýbrž běžný dodavatelsko-odběratelský vztah. Z těchto výše uvedených důvodů se žalobce domnívá, že tímto nelogickým a neúplným vyhodnocením důkazů a důkazních prostředků žalovaným došlo při přezkumu odvolacích námitek žalobce ke zkrácení práv žalobce a daň nebyla správně zjištěna a stanovena tak, jak vyplývá z § 1 odst. 2, § 8 odst. 3 a § 5 odst. 1

zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“). Z toho důvodu pokládá žalobce napadené rozhodnutí za nezákonné.

Ve druhé skupině žalobních bodů uvozených slovy „*Má či nemá správce daně ověřovat splnění daňových povinností u jiného subjektu v souvislosti s kontrolovaným subjektem?*“ žalobce uvedl, že v tomto žalobním bodě se zaměřuje na níže uvedený výrok žalovaného v napadeném rozhodnutí. V tomto předmětném případě žalovaný argumentuje, že „*není povinností správce daně v rámci vyhledávací činnosti kontrolovat jiný daňový subjekt (bod 40 str. 11 napadeného rozhodnutí)*“. S tím by se dalo ze strany žalobce souhlasit, pokud by se však nejednalo o dodavatele žalobce, současně jeho jednatele a situaci v rámci dokazování. V mnoha případech daňových kontrol, případně při postupu k odstranění pochybností správci daně s oběma smluvními stranami komunikují a prověřují, zda deklarovaná plnění byla uskutečněna tak, jak jsou deklarována, a zda byl odpočet daně nárokován současně s odvedením DPH dodavatelem. V současné době tuto činnost zajišťuje systém kontrolního hlášení. Kdyby správce daně chtěl jednat v souladu s § 1 odst. 2 daňového řádu a daň řádně zjistit a stanovit, měl by se zabývat také tím, že T.P. jehož osoba je hlavním předmětem pochybností a sporu, nejenže deklaroval formálně plnění, ale vzhledem k uvedení plnění do svého daňového přiznání (tedy svým chováním, které svědčilo podnikateli) též prakticky prokázal, že byl v té chvíli v postavení podnikatele, a tudíž v postavení osoby povinné k dani, nikoliv fyzické osoby nepodnikatele. Nakonec sám žalovaný si odporuje, když uvádí na straně 5 v bodě 21 napadeného rozhodnutí: „*Pochybnosti správce daně mohou plynout např. ze skutečnosti, že uskutečnění plnění není možné ověřit u dodavatele, např. proto, že je nekontaktní nebo není k dispozici jeho účetnictví (viz výše uvedené rozsudky čj. 8 Afs 14/2012-61, bod 21 a 22 a čj. 2 Afs 7/2006-107)*...“ Zde sám žalovaný připouští na základě judikatury nutnost prověřování daňových povinností třetí osoby v souvislosti s jiným kontrolovaným případem tak, aby správce daně daň řádně zjistil a stanovil. To nemusí být ani na základě daňové kontroly, která tyto povinnosti prověřuje, ale existují i jiné instituty jako například místní šetření, výslech svědka atp. Jelikož žalovaný nezpochybňuje, že plnění se uskutečnilo a současně je provedl T.P., jeví se vzhledem ke shora uvedenému nadbytečné dále prokazovat, zda T.P. byl či nebyl v postavení podnikatele nebo jednatele, neboť tím, že se choval jako podnikatel a právní předpoklady k tomuto chování bezesporu měl, v postavení podnikatele nutně musel být. Ke zde uvedeným skutečnostem poskytl správci daně jako důkazní prostředek T.P. i své čestné prohlášení. Podle názoru žalobce nemůže správce daně zpochybňovat cokoli, ale zde by mělo hledisko materiální pravdy převažovat nad formálně právním. Na mnoha místech žalovaným uváděné judikatury soudy uvádějí, že není pouze důležitý formální obsah dokladů, ale též skutečný stav. Proč v tomto předmětném případě upřednostňuje žalovaný formální, ne příliš jednoznačně prokázaný stav údajně ze strany žalobce nad skutečným stavem, kdy se T.P. choval jako podnikatel i ve vztahu ke státní moci, žalobce nemůže neakceptovat. Proč žalovaný odmítá tento důkazní prostředek osvědčit jako důkaz s nepřilíš přesvědčivou argumentací (viz bod 40 napadeného rozhodnutí na straně 11)? Tento důkazní prostředek měl již správce daně dokonce ve své dispozici, neboť vede spisy všech daňových subjektů. Dále disponoval čestným prohlášením T.P. a podle § 8 odst. 1

daňového řádu *správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy ve vzájemné souvislosti. Přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo*. Podle § 1 odst. 2 daňového řádu *správa daní je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*. Podle § 8 odst. 3 daňového řádu *správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní*. Podle § 92 odst. 1 daňového řádu *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není při tom vázán jen návrhy daňových subjektů*.

Z těchto důvodů namítá žalobce, že napadené rozhodnutí je nezákonné a nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Ve třetí skupině žalobních bodů uvozených slovy „*Nedůvodné rozdíly*“ žalobce uvedl, že podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2008, čj. 7 Afs 54/2007-62, publikovaného pod č. 1742/2009 Sb. NSS, www.nssoud.cz, je žalobce „*oprávněn uvést v žalobě všechny důvody, pro které považuje napadené správní rozhodnutí za nezákonné*“. Z toho důvodu žalobce uvádí další skutečnosti, pro které považuje napadené rozhodnutí za nezákonné. Nevytýká zde žalovanému procesní pochybení, protože tato námitka absentovala v odvolání. Pouze tvrdí, že i níže uvedená skutečnost má vliv na chybné a neúplné dokazování ze strany správce daně prvního stupně, resp. se jedná o procesní chybu správce daně. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není při tom vázán jen návrhy daňových subjektů*. Konkrétně jde o to, že hodnocení důkazní situace žalovaného je v rozporu s jiným skutkovým případem, ve shodném řízení, který správce daně prvního stupně ve zprávě o daňové kontrole vyhodnotil ve prospěch daňového subjektu (viz str. 16 Zprávy o daňové kontrole). Jednalo se o skutkově podobný případ, kde daň oproti prvnímu případu správce daně nedoměřil. Obdobné práce na e-shopu zajišťoval také jiný dodavatel, a to P.P., který je taktéž jednatelem společnosti. Jeho faktura byla správcem daně rovněž zpočátku rozporována, ale po podobném způsobu dokazování (avšak jednodušším než u T.P.), je tato faktura uznána jako daňově relevantní. Podobnost s doměřením plněním od dodavatele T.P. je evidentní:

- a) Jak T.P. , tak P.P. byli jednatelé.
- b) Oba fakturovali žalobci podobné práce na úpravách e-shopu.
- c) Z faktur obou dodavatelů nebylo zcela zřejmé, o jaké práce se mělo jednat.
- d) Správce měl stejné pochybnosti u obou dodavatelů, kdy se jednalo o dodávky související s e-shopem eBRÁNA s.r.o.
- e) Na základě výzvy správce daně odpověděl daňový subjekt podobně jako v případě T.P. Například na straně 16 Zprávy o daňové kontrole zaznamenává správce daně odpověď, kde se argumentuje podobným způsobem jako u T.P. ale v daleko menším rozsahu než následně u T.P. Například bylo vytýkáno, že dodavatel P.P. fakturoval služby: úprava e-shopu - zavádění nového zboží s tím, že činnost související s e-shopem fakturuje společnost eBRÁNA. K tomu daňový subjekt uvedl, že eBRÁNA zajišťuje e-shop jako funkční na internetu, ale vlastní naplnění musí zajišťovat třetí osoba, stejně jako samotnou správu

internetového obchodu, vyřizování objednávek, fakturace plánování marketingových akcí a další činnosti na úpravách e-shopu, které dodavatel P.P. prováděl ve spolupráci se společností eBRÁNA. V dalším kratším textu se argumentuje podobně a popisuje se, jaké služby byly fakturovány.

f) Prakticky se jednalo o podobnou činnost, kterou fakturoval T.P. Správce daně prvního stupně pak zhodnotil odpověď daňového subjektu jako dostačující a odpočet z dodávek P.P. uznal jako oprávněný.

