



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., v právní věci

žalobkyně: **P. O. s.r.o.,**
zastoupená advokátem Mgr. Ing. Tomášem Vítkem
sídlem Argentinská 783/18, 170 00 Praha 7

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

**v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26.7.2017,
č.j. 33109/17/5300-21443-701707,**

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 17.10.2016, č.j. 1590049/16/2801-50524-609007, jímž byla podle ust. § 42 odst. 2 a 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném a účinném pro zdaňovací období 4.

Shodu s prvopisem potvrzuje

čtvrtletí roku 2012 (dále jen „ZDPH“), žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši nadměrného odpočtu 50.829 Kč. Žalobce odůvodnil žalobu následujícím způsobem:

2. Správce daně nedostatečně zjistil skutkový stav, když „*neproověřil, zda žalobce v souvislosti s uplatněním nároku na odpočet DPH vlastnil jeden nebo dva vyšívací stroje a upřesnil, že daňový subjekt vlastnil dva vyšívací stroje*“. Správce daně nepřihlédl k připomínce právního zástupce žalobce, která byla uplatněna k výsledku kontrolního zjištění a nesprávně zjištěný stav se tak promítl do Zprávy o daňové kontrole. V průběhu ústního jednání konaném dne 11.10.2016 substitut právního zástupce žalobce navrhl, že je třeba provést výslech Mgr. M. R., opatrovníka žalobce pro účely trestního řízení, který se účastnil některých výslechů zaměstnanců žalobce konaných v rámci trestního řízení. Správce daně se s touto námitkou vypořádal pouze konstatováním, že uvedený opatrovník byl žalobci stanoven pro účely trestního řízení a že správce daně použil protokoly z trestního řízení jako důkaz. Tím znemožnil žalobci vykonávat jeho práva, žalobce nebyl při výsleších přítomen. Protože si žalobce za účelem zastupování zvolil v rámci daňové kontroly právního zástupce, měly být tyto důkazy provedeny znovu a za přítomnosti žalobce. Právní zástupce žalobce v řízení o platebním výměru DPH za 4. čtvrtletí 2012 nebyl obeslán, přestože toto řízení úzce souviselo s daňovou kontrolou. V další části žaloby žalobce opětovně zopakoval svou námitku o nedostatečně zjištěném skutkovém stavu, když správce daně „*neproověřil, zda žalobce v souvislosti s uplatněním nároku na odpočet DPH vlastnil jeden nebo dva vyšívací stroje*.“ Správce daně měl vyvinout „*maximální úsilí, aby se co nejvíce přiblížil zjištění skutečného skutkového stavu*“. Když správce daně nepřihlédl k žalobcovu nesouhlasu, neprovedl žalobcem navrhovaný důkaz, neměl žalobce jinou možnost než na vadnost závěru kontrolního zjištění poukázat v odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí, když v tomto rozhodnutí správce daně přímo odkazuje na závěry daňové kontroly, které jsou tvořeny i Zprávou o daňové kontrole, se kterou žalobce vyjádřil svůj nesouhlas. V další části opětovně žalobce zopakoval své tvrzení o opatrovníkovi (viz výše), v části VI. žalobce opětovně tvrdí, že správce daně vyloučil žalobcovu možnost účastnit se výslechu a klást při něm otázky. V další části žaloby (VII.) žalobce poukázal na to, že právního zástupce ustanovil ve všech záležitostech týkajících se daňové kontroly ohledně daně z příjmů právnické osoby za zdaňovací období roku 2010, 2011 a 2012 a daně z přidané hodnoty za 1. – 4. čtvrtletí roku 2012, tedy žalovaný, jestliže vycházel ze závěrů daňové kontroly, pochyběl, když „*neobeslal*“ právního zástupce žalobce, jímž byla advokátka Mgr. Diana Blažkovská. Žalovaný však v žalovaném rozhodnutí popřel, že by se plná moc udělená právnímu zástupci žalobci vztahovala i na řízení o platebním výměru DPH za 4. čtvrtletí 2012. V závěru žaloby pak žalobce obecně konstatoval k výše uvedeným námitkám ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „daňový řád“), která byla podle jeho názoru porušena s tím, že rozhodnutí žalovaného je nezákonné a nepřezkoumatelné. Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil.
3. Žalovaný odkázal na žalované rozhodnutí, navrhl, aby soud žalobu zamítl.
4. Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům:
5. Na tomto místě soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je

třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13).

6. Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13, dostupný na www.nssoud.cz/), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, dostupný na www.nssoud.cz atd.) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: *„[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“* (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: *„Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“*), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.
7. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3.4.2014, č.j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24.4.2014, č.j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů:
8. „...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této

povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námítky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“

9. Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 6.4.2016, č.j. 6 Afs 3/2016-45, bod 19:
10. *„Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, přičemž dospěl k závěru, že jde o rozhodnutí zcela srozumitelné a přezkoumatelné. Je pravda, že krajský soud podrobně a výslovně nereagoval na každou jednotlivost, kterou stěžovatelka v žalobě namítla. Sám však na úvod rozhodnutí avizoval, že s ohledem na obsáhlou žalobu zvolí jinou cestu vypořádání žaloby, a to sice že zformuluje právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Takový přístup je zcela legitimní a aproboval ho i Ústavní soud...“: „Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“ [nález Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), bod 68]. Také Nejvyšší správní soud v minulosti uvedl, že „pokud si tedy stěžovatelka myslí, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, mylí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat ‚přezkoumatelný‘ rozsudek.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2014 č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 13).*
11. Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).
12. Soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, všechny dostupné na www.nssoud.cz).

13. Jak vyplývá ze správního spisu a z žalovaného rozhodnutí, přičemž to není ani mezi účastníky sporné, správce daně vyzval žalobce k odstranění pochybností týkajících se údajů uvedených v daňovém přiznání k DPH, podaném žalobcem dne 2.3.2013 za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2012. Předmětem těchto pochybností byly údaje uvedené žalobcem, které se týkaly jeho oznámení snížení daňové povinnosti na základě opravného daňového dokladu ze dne 31.12.2012, č. 175, s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31.12.2012, když odběratelem byla obchodní společnost – D. D. M. s.r.o., přičemž se jednalo o opravný daňový doklad k daňovému dokladu č. 66 ze dne 26.9.2012 (fakturováno ve výši 207.084 Kč, základ daně činil 172.570 Kč, DPH 34.514 Kč). Žalobce ani v žalobě nepopřel, že správci daně vznikly důvodné pochybnosti týkající se tohoto deklarovaného snížení daňové povinnosti na základě zmíněného opravného dokladu, protože žalobce předložil k opravnému daňovému dokladu „*doklad o pohybu zboží – reklamační list*“, na němž bylo uvedeno datum zjištění případu den 15.1.2013. Žalobce v žalobě ani nepopřel stěžejní úvahu správce daně a žalovaného, která vychází z platné právní úpravy, a to z ustanovení § 42 ZDPH, který se vztahuje právě na takový případ, tj. na opravu základu daně.
14. Podle ust. § 42 odst. 2 ZDPH v případě opravy základu daně a výše daně plátce do 15 dnů ode dne zjištění skutečností rozhodných pro provedení takové opravy vystaví opravný daňový doklad, pokud měl povinnost vystavit daňový doklad. Pokud plátce neměl povinnost vystavit daňový doklad, provede ve stejné lhůtě opravu v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty. Dále podle ust. § 42 odst. 3 ZDPH je oprava základu daně a výše daně (tedy i z důvodu reklamace) samostatným zdanitelným plněním, které se považuje za uskutečněné nejpozději posledním dnem zdaňovacího období, ve kterém plátce opravou základu daně a výše daně snižuje daň na výstupu nebo svoji daňovou povinnost a osoba povinná k dani, pro kterou se původní plnění uskutečnilo, obdržela opravný daňový doklad, který obsahuje náležitosti podle § 45 ZDPH.
15. Jak již bylo výše uvedeno, ze žalobcem předloženého dokladu o pohybu zboží, tj. z reklamačního listu, k vrácení reklamovaného zboží (1.440 ks ruční streč) došlo dne 15.1.2013, (důvodem bylo tvrzení D. D. M. s.r.o., že se folie trhá, což zjistili zaměstnanci této obchodní společnosti a potvrdili právě na uvedeném reklamačním listu dne 15.1.2013), tedy v souladu s uvedenou platnou právní úpravou (§ 42 odst. 2 ZDPH) byl povinen žalobce vystavit opravný daňový doklad do 15 dnů od tohoto data, tj. ode dne zjištění skutečností rozhodných pro danou opravu, tedy ode dne 15.1.2013. Jak vyplývá z opravného daňového dokladu, ten vystavil žalobce již přede dnem 15.1.2013, a to dne 31.12.2012, tedy žalobce vystavil zmíněný opravný daňový doklad ještě před zjištěním důvodů pro provedení opravy základu daně a opravy výše daně, kterým byla v tomto případě reklamace ze dne 15.1.2013 a datum uskutečnění zdanitelného plnění proto nemohlo být 31.12.2012. Zároveň žalobce neprokázal oprávněnost snížení daně na výstupu ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí 2012, když nedoložil, že jeho odběratel v tomto zdaňovacím období obdržel předmětný opravný daňový doklad. Tyto důvodné pochybnosti správce daně, které nepopřel žalobce ani v žalobě žádnou relevantní námitkou, neodstranil žalobce ani přes výzvu správce daně ze dne 11.9.2015 k prokázání splnění podmínek daných pro provedení opravy a prokázání postupu, který by byl v souladu s uvedenou platnou právní úpravou. Na tuto výzvu žalobce reagoval pouze tak, že v podání ze dne 30.10.2015 uvedl, že požadované dokumenty nemá k dispozici. V dalším podání ze dne 18.12.2015 pouze předložil fotokopii opravného daňového dokladu č. 175 bez zřejmého potvrzení jeho přijetí osobou, pro kterou se původní plnění uskutečnilo.