U T.P. pak správce daně zúžil obsah jeho činností na pojem reklama. Argumentace daňového subjektu je oproti prvnímu případu tomu dosti podrobná a na straně 8-9 Zprávy o daňové kontrole pod písmeny a), b), c) je zřejmé, o jaké další činnosti mimo reklamu se jednalo. Přesto správce daně dále trval dle na svém a svou argumentaci, že práce v provedené dodavatelem T.P. byly provedeny v pozici jednatele, opřel o znění Zázpisu zjednání mezi zástupci Printprofi s.r.o. a eBRÁNOU s.r.o., (bod 29 str. 7 napadeného rozhodnutí), kde v tomto zápisu však není výslovně uvedeno, že T.P. zde jedná ve funkci jednatele (žalovaný tuto skutečnost dovozuje vlastním názorem). Ze zápisu vyplývá, že ne všechny práce mohly a také na e-shopu byly provedeny dodavatelem eBRÁNOU, ale že tyto prováděl ještě někdo jiný. Rovněž ze zápisu vyplývá, že rozsah prací, které neprovedla eBRÁNA, byl poměrně rozsáhlý. Společnost eBRÁNA ani netvrdí, že je prováděl T.P., který vystupoval jako jednatel Printprofi, ale že jejich provádění zajišťoval T.P. jako takový. Jako jednatel práce vzhledem k výše uvedenému [náplň práce jednatele uvedená v žalobním bodě pod III. (tj. v první skupině žalobních bodů, pozn. soudu)] nemohl T.P. provést. Takový rozsah prací rozhodně neobsahuje běžná pracovní náplň plynoucí z funkce jednatele, tato se zaměřuje na řídicí činnosti jednatele a je tedy nanejvýš z hlediska logického výkladu jasné, že společnost Printprofi tyto práce zajišťovala formou outsourcingu. Jen pro ilustraci, již v době daňové kontroly tyto práce nebyly zajišťovány outsourcingem, ale vlastními zaměstnanci firmy v počtu 3 osob na plný úvazek. Zde je třeba také apelovat na § 8 odst. 2 daňového řádu, dle kterého *správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly*. Žalobce se ptá, jaké má být legitimní očekávání daňových subjektů do budoucna, když na jedné dani a ve stejném řízení dochází ze strany správce daně k rozdílnému dílčímu rozhodování o podobných skutkových případech? I z menších nesrovnalostí mohou v budoucnu vzniknout zásadní problémy ve správě daní. Jaká bude zavedená správní praxe v budoucnu? Podle názoru žalobce správce daně prvního stupně tuto základní zásadu správy daní porušil, i když se nejednalo o „velké“ rozhodování v rámci jiných podobných případů u jiných subjektů na základě pravomocných rozhodnutí. Podle názoru žalobce by správce daně měl logicky tuto zásadu dodržovat i v řízení o jedné a té dani v rámci dílčího rozhodování o podobných dílčích skutkových případech při daňové kontrole, které uvádí ve zprávě o daňové kontrole. V opačném případě bude legitimní očekávání kontrolovaného daňového subjektu velmi zpochybněno. Vzhledem k tomu, že se jedná o jednu ze základních zásad správy daní, žalobce se domnívá, že tato skutečnost sama o sobě představuje nezákonnost odvoláním napadených platebních výměrů a tím i napadeného rozhodnutí.

Ve čtvrté skupině žalobních bodů uvozených slovy „*Porušení principu neutrality DPH - dvojí zdanění*“ žalobce uvedl, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí řádně nezabýval odvolací námitkou žalobce, která se týkala hlavních principů a zásad při uplatňování DPH ze strany správce daně v celém odůvodnění napadených dodatečných platebních výměrů, zejména pak jedním z nedůležitějších principů, kterým je princip neutrality. Tím, že odběrateli nebyl nárok na odpočet uznán, došlo rovněž ke dvojímu zdanění jedné a té samé obchodní transakce. Námitky na vyhodnocení důkazní situace správcem daně ohledně principů fungování DPH, zejména pak principu neutrality DPH, nebyly akceptovány a žalovaný se k této otázce vyjádřil podle názoru žalobce jen velmi obecně a stroze (bod 39 na str. 10 napadeného rozhodnutí). Doslova: „*Správce daně je jako správní orgán znalý principů fungování DPH a odvolacímu orgánu není zřejmé, proč by měla odůvodnění odvolání napadených dodatečných platebních výměrů obsahovat argumentaci základními zásadami a principy fungování DPH. Postačí, že správce daně při dokazování a konečně i při svém rozhodování postupoval v souladu s nimi.*“ Takové odůvodnění námitek žalobce se dá bohužel parafrázovat tak, že správní orgán (výkonná moc) nemusí nic zdůvodňovat, když se chová po právu, protože je jako představitel státní výkonné moci znalý, jak se má po právu chovat, a proto se tak chová. Toto je typický příklad argumentace v kruhu. Taková argumentace je zcela nepřípustná v demokratickém státě. S takovým odůvodněním odvolací námitky žalobce zásadně nesouhlasí a podle žalobce je v tomto bodě rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Na princip neutrality se velmi často odvolává Soudní dvůr EU ve svých rozhodnutích (dále jen „SDEU“). Podle tohoto principu by DPH neměla zatěžovat náklady osoby nacházející se uprostřed výrobního distribučního řetězce, protože její břemeno má nést až konečný spotřebitel. DPH musí být neutrální i vůči soutěžnímu prostředí, jak vyplývá z judikatury SDEU. To znamená, že princip neutrality se uplatní nejen ve vztahu k výstupům a souvisejícím odpočtům konkrétního plátce, ale i při posuzování daňového režimu stejných či obdobných služeb: „*Pokud jde o zásadu daňové neutrality, je na místě připomenout, že tato zásada brání zejména tomu, aby s podobným poskytováním služeb, která si navzájem konkurují, bylo zacházeno z hlediska DPH odlišně*“ (z rozhodnutí C-240/05 Eurodental, bod 46). Z judikatury Soudního dvora týkající se dodatečného vymáhání DPH rovněž vyplývá, že opatření, jež mají členské státy možnost přijmout k zajištění správného výběru daně a k předcházení daňovým únikům, nesmějí být používána způsobem, který by zpochybnil neutralitu DPH (odkaz na předchozí rozsudky ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další, C110/98 až C 147/98, Recueil, s. I1577, bod 52; ze dne 19. září 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel, C454/98, Recueil, s. I6973, bod 59). Co se týče zásady daňové neutrality, je namísto dovést, že tato zásada nezabránila správci daně ani žalovanému v tomto předmětném případě tomu, aby s podobným poskytováním služeb, která si tak navzájem konkurují, nebylo zacházeno z hlediska DPH odlišně a ač toto žalobce namítal, nebyla mu řádně tato námitka žalovaným ani správcem daně zdůvodněna. Tím, že z předmětných plnění byla odvedena daň na výstupu, a žalobce nemá nárok na odpočet z těchto plnění uznán, je znevýhodněn v soutěžním prostředí, což podle jeho názoru odporuje zásadě neutrality DPH. Protože se jedná o základní principy fungování DPH, nikoliv o

předkládání a navrhování důkazních prostředků, je podle názoru žalobce správce daně povinen postupovat tak, aby se vypořádal argumentačně s tím, jak s těmito základními principy při doměření daně ve svých úvahách naložil. Zejména, když je jeho postup v této oblasti podroben námitkám daňového subjektu, který má pochybnosti o správném postupu správce daně prvního stupně. Nabízí se otázka, jak má daňový subjekt vědět, že správce daně v souladu s těmito principy postupoval, či nepostupoval, když mu na tuto námitku bylo odpovězeno pouze zavádějící obecnou argumentací? Přitom se jedná o stěžejní oblast aplikace DPH. Žalobce se domnívá, že v tomto případě nepostupoval žalovaný v souladu s § 116 odst. 2 daňového řádu, viz výše, a tím porušil zásadu zákonnosti. Pokud se žalovaný domníval, že postupoval správně, měl vysvětlit své úvahy a argumentovat v odůvodnění rozhodnutí přezkoumatelným způsobem. Podle názoru žalobce zde nelze aplikovat závěry rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 143/2015-71 (tzv. „zeštíhlení“ obsahu odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu). Žalobce poukázal na § 116 odst. 2 daňového řádu, dle kterého *v odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí*, a § 1 odst. 2 daňového řádu, dle kterého *správa daní je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*, a konstatoval, že předem odmítá aplikaci judikatury Nejvyššího správního soudu, která se týká případů nadměrného zatěžování správních orgánů méně podstatnými námitkami na tento předmětný případ (viz např. čj. 2 Afs 143/2015-71). Otázka principu neutrality, popřípadě dalších základních principů DPH je natolik zásadní, že nelze argumentaci na požadovanou námitku žalobce, kterou použil žalovaný, zúžit na dvě věty, a to v případě, kdy se s touto otázkou už správce daně absolutně nevypořádal, ačkoliv toto namítal daňový subjekt již v replice na kontrolní zjištění. Tím, že se v odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný argumentačně nevypořádal se základními principy fungování DPH, zejména pak principem neutrality DPH, a právní aplikací na daný případ, považuje žalobce napadené rozhodnutí v tomto žalobním bodě za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a nezákonné.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný se k žalobě vyjádřil v podání ze dne 20. 12. 2016, přičemž předně uvedl, že i nadále setrvává na právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí a plně odkazuje na skutečnosti v něm uvedené a obsah předkládaného správního spisu.

K námitkám žalobce, že nesouhlasí se závěry žalovaného ani prvostupňového správce daně ohledně postavení osoby T.P. v daném řízení, žalovaný uvedl, že ve vztahu k důvodnosti pochyb o tvrzení žalobce tíží správce daně důkazní břemeno. Dle § 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. Prokázat nevěrohodnost, neúplnost, neprůkaznost či nesprávnost účetnictví však dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu neznamena prokázat, že údaje o určitém účetním

případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Správce daně není povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí daňový subjekt, či prokázat namísto daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila. Aby správce daně unesl své důkazní břemeno, je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012-61). Jestliže správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti pochyb o tvrzení daňového subjektu, dochází k přenesení důkazního břemene zpět na daňový subjekt a je na něm, aby pochybnosti správce daně vyvrátil, tj. prokázal, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak tvrdí. V tomto případě tak žalobce neunesl důkazní břemeno uložené v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu, když ani na výzvu správce daně neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně z přidané hodnoty uplatněného z předmětných zdanitelných plnění, neboť žádným uspokojivým způsobem nedoložil, že předmětná plnění byla poskytnuta právě deklarovaným dodavatelem. Tím žalobce porušil § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění ve znění platném a účinném pro rozhodnou dobu (dále jen „ZDPH“). Nebylo prokázáno nejen přijetí plnění od deklarovaného dodavatele, ale také samotné uskutečnění těchto plnění. K plněním deklarovaným na daňových dokladech přijatých od T.P. žalovaný uvedl následující. Předně je třeba uvést, že T.P. deklarovaný jako dodavatel předmětných plnění je jedním ze dvou jednatelů žalobce, a to od 1. 12. 2010 do současnosti. Z předmětu plnění uvedeného na daňových dokladech není patrné, jaké konkrétní služby měl pan P. jako dodavatel odvolateli poskytovat. Žalobce k předmětným plněním nedoložil žádné další důkazní prostředky (objednávky, smlouvy, rozpis konkrétních činností provedených v rámci správy reklamních sestav apod.), kterými by prokázal nejen faktické uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, že tato plnění provedla právě osoba uvedená na předmětných daňových dokladech. Žalobce jako subjekt znalý specifik podnikání v daném oboru měl nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďovat důkazy, kterými by prokázal, že k uskutečnění jím deklarovaných plnění skutečně došlo a že je přijal právě od deklarovaného dodavatele T.P. Důkazní břemeno ohledně faktické realizace předmětných plnění včetně deklarovaného dodavatele totiž bylo na jeho straně.

K námitce žalobce ohledně porušení zásady legitimního očekávání žalovaný uvedl, že prvoinstanční správce daně postupoval v souladu se základními zásadami správy daní. Žalobce - společnost PRINTPROFI s.r.o. má v obchodním rejstříku zapsané dva jednatele – P.P. a T.P. Prvoinstanční správce daně se ve zprávě o daňové kontrole nezabýval jejich dělbou práce ani nehodnotil, kdo uskutečňoval jaký rozsah činností a jaké povinnosti zajišťoval každý z jednatelů ve společnosti PRINTPROFI s.r.o. Předmětem šetření správce daně bylo prokázání uskutečnění plnění dodavatelem T.P.. Prvoinstanční správce daně se skutečnostmi a námitkami žalobce v daném řízení zabýval, hodnotil všechny důkazní prostředky doložené žalobcem i získané vlastním šetřením a postupoval tak v souladu s § 8 daňového řádu. Skutečnost, že na základě vyjádření žalobce nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, je důsledkem toho, že žalobce nedokázal svá tvrzení podpořit relevantními důkazními prostředky a neunesl tak své důkazní břemeno.

K námitkám žalobce, kde tvrdí, že se prvoinstanční správce daně a následně i žalovaný nijak nevypořádali s argumenty ohledně principů fungování DPH a porušení principu neutrality DPH, a tím byla porušena zásada zákonnosti, žalovaný uvedl, že daňový řád správci daně ani žalovanému nikde nestanoví povinnost uvádět v odůvodnění svého rozhodnutí polemiku na téma principů fungování DPH. Správní orgán je povinen při svém rozhodování tyto principy ctít a postupovat v souladu s nimi, stejně jako se základními zásadami daňového řízení. Žalovaný v daném případě neshledal v postupu správce daně žádné pochybení, které by bylo s žalobcem namítanými principy v rozporu, a vypořádal se ve svém rozhodnutí se všemi odvolacími námitkami žalovaného. Z právního rámce žalobou napadeného rozhodnutí je navíc patrné, z jakých principů a jaké právní úpravy žalovaný při svém rozhodování vycházel. Podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet daně jsou upraveny v § 72 - § 79c ZDPH a také v čl. 167- čl. 192 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty. Nezbytným předpokladem pro vznik nároku a pro uplatnění odpočtu DPH na vstupu je (alespoň částečně) použití přijatých zdanitelných plnění v rámci ekonomických činností plátce daně, který odpočet uplatňuje, a to pro zákonem stanovený účel (§ 72 odst. 1 a 6 ZDPH), a daňový doklad se všemi předepsanými náležitostmi nebo jiný důkaz o přijetí příslušného zdanitelného plnění (§ 73 ZDPH). V daném případě tak prvoinstanční správce daně i žalovaný zkoumali, zda byly ve vztahu k odvolatelem uplatněnému nároku na odpočet daně ze zdanitelných plnění deklarovaných na daňových dokladech přijatých od T.P. splněny zákonné podmínky pro jeho přiznání. V případě, kdy odvolatel neunesl své důkazní břemeno stran svých vlastních tvrzení a neprokázal splnění hmotněprávních podmínek stanovených pro uplatnění nároku na odpočet daně, je irrelevantní, zda deklarovaný dodavatel z předmětných plnění přiznal a odvedl daň. Pokud totiž nebyly splněny podmínky dané v § 72 odst. 1 ZDPH a § 73 odst. 1 ZDPH, nárok na odpočet daně nelze odvolateli přiznat. K porušení principu neutrality tedy žalovaný uvádí, že k jeho narušení nedošlo, neboť pokud žalobce neprokázal faktické uskutečnění zdanitelného plnění, tak nelze uplatnit odpočet daně na vstupu. Naopak k porušení principu neutrality by došlo v případě přiznání neprokázaného odpočtu. Správce daně je dle základních zásad správy daní povinen postupovat v souladu se zákony a jinými právními předpisy, přičemž musí ctít zásadu legitimního očekávání (viz § 5 odst. 1 a § 8 odst. 2 daňového řádu). Podle § 5 odst. 2 daňového řádu může činit pouze to, co mu zákon výslovně dovoluje. Svévolné odchýlení se od zákonného ustanovení by představovalo porušení těchto zásad a z toho vyplývající jeho nezákonný postup. S ohledem na výše uvedené má žalovaný za to, že napadené rozhodnutí nebylo vydáno v rozporu se zákonem, žalobcem vznesené námitky nejsou důvodné a napadené rozhodnutí netrpí nezákonností žalobcem tvrzenou.

Závěrem žalovaný uvedl, že považuje za prokázané, že jak odvolací orgán v průběhu odvolacího řízení, tak i správní orgán prvního stupně naplnily v přezkoumávaném případě dikci zákona. Je zcela nepochybné, že nedošlo k vydání nezákonného rozhodnutí. Proto žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

[IV] Replika

Žalobce v reakci na vyjádření žalovaného k žalobě podal repliku ze dne 30. 1. 2017, ve které uvedl, že vzhledem k tomu, že žalovaný nerozporoval, že práce byly provedeny, pouze konstatoval, že T.P. byl v pozici jednatele, nikoliv v pozici podnikatele, a dále ve svém vyjádření k žalobě trvá na svých původních argumentech, žádá soud, aby přihlédl ke zcela novému a zásadnímu judikátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2016, čj. 2 Afs 100/2016-29. Zejména žalobce odkázal na bod č. 33 a č. 34 předmětného rozhodnutí, které vyúsťují v důležitý bod č. 37, kde se uvádí: „*Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že vykonává-li jednatel společnosti s ručením omezeným svou funkci úplatně, je třeba nablížit na ni jako na samostatnou ekonomickou činnost ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112/ES a nevylučovat ji ze systému daně z přidané hodnoty na základě čl. 10 téže směrnice*“. Za pozornost dle žalobce stojí i bod 41 rozhodnutí, kde se uvádí, že problém se už rozebíral... (viz HOLUBOVÁ, O. Je činnost jednatele předmětem daně z přidané hodnoty? e-Bulletin Komory daňových poradců ČR, č. 7-8/2015, s. 11-13; DRÁBOVÁ, M. a kol. Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář. 6. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 62 – 63).

[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.

Leitmotivem přezkoumávané věci je otázka 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 daňově významných skutečností postupoval co nejúplněji. Neznačená 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 neznačená, 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 at' už na té či na oné straně.“ (Ondřej Lichnovský – Roman Ondříšek 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

povinnosti 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 52/2016) pochybnosti stran daňových dokladů (dodavatel T. P., fyzická osoba podnikající) č. 131100003, 131100004, 131100010 a 131100018 (I. čtvrtletí 2013) za výrobu, nastavení, údržbu a obnovu reklamních sestav, realizaci reklamní kampaně v novinách a přípravu podkladů pro reklamní kampaň v rádiu (základ daně 35 000 Kč, DPH 7 250 Kč); daňových dokladů č. 131100027, 131100047 a 131100061 (II. čtvrtletí 2013) za výrobu, nastavení, údržbu a obnovu reklamních sestav

(základ daně 40 000 Kč, DPH 8 400 Kč); daňových dokladů č. 131100075, 131100086 a 131100099 (III. čtvrtletí 2013) za výrobu, nastavení, údržbu a obnovu reklamních sestav (základ daně 120 000 Kč, DPH 25 200 Kč); a daňových dokladů č. 131100114, 131100127 a 131100140 (IV. čtvrtletí 2013) za výrobu, nastavení, údržbu a obnovu reklamních sestav a vytvoření nových textů pro e-shop (základ daně 153 000 Kč, DPH 32 130 Kč).

Výzvou k prokázání skutečností ze dne 5. 9. 201, čj. 786796/14/2407-05401-402763, 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 bodech [29] - [37] a soud na ně v podrobnostech odkazuje. Důkazní břemeno tak v ten okamžik přešlo na žalobce (daňový subjekt).

Obsah první žalobní námitky (bod III. žaloby) by se dal, ve shodě s žalobcem, shrnout do jediné věty – spor o to, zda pan T. P. vystupoval jako jednatel žalobce, nebo jako fyzická osoba podnikající.

Správce daně i žalovaný dospěli shodně k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno, když (ani na výzvu) neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně z přidané hodnoty uplatněného z předmětných zdanitelných plnění (= výroba, nastavení, údržba a obnova reklamních sestav a vytvoření nových textů pro e-shop, realizace reklamní kampaně v novinách a příprava podkladů pro reklamní kampaň v rádiu) neboť žádným uspokojivým způsobem nedoložil, že předmětná plnění byla poskytnuta právě deklarovaným dodavatelem (= T. P. jakožto fyzickou osobou podnikající). Tím žalobce porušil § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 ZDPH. Správce daně vyjevil tyto závěry ve Zprávě o daňové kontrole čj. 705454/15/2407-60562-402763 a projednané s žalobcem dne 20. 7. 2015 (dále též „Zpráva“).

Zatímco žalobce v této části žaloby (a v celém daňovém řízení) akcentuje, že T.P. vystupoval v předmětných obchodních operacích jako fyzická osoba podnikající, podle správců daně obou stupňů nebyla tato skutečnost žalobcem nikterak prokázána. Soud proto obrátil pozornost na to, jak byly ze strany daňové správy tyto její závěry odůvodněny.

Jak je uvedeno výše, finanční úřad vyjevil svůj pohled na věc ve Zprávě. Žalovaný pak k pozici T.P. konstatoval následující: „[28] K plnění přijatým od T.P. deklarovaným jako výroba, nastavení, údržba a obnova reklamních sestav a vytvoření nových textů pro e-shop uvádí odvolací orgán následující. Předně je třeba uvést, že T.P. deklarovaný jako dodavatel předmětných plnění je jedním ze dvou jednatelů daňového subjektu, a to od 01.12.2010 do současnosti [rozuměj: do dne vydání napadeného rozhodnutí; poznámka soudu]. Z předmětu plnění uvedeného na daňových dokladech není patrné, jaké konkrétní služby měl pan P. jako dodavatel odvolateli poskytovat. K tomuto plnění odvolatel v podání zaevidovaném dne

23.09.2014 pod č. j. 805739/14 uvedl, že výrobou, nastavením a údržbou reklamních sestav se rozumí vytvoření textů, sestav nadpisů, nastavení zobrazování reklamy. Dále daňový subjekt uvedl, že pan P. jako jeho dodavatel vedl poradnu pro zákazníky, zpracovával newsletter a vytvářel nový obsah e-shopu.

[29] Správce daně v průběhu prvostupňového řízení zjistil, že tvorbu reklamních sestav a ostatní související činnosti odvolateli v předmětných zdaňovacích obdobích fakturovala také společnost eBRÁNA s.r.o., DIČ: CZ25984764 (dále jen „eBRÁNA“). K tomu daňový subjekt uvedl, že činnost společnosti eBRÁNA a dodavatele T.P. se nepřekrývá, neboť se jedná u obou dodavatelů o činnost odlišnou. Na podporu tohoto tvrzení odvolatel doložil Zápis zjednání daňového subjektu se společností eBRÁNA ze dne 21.04.2015, a to ve věci projednání podílu společnosti eBRÁNA na zajišťování reklamy a provozu e-shopu odvolatele (dále jen „Zápis“). Odvolací orgán konstatuje, že Zápis neprokazuje, že deklarované služby poskytl odvolateli T.P. jako fyzická osoba. Zápis je nazván „Zápis zjednání mezi zástupci Printprofi s.r.o. a eBRÁNA s.r.o.“, v kolonce Přítomní je zapsáno „Printprofi - Mgr. P.P. , T.P.“. Z těchto údajů je patrné, že T.P. byl jednání zachycenému v Zápisu přítomen jako jednatel odvolatele, nikoli jako fyzická osoba vystupující jako dodavatel daňového subjektu. Přestože ze Zápisu plyne, že T. P. prováděl některé činnosti týkající se ekonomické činnosti odvolatele (navrhování klíčových slov a prvotních textů reklamy, návrh témat a základního textu newsletteru, sledování nových produktů na trhu apod.), ze Zápisu neplyne, že by tuto činnost T.P. prováděl v postavení odvolatelova dodavatele. Ze Zápisu naopak plyne, že T.P. tyto činnosti prováděl z titulu jednatele daňového subjektu, když v závěru Zápisu je uvedeno: „V případě spolupráce se společností Printprofi (kontaktní osoba T.P.) se nám podařilo dosáhnout vysoce nadprůměrných výsledků (...)“. V Zápisu se dále společnost eBRÁNA vyjádřila, že školení na správu systému B2C Brána 1.3.2 (tj. školení nezbytné pro efektivní správu e-shopu a marketingovou podporu) absolvoval T.P. Z objednávky č. 28256 doložené společností eBRÁNA v reakci na výzvu správce daně (zaevid. pod č. j. 875213/14 dne 30.10.2014) je patrné, že předmětné školení bylo dne 03.01.2012 objednáno T.P., který je v objednávce uveden jako „Bc. T.P. jednatel“. Opět zde tedy pan T.P. vystupuje jako jednatel odvolatele, nikoli jako fyzická osoba v postavení dodavatele daňového subjektu.

[30] K prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně ze zdanitelných plnění deklarovaných na daňových dokladech přijatých od T.P. odvolatel doložil také výpis přijatých hovorů čísel (...) za předmětná zdaňovací období. Tato dvě telefonní čísla jsou uvedena na webových stránkách odvolatele v záložce „Kontakt“ pod názvem daňového subjektu, kontaktní adresou a otevírací dobou (viz <http://www.printprofi.cz/kontakt>). Odvolací orgán konstatuje, že nikde na předmětných webových stránkách není uvedeno, že by telefonní čísla byla kontaktem na dodavatelsky provozovanou poradnu T.P. Naopak z předmětné webové stránky vzhledem k řazení informací v sekci „Kontakt“ plyne, že se jedná o telefonní čísla, která slouží ke spojení přímo s odvolatelem.

[31] Po prostudování předmětného spisového materiálu odvolací orgán konstatuje, že správce daně dostatečně prokázal důvodné pochybnosti stran tvrzení daňového subjektu v souladu s ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, čímž přenesl důkazní břemeno na daňový subjekt (viz výzva k prokázání skutečností č. j. 786796/14/2407-05401-402763 ze dne 05.09.2014). Bylo pak na odvolateli, aby prokázal svá vlastní tvrzení, neboť předložení daňových dokladů neznamená

bez dalšího automatický nárok na odpočet daně. Aby mohla být daňovým dokladům přisouzena důkazní hodnota ve smyslu ust. § 73 odst. 1 ZDPH, musí věrně zobrazovat faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelných plnění. Přestože nebylo v předmětném případě zpochybněno, že se deklarovaná plnění uskutečnila, daňovému subjektu se nepodařilo prokázat, že tato plnění fakticky poskytl právě na předmětných daňových dokladech deklarovaný dodavatel T.P. z pozice fyzické podnikající osoby, nikoli jako jednatel odvolatele. Z výše popsanych správcem daně získaných a odvolatelem doložených důkazních prostředků totiž vyplynulo, že deklarovaná plnění byla uskutečněna T.P. z pozice jednatele daňového subjektu, když tento vždy vystupoval právě v této pozici. Odvolatel pak k předmětným plněním nedoložil žádné další důkazní prostředky (objednávky, smlouvy, rozpis konkrétních činností provedených v rámci správy reklamních sestav apod.), kterými by prokázal nejen faktické uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, že tato plnění provedla právě osoba uvedená na předmětných daňových dokladech.

[32] K plněním přijatým od T.P. deklarovaným jako realizace reklamní kampaně v novinách uvádí odvolací orgán následující. (...) K tomuto plnění odvolatel ve svém vyjádření zaevidovaném dne 04.05.2015 pod č. j. 583321/15 uvedl, že byl zadán úkol vypracovat článek, který by veřejnost seznámil s problematikou alternativních cartridge a tonerů. V průběhu jeho přípravy však odvolatel dospěl k názoru, že jeden článek nestačí a že je k obsáhnutí dané problematiky třeba celá řada článků. Cena za otištění takové řady článků v novinách by však byla natolik vysoká, že od tohoto záměru daňový subjekt ustoupil. Aby však připravené články nebyly zbytečnou prací, bylo rozhodnuto uvést je jako podstránky e-shopu. K tomu odvolatel uvedl výčet článků umístěných na svých webových stránkách.

[33] Odvolací orgán konstatuje, že v případě článků umístěných na webových stránkách odvolatele se jedná o návody (jak vybrat tiskárnu, odstranit zaseknutý papír apod.) a krátké články (alternativní tonery, kompatibilní tonery apod.). Z těchto článků a návodů není nikterak patrný záměr seznámit veřejnost s koncepcí alternativních cartridge a tonerů, jak tvrdí odvolatel, když jednotlivé návody se věnují řešení specifických problémů (odstranění zaseknutého papíru, výběr správné náplně, reset tiskárny apod.). Odvolatelův cíl, kterým bylo sérií článků dát čtenáři celkový obraz o dané problematice, tak odvolací orgán v předmětných článcích a návodech nespatřuje. Pod článkem „Jak vybrat správnou náplň, toner, cartridge pro Vaši tiskárnu?“ (dostupný na <http://www.printprofi.cz/iak-vybrat-spravnounapln>) je navíc uvedeno: „Nejste si jisti, zda jste vybrali správnou inkoustovou kazetu, nebo jestli bude daný toner pro Vaši tiskárnu vhodný? Nevadí, zavolejte nám a se správným výběrem vám rádi pomůžeme. Telefonní číslo naleznete v kontaktech.“ V odkazované sekci kontakty je pak opět uveden název daňového subjektu, kontaktní adresa, otevírací doba, dvě telefonní čísla a e-mailová adresa prodej@printprofi.cz - nikde zde tedy nefiguruje T.P. jako podnikající fyzická osoba, všechny kontakty se týkají daňového subjektu - právnické osoby.

[34] Odvolací orgán tak konstatuje, že daňový subjekt byl dne 05.09.2014 výzvou č.j. 786796/14/2407-05401-402763 vyzván k prokázání uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění - reklamní kampaně v novinách, přičemž byl správcem daně vyzván k doložení objednávek, daňových dokladů, výtisků novin či dalších důkazních prostředků na podporu svých tvrzení. Odvolatel však kromě daňových dokladů přijatých od T.P. žádné relevantní důkazní prostředky nepředložil, když odkazy na články zveřejněné na webových stránkách odvolatele neprokazují uskutečnění deklarovaného plnění, tedy novinové reklamní kampaně. Jak již

odvolací orgán uvedl výše v bodě [18], nárok na odpočet daně nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění.

[35] Stran zdanitelného plnění uvedeného na daňovém dokladu přijatém od T.P. deklarovaném jako příprava podkladů pro reklamní kampaň v rádiu uvádí odvolací orgán následující. (...) Správcem daně bylo zjištěno, že předmětná reklama byla v březnu 2013 vysílána v rádiu EGRENSIS (viz odpověď na výzvu č. j. 708652/14 ze dne 22.07.2014). Společnost RÁDIO EGRENSIS s.r.o., DIČ: CZ26370298 (dále jen „EGRENSIS“) správci daně na výzvu doložila celoroční smlouvu o reklamě ze dne 20.01.2013, plán vysílání reklamního spotu a jeho text. Společnost EGRENSIS vydala odvolateli daňový doklad č. 131100014, kde předmětem plnění bylo vysílání reklamní kampaně v základu daně 10 800 Kč, 21 % DPH 2 268 Kč. Společnost Studio fresh, s.r.o., DIČ: CZ25228323 pak za výrobu tohoto reklamního spotu fakturovala odvolateli celkem 2 420 Kč vč. DPH, a to daňovým dokladem č. 131100029. Daňový subjekt ve své reakci na výzvu správce daně zaevidované dne 23.09.2014 pod č. j. 805739/14 a ve svém vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění ze dne 04.05.2015 č.j. 583321/15 uvedl, že T.P. jako dodavatel zajistil podklady pro vysílání – tedy text spotu, který obsahově nemohla připravit společnost Studio Fresh, s.r.o., neboť se spot týkal výdejních míst odvolatele. T.P.měl také provádět úpravy e-shopu týkající se formy a způsobu dodání zboží zákazníkovi, které neprováděla společnost eBRÁNA. T. P. měl dále vybrat časy pro realizaci a kontrolovat, že reklamní spot je vysílán v dojednaném množství.

[36] Odvolací orgán konstatuje, že ve smlouvě o reklamě doložené společností EGRENSIS je jako objednatel uveden odvolatel a za něj jako kontaktní osoba T.P., tedy nikoli pan T.P. jako dodavatel daňového subjektu. Také z daňového dokladu č. 131100029 přijatého od společnosti Studio fresh, s.r.o. je patrné, že to byl právě tento dodavatel, kdo fakturoval výrobu spotu daňovému subjektu (nikde zde není uvedeno, že by společnost Studio fresh, s.r.o. dostala podklady od T.P. nebo že by se tento na výrobě jakkoli podílel). Dále odvolací orgán konstatuje, že předmětem šetřeného zdanitelného plnění je realizace reklamní kampaně v novinách, nikoli úprava e-shopu, jak tvrdí odvolatel. Předmětný reklamní spot zmiňuje otevření nového internetového obchodu s náplněmi do tiskáren, neplyne z něj, že by byl vysílán kvůli zavedení nových výdejních míst, jak tvrdil odvolatel ve svých vyjádřeních. Předmět zdanitelného plnění tak, jak je uveden na daňovém dokladu přijatém od T.P. (příprava podkladů pro reklamní kampaň v novinách), nekoresponduje stvrzením daňového subjektu, že T.P. měl jako dodavatel poslouchat v určených časech rádio a kontrolovat, že je spot vysílán v dojednaném množství.

[37] Odvolací orgán tak konstatuje, že daňový subjekt byl dne 05.09.2014 výzvou č.j. 786796/14/2407-05401-402763 vyzván k prokázání uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění - přípravy podkladů pro reklamní kampaň v rádiu, přičemž byl správcem daně vyzván k doložení důkazních prostředků na podporu svých tvrzení. Odvolatel však kromě daňových dokladů přijatých od T. P. žádné relevantní důkazní prostředky nepředložil a své důkazní břemeno neunesl. Jak již odvolací orgán uvedl výše v bodě [18], nárok na odpočet daně nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění.

(...)

[40] Odvolací orgán konstatuje, že předmětem tohoto odvolacího řízení není přezkoumání daňových povinností T.P. Správce daně a nyní i odvolací orgán ve zde řešeném případě zkoumal, zda byly ve vztahu k odvolatelem uplatněnému nároku na odpočet daně ze

zdanitelných plnění deklarovaných na daňových dokladech přijatých od T.P. splněny zákonné podmínky pro jeho přiznání. V případě, kdy odvolatel neunesl své důkazní břemeno stran svých vlastních tvrzení a neprokázal splnění hmotněprávních podmínek stanovených pro uplatnění nároku na odpočet daně, je irrelevantní, zda deklarovaný dodavatel z předmětných plnění přiznal a odvedl daň. Pokud totiž nebyly splněny podmínky dané v ust. § 72 odst. 1 ZDPH a § 73 odst. 1 ZDPH, nárok na odpočet daně nelze odvolateli přiznat. (...)

[41] Odvolací orgán konstatuje, že správce daně hodnocením všech důkazních prostředků v dané věci dospěl k závěru, že T.P. v předmětném případě ve vztahu k odvolateli nevystupoval jako osoba samostatně výdělečně činná zajišťující pro něj určité činnosti. S tímto závěrem se ztotožnil i odvolací orgán, když z předmětného spisového materiálu vyplynulo, že T.P. byl na doložených dokumentech uveden z titulu jednatele daňového subjektu (viz výše uvedená aplikace právního rámce na skutkový stav případu). Důkazní břemeno stran prokázání toho, že T.P. měl pro daňový subjekt předmětné činnosti zajišťovat z pozice zaměstnance, leželo na odvolateli. Daňové řízení totiž není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Pokud tedy odvolatel tvrdí, že T.P. jednal ve vztahu k šetřeným plněním z pozice podnikající fyzické osoby, měl k tomuto tvrzení doložit příslušné důkazní prostředky (např. pracovní smlouvu, objednávky, vyúčtování apod.). Pokud si daňový subjekt nezajistil dostatek důkazních prostředků k prokázání jím uplatněného nároku na odpočet, nemohl být v dobré víře ohledně toho, že v budoucnu unese své důkazní břemeno ve vztahu k oprávněnosti předmětného nároku.