Tato výzva správce daně v podstatě nebyla splněna, žalobce ani nenavrhoval žádné důkazní prostředky či nepředložil důkazní prostředky k vyvrácení těchto důvodných pochybností správce daně. V takovém případě je třeba konstatovat, že žalobce jako daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno.

16. V daňovém řízení tíží daňový subjekt důkazní břemeno ohledně jeho tvrzení (§ 86 odst. 3 písm. c/, § 92 odst. 3 daňového řádu, srov. též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, dostupný na www.nssoud.cz), tzn., že daňový subjekt je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky prokážou jeho tvrzení (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2003, čj. 31 Ca 62/2002 - 25, publikovaný pod č. 94/2004 Sb. NSS).
17. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, je důkazní povinnost daňového subjektu upravena takto: *Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*
18. Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže jím tvrzené skutečnosti, nelze dovozovat, že tyto skutečnosti naopak musí prokázat správce daně, a pokud tak neučiní, dospět k závěru, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007 - 84, dostupný na www.nssoud.cz).
19. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu, je správce daně zavázán zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů. Z uvedené dikce se tak podává, že svého uplatnění se zde dostává zásadě projednací, kdy má daňový subjekt právo na prokázání svých tvrzení navrhnout důkazní prostředky, avšak současně není dokazování omezeno pouze na důkazní návrhy daňového subjektu. Judikatura NSS již přitom vyslovila, že při dokazování podle daňového řádu se neuplatní zásada vyšetřovací (např. rozsudek NSS č.j. 1 Afs 54/2004-125 ze dne 9. 2. 2005). Podle důvodové zprávy k § 92 odst. 2 daňového řádu: „*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. Primární iniciativa tudíž přísluší tomuto daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému kontumačnímu stanovení daně podle pomůcek (§ 98).*“
20. V uvedeném ustanovení jsou vytyčeny mantinely povinnosti správce daně, když je tímto modifikována zásada materiální pravdy a zcela potlačena zásada vyšetřovací, neboť správce daně není zodpovědný za úplné zjištění skutečného stavu věci. Tímto je reflektována ta okolnost, že je to daňový subjekt, nikoliv správce daně, kdo má nebo by přinejmenším měl mít, znalosti o skutečnostech rozhodných pro prokázání jeho daňových tvrzení. V souladu s uvedenou premisou je v ustanovení § 92 daňového řádu zakotveno tzv. „rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt,“ které představuje vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně (viz rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007 ze dne 30. 1. 2008).

21. Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil (za všechny srov. např. instruktivní rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 40/2011 – 92). Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 – 83, či ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 – 124, všechna rozhodnutí jsou dostupná na www.nssoud.cz).
22. Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004 – 99, ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 – 68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 92 odst. 5 daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, č. j. 1 Afs 39/2010 – 124, nálezn Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02).
23. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.
24. Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani. Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm, aby popsaným způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. shora zmíněný rozsudek č. j. 1 Afs 39/2010 – 124).
25. Správce daně a žalovaný v dané věci důvodně dospěly k závěru, který nevyvrátil žalobce ani v žalobě, že totiž žalobce vystavil zmíněný opravný daňový doklad ještě před zjištěním důvodů pro provedení opravy základu daně a opravy výše daně a že žalobce neprokázal oprávněnost snížení daně na výstupu ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí 2012, když nedoložil, že jeho odběratel v tomto zdaňovacím období obdržel předmětný opravný daňový doklad (§ 42 odst. 2, § 42 odst. 3 ZDPH). Krajský soud se tak shoduje se závěry