(...)

[45] Odvolací orgán konstatuje, že právě odvolatel jako subjekt znalý specifik podnikání v daném oboru měl nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďovat důkazy, kterými by prokázal, že k uskutečnění jím deklarovaných plnění skutečně došlo a že je přijal právě od deklarovaného dodavatele T.P. Důkazní břemeno ohledně faktické realizace předmětných plnění včetně deklarovaného dodavatele totiž bylo na jeho straně. Nelze se tedy odvolávat na údajnou neznalost správce daně, když to byl právě odvolatel, který se svou neobezřetností dostal do důkazní nouze, když nebyl ve vztahu k předmětným plněním schopen prokázat, že nárok na odpočet daně byl uplatněn v souladu s ust. § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 ZDPH.

(...)

[48] Odvolací orgán po prostudování předmětného spisového materiálu konstatuje, že se ztotožnil se závěry správce daně uvedenými ve zprávě o daňové kontrole za předmětná zdaňovací období a neshledal důvody ke zrušení či změně ve výroku uvedených dodatečných platebních výměrů.“.

Soud se s takto prezentovanými závěry ztotožnil. Jak je uvedeno výše, správce daně opodstatněně vyjevil své pochybnosti stran předložených daňových dokladů a vyzval žalobce k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a důkazní břemeno tak v ten okamžik přešlo na žalobce (daňový subjekt).

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. Nestačí proto předložit pouze doklady se všemi předepsanými náležitostmi, nýbrž tu musí být soulad stavu skutečného a stavu formálně právního. 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 proběhnutí 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 pozice T.P. v jednotlivých obchodních případech argumentačně obstáli. A naopak, žalobce důkazní břemeno ve vztahu k prokázání svých tvrzení neunesl. V přezkoumávané věci byla shromážděna řada podkladů pro vydání rozhodnutí. Námitkami uvedenými v bodě III. žaloby nebyly podle názoru soudu postup a závěry správních orgánů zpochybněny. Hodnocení důkazů je tu vystavěno na základech formální logiky, je konzistentní a nejsou v něm vzájemné rozpory. Myšlenkové úvahy, na kterých daňové orgány založily svá zjištění a učiněné závěry, jsou přitom seznatelné zejména z rozhodnutí odvolacího orgánu, jakož i ze Zprávy. Soud proto neshledal uvedené námitky jako důvodné.

Na tomto závěru nic nezměnila ani tvrzení uvedená v replice ze dne 30. 1. 2017, v níž žalobce odkázal na závěry vyjevené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2016, čj. 2 Afs 100/2016-29 (konkrétně pak na jeho body [33] - [34], resp. [37]). Krajský soud nepovažuje tam řečenou argumentaci za přílehlavou na jím posuzovanou věc, neboť ve věci sp. zn. 2 Afs 100/2016 se jednalo o případ, kdy společnost s ručením omezeným s jediným společníkem, který byl zároveň jediným jednatelem, uzavřela se svým jednatelem smlouvu o výkonu funkce, podle níž mu za jeho činnost příslušela

měsíční odměna. Jako jedna ze složek odměny jednatele byla sjednána platná sazba daně z přidané hodnoty. Jednatel se mimo jiné zavázal, že svou funkci bude vykonávat osobně, s péčí řádného hospodáře, nezbytnou loajalitou, potřebnými znalostmi a pečlivostí, zatímco žalobkyně mu měla poskytovat součinnost nezbytnou k tomu, aby funkci vykonával řádně. Ve věci sp. zn. 30 Af 52/2016 však byla předmětem kontroly zdanitelná plnění realizovaná nikoliv na základě smlouvy o výkonu funkce.

Nedůvodná byla i další tvrzení, uvedená v bodě IV. žaloby.

Předně, je třeba zopakovat, co je v dané věci podstatné - žalobce neunesl důkazní břemeno, když neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně z přidané hodnoty uplatněného z předmětných zdanitelných plnění.

Finanční úřad (i žalovaný) pak 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 Ondrýšek 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).

Ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu vysvětluje odborná literatura zejména takto: „Lze tedy shrnout, že správce daně má povinnost zjišťovat skutkový stav. Tato povinnost však není absolutní. Nelze-li totiž takového ideálního stavu dosáhnout, a to navzdory maximálnímu úsilí správce daně, zavádí pro tento účel zákon úpravu důkazního břemene každé ze stran. Zde pak platí, že jak daňový subjekt, tak správce daně nese důkazní břemeno ohledně svých tvrzení. Tento proces je v důvodové zprávě charakterizován tak, že není sice povinností správce daně zjistit skutkový stav, avšak je jeho povinností vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Takováto charakteristika pak ve výsledku odpovídá zde uvedenému.“ (Ondřej Lichnovský – Roman Ondrýšek a kol.: Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha 2010, str. 178), takto: „Je třeba podotknout, že i nadále je nutno mít na zřeteli, že důkazní břemeno ohledně svých tvrzení má stále daňový subjekt a posun k zásadě materiální pravdy neznamena, že by byl správce daně povinen vyhledávat za daňový subjekt skutečnosti, které by mohly být v jeho prospěch, resp. zjišťovat skutkový stav za daňový subjekt. Pokud však relevantní skutečnosti správce daně zjistí, resp. určité informace ve své dispozici má nebo v průběhu řízení vyjdou najevo, musí se jimi zabývat. Správce daně se má v intencích uvedené zásady snažit odstranit důvodné pochybnosti ohledně skutkového stavu, vždy je však limitován důkazním břemenem daňového subjektu.“ (Lenka Matyášová – Marie Emilie Grossová: Daňový řád s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou. 1. vyd. Praha 2011, str. 307) a takto: „Povinnost dbát na úplnost zjištění rozhodných skutečností se nedá vykládat tak, že je správce daně povinen sám vyhledat důkazní prostředky svědčící daňovému subjektu, jak by si někdy daňové subjekty představovaly. V daňovém řízení platí ... zásada „každý nechť chrání svá práva“ a předkládat či navrhnout důkazní prostředky je povinností a právem daňového subjektu, neuplatňuje se zde primárně vyhledávací zásada dominantní např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně zásadně nenese správce daně, nýbrž daňový subjekt.“ (Jaroslav Kobík – Alena Kohoutková: Daňový řád s komentářem. 2. vyd. Olomouc 2013, str. 436).

Správce daně, po přenesení důkazního břemene, poskytl žalobci prostor pro prokázání jeho tvrzení. Fakt, že žalobce tuto možnost nevyužil, nelze klást k tíži daňových orgánů. Žalovaný k tomu v bodu [40] napadeného rozhodnutí správně uvedl: „Odvolací orgán konstatuje, že předmětem tohoto odvolacího řízení není přezkoumání daňových povinností T.P. Správce daně a nyní i odvolací orgán ve zde řešeném případě zkoumal, zda byly ve vztahu k odvolatelem uplatněnému nároku na odpočet daně ze zdanitelných plnění deklarovaných na daňových dokladech přijatých od T.P. splněny zákonné podmínky pro jeho přiznání. V případě, kdy odvolatel neunesl své důkazní břemeno stran svých vlastních tvrzení a neprokázal splnění hmotněprávních podmínek stanovených pro uplatnění nároku na odpočet daně, je irelevantní, zda deklarovaný dodavatel z předmětných plnění přiznal a odvedl daň. Pokud totiž nebyly splněny podmínky dané v ust. § 72 odst. 1 ZDPH a § 73 odst. 1 ZDPH, nárok na odpočet daně nelze odvolateli přiznat.“. Na závěrech správců daně pak nemohlo nic změnit ani čestné prohlášení, kterého se žalobce dovolává. Nejvyšší správní soud v

rozsudku ze dne 24. 5. 2006, čj. 1 Afs 77/2005-43, k povaze čestného prohlášení a jeho pozici v daňovém řízení konstatoval mj. toto: „Čestným prohlášením tedy nemůže být nikdy proveden důkaz: skutečnost jím nemůže být prokázána – pouze osvědčena (...) Čestné prohlášení nemůže vstupovat do daňového řízení také proto, že by vytvářelo nepřípustný mezistupeň mezi oběma způsoby stanovení daně. Pokud by bylo totiž – hypoteticky (...) – možné užít ve vyměřovacím řízení institut čestného prohlášení, pozbyl by institut stanovení daně podle pomůcek jakéhokoli smyslu, protože chybějící důkazní prostředky by bylo vždy možno nahradit čestným prohlášením, a tím by bylo zhojeno neunesení důkazního břemene v daňovém řízení; to je ale absurdní.“. Ani v tomto případě správci daně nepochybili.

Žalobce nebyl úspěšný ani co do námitek uplatněných v bodu č. V. žaloby, jehož podstatou je tvrzení o rozdílném hodnocení skutkově podobných případů ze strany daňových orgánů.

Podle § 8 odst. 2 daňového řádu platí, že správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.

Tvrzenou podobnost žalobce spatřoval ve věci P.P., když uváděl, že „a) T.P. i P.P. byli jednatelé; b) oba fakturovali žalobci podobné práce na úpravách eShopu; c) z faktur obou dodavatelů nebylo zcela zřejmé, o jaké práce se mělo jednat; d) správce měl stejné pochybnosti o obou dodavatelích, kdy se jednalo o dodávky související s e-shopem eBrána s.r.o.; e) na základě výzvy správce daně odpověděl daňový subjekt podobně, jako v případě T.P. Například na str. 16 zprávy o daňové kontrole zaznamenává správce daně odpověď, kde se argumentuje podobným způsobem jako u T.P., ale v daleko menším rozsahu než následně u T.P. Například bylo vytýkáno, že dodavatel P.P. fakturoval služby: úprava e-shopu – zavádění nového zboží s tím, že činnost související s e-shopem fakturuje společnost eBrána. K tomu daňový subjekt uvedl, že eBrána zajišťuje e-shop jako funkční na internetu, ale vlastní naplnění musí zajišťovat třetí osoba, stejně jako samotnou správu internetového obchodu, vyřizování objednávek, fakturace plánování marketingových akcí a další činnosti na úpravách e-shopu, které dodavatel P.P. prováděl ve spolupráci se společností eBrána. V dalším kratším textu se argumentuje podobně a popisuje se, jaké služby byly fakturovány.; f) prakticky se jednalo o podobnou činnost, kterou fakturoval T. P. Správce daně prvního stupně pak zhodnotil odpověď daňového subjektu jako dostačující a odpočet z dodávek P. P. uznal jako oprávněný.“.

Byť deklarované obchodní případy mezi T. P. a žalobcem, resp. mezi P. P. a žalobcem jsou v určitých bodech podobné, existují mezi nimi nikoliv nepodstatné rozdíly, díky kterým nelze přitakat názoru na nerespektování § 8 odst. 2 daňového řádu.

Pavel P. fakturoval zdanitelná plnění označená jako „úpravy e-shopu, zavádění nového zboží“. Stran takto vymezeného předmětu plnění byl správcem daně vyzván k jeho prokázání a na výzvu reagoval v odpovědi doručené finančnímu úřadu dne 23. 9. 2014. Naopak, portfolio zdanitelných plnění fakturovaných T.P. bylo nepoměrně širší (viz výše) a obsahově se neshoduje s tím, co fakturoval P.P. Pak je ale docela dobře možné, že

podobná argumentace, které se správci daně dostalo od žalobce stran činnosti P. a T.P. (coby fyzických osob podnikajících), v jednom případě postačovala a v druhém nikoliv. Správce daně tyto rozdíly ve Zprávě detailně popsal a s jeho pohledem (potažmo názorem žalovaného) je možné se i v tomto směru ztotožnit.

Soud nepřisvědčil ani námitce uvedené v bodu VI. žaloby.

Předně, soud nesouhlasí s žalobcovým názorem, že jím citovaná část odůvodnění napadeného rozhodnutí (viz výše) se dá parafrázovat tak, že *správní orgán (výkonná moc) nemusí nic zdůvodňovat, když se chová po právu, protože je jako představitel státní výkonné moci znalý jak se má po právu chovat, a proto se tak chová*. Ony dvě věty, které žalobce uvedl, jsou součástí bodu [39] odůvodnění napadeného rozhodnutí, který celý zní takto: „*Odvolací orgán po prostudování předmětného spisového materiálu konstatuje, že správce daně v prvostupňovém daňovém řízení postupoval v souladu s odvolatelem zmiňovanými základními zásadami. Správce daně je jako správní orgán znalý principů fungování DPH a odvolacímu orgánu není zřejmé, proč by mělo odůvodnění odvoláními napadených dodatečných platebních výměrů obsahovat argumentaci základními zásadami a principy fungování DPH. Postačí, že správce daně při dokazování a konečně i při svém rozhodování postupoval v souladu s nimi. Dále odvolací orgán uvádí, že správce daně postupoval při ukončení daňové kontroly za předmětná zdaňovací období v souladu s ust. § 88 odst. 2 daňového řádu, když odvolatele seznámil s výsledkem kontrolního zjištění (viz protokol ze dne 08.04.2015 č. j. 400379/15/2407-60562-402763). Rozhodnutím č. j. 421262/15/2407-60562-402763 pak odvolateli stanovil lhůtu k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a případnému návrhu jeho doplnění. Tohoto svého práva odvolatel využil dne 04.05.2015, a to podáním zaevidovaným pod č. j. 583321/15. Správce daně se skutečnostmi uvedenými odvolatelem v tomto vyjádření zabýval, což je patrné ze zprávy o daňové kontrole za předmětná zdaňovací období, kde je uvedeno hodnocení všech důkazních prostředků doložených odvolatelem i získaných správcem daně. Skutečnost, že na základě odvolatelova vyjádření ze dne 04.05.2015 nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, je důsledkem toho, že daňový subjekt nedokázal svá tvrzení podpořit relevantními důkazními prostředky a neunesl tak důkazní břemeno, když neprokázal, že nárok na odpočet daně ze šetřených zdanitelných plnění uplatnil v souladu s ust. § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 ZDPH. Odvolací orgán proto konstatuje, že tato odvolací námitka je lichá.*“.

Žalovaný rozhodně netvrdil, že nemusí nic odůvodňovat. 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 v bodech [14] - [26] detailní rozbor legislativního a judikaturního rámce upravujícího postup správců daně a daňových subjektů stran oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, neomezilo se jen na obecná tvrzení. Podstata věci spočívala v tom, zda žalobce unesl či neunesl důkazní břemeno stran svých daňových tvrzení. Daňové orgány dospěly k závěru, že nikoliv, přičemž tyto názory náležitě vyjevily a odůvodnily.

[VI] Celkový závěr a náklady řízení

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

Žalovaný, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovanému žádné specifické náklady soudního řízení nevznikly, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

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

V Plzni dne 29. března 2018

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

Za správnost: K.