obou správních orgánů, že žalobce nedoložil oprávněnost deklarovaného snížení daně na výstupu na základě zmíněného oprávněného daňového dokladu ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí 2012, když neprokázal splnění podmínek dle ust. § 42 odst. 2 a § 42 odst. 3 ZDPH, proto správce daně správně neuznal oprávněnost žalobcem deklarované snížení daňové povinnosti ve výši 34.514 Kč. Žalobní námitky žalobce se v podstatě těchto závěrů nijak nedotýkají, respektive nebrojí proti těmto správným a zákonným závěrům správce daně a žalovaného, přičemž žalované rozhodnutí, které tvoří s rozhodnutím správního orgánu prvního stupně jeden celek, nelze hodnotit jako nepřezkoumatelné. Ostatně žalobce ani neuvedl, jaká konkrétní úvaha v rozhodnutí správních orgánů chyběla, z jakého důvodu byla tato rozhodnutí nepřezkoumatelná. Žalobce zároveň v žalobě neobjasnil, jak by na zmíněný dostatečně zjištěný skutkový stav věci a na zákonné úvahy správních orgánů mělo vliv jeho tvrzení o tom, zda žalobce „*vlastnil jeden nebo dva vyšívací stroje*“, ostatně tuto námitku neuvedl ani v odvolání. Navíc tato námitka míří mimo cíl, neboť skutečnosti týkající se vlastnictví vyšívacích strojů byly ve Zprávě o daňové kontrole posuzovány správcem daně v rámci daňové kontroly na DPH za zcela jiné zdaňovací období (tj. 3. čtvrtletí roku 2012, srov. str. 133-136 Zprávy o daňové kontrole), jehož se žalované rozhodnutí vůbec netýkalo, když žalované rozhodnutí se týká zdaňovacího období 4. čtvrtletí roku 2012. Navíc v žalovaném rozhodnutí se žalovaný ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období zabýval tím, zda žalobce prokázal splnění zákonných podmínek pro snížení daňové povinnosti v důsledku opravy základu a výše DPH (viz výše), nikoliv tím, zda byly splněny zákonné podmínky pro uznání nároku na odpočet daně. Rovněž žalobce v žalobě ani neuvedl, čím by k vyvrácení zmíněných, zcela jasných a podložených závěrů správce daně a žalovaného, mohl přispět výsledek „*Mgr. M. R., opatrovníka žalobce pro účely trestního řízení*“. Rovněž z rozhodnutí nevyplývá, že by v dané věci se k žalovanému rozhodnutí vztahovaly „*protokoly z trestního řízení*“. Pokud žalobce namítl, že nebyl obeslán „*právní zástupce žalobce*“, tj. Mgr. Jana Blažkovská, advokátka, tak tuto námitku uplatnil žalobce i v odvolání. Proto bylo podstatné, jakým způsobem se vypořádal s touto námitkou žalovaný. Ten v bodu 19 žalovaného rozhodnutí zastal názor, že v dané věci se zastupováním advokátkou Mgr. Janou Blažkovskou týkalo daňové kontroly, přičemž dle ust. § 88 odst. 4 daňového řádu je projednání daňové kontroly ukončeno podpisem Zprávy o daňové kontrole a Zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola, tedy tímto úkonem byl dovršen rozsah zastupování dle příslušné plné moci. Následné doručení platebního výměru ze dne 17.10.2016 se tedy, jak uvedl žalovaný, „*neřídil ustanovení § 41 odst. 1 daňového řádu, neboť odvolatel nadále nebyl nikým zastupován*“, správce daně tedy doručoval správně do datové schránky žalobce. S tímto závěrem žalovaného se krajský soud ztotožňuje a navíc dodává, že je třeba vycházet z materiální stránky doručení, přičemž žalobce na platební výměr reagoval, tedy podal odvolání z jeho datové schránky v zákonem stanovené lhůtě, tedy byl s obsahem tohoto platebního výměru seznámen. Není pravdou, že by žalobce označil nějaké důkazy na základě pochybností správce daně uvedené v předmětné výzvě, nelze proto vyčítat správci daně, že nepřihlédl k označení důkazů, jak soud výše uvedl, žalobce v tomto řízení neunesl důkazní břemeno, které nelze přenášet na správce daně a žalovaného, jak to činí žalobce v žalobě, když v žalobě tvrdí, že „*správce daně by měl vyvinout maximální úsilí, aby se co nejvíce přiblížil zjištění skutečného skutkového stavu*“. Ohledně námitky týkající se nákupu „*vyšívacího stroje*“ je třeba konstatovat, že tato námitka nesouvisí s žalovaným rozhodnutím (viz výše), ale týká se jiného zdaňovacího období, přičemž tato otázka nebyla předmětem žalovaného rozhodnutí. Žalobce tedy nebyl krácen na svých právech, jak tvrdí

v části VIII. žaloby, když naopak svých práv vůbec v tomto řízení, ve kterém bylo žalované rozhodnutí vydáno, nevyužil (zejména označením a navržením důkazů, které by vyvrátily zmíněné důvodné pochybnosti správce daně).

26. Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).
27. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému žádné náklady řízení podle obsahu spisu nevznikly.

Poučení:

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

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

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

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

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

Pardubice 6. června 2018

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu