



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., ve věci

žalobce: **D. s. a.s.,**
zastoupený advokátem Mgr. Lukášem Kulhánkem
sídlem Dlouhá 101/13, 500 03 Hradec Králové

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství, IČ 72080043**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11.03.2016, č.j. 9638/16/5300-22443-711377,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení předmětu řízení:

1. Žalobce se včasnou žalobou podanou podle § 65 a násl. zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) domáhal soudního přezkumu zákonnosti rozhodnutí uvedeného v záhlaví tohoto rozsudku. Tímto rozhodnutím byla podle § 116 odst. 1 písm. c) zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) zamítnuta odvolání proti dodatečným platebním výměrům vydaným Finančním úřadem pro Pardubický kraj dne

Shodu s prvopisem potvrzuje

26.5.2015, č.j. 1001568/15/2801-50525-607304 a č.j. 1001574/15/2801-50525-607304 a tyto dodatečné platební výměry byly potvrzeny. Dodatečným platebním výměrem č.j. 1001568/15/2801-50525-607304 byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce července roku 2011 ve výši 20 000 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 4 000 Kč. Dodatečným platebním výměrem č.j. 1001574/15/2801-50525-607304 byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce srpna roku 2011 ve výši 8 000 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 1 600 Kč.

Žalobní body:

2. Žalobce předně namítá, že v průběhu daňové kontroly opakovaně navrhoval provedení důkazů výsledky bývalých členů představenstva a dalších orgánů. Jednalo se především o návrh výsledku Ing. M. P., předsedy představenstva v rozhodné době, a Ing. V. B., účetní v rozhodné době. Správce daně svůj postup zdůvodnil tím, že s uvedenými osobami hovořil sám žalobce a zjištění předložil správci daně. Tento postup žalobce nepovažuje za správný. Žalovaný se přitom blíže nevyjádřil k důvodům, proč návrhům na dokazování nevyhověl. Jestliže žalovaný uvedl, že žalobce v řízení neunesl důkazní břemeno, pak k tomu došlo právě z důvodu, že žalobci nebylo umožněno provedení všech nezbytných důkazů. Právě s ohledem na to, že správce daně většinu důkazních návrhů nevyhověl, má žalobce za to, že odmítl podepsat zprávu o daňové kontrole důvodně.
3. Správce daně neuznal nárok žalobce na odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce července roku 2011 za nájem traktoru New Holland, když žalobce pronajal závodistiště společnosti A., a.s. za 100 000 Kč a současně měl od uvedené společnosti pronajatý traktor za tutéž částku. Ačkoliv správce daně uznal uskutečnění vzájemných zdanitelných plnění pro potřeby daně z příjmů právnických osob, s ohledem na to, že žalobce neprokázal vystavení daňového dokladu a s ohledem na to, že daň z přidané hodnoty nebyla společností A., a.s. za nájem závodistiště odvedena, neuznal nárok žalobce na odpočet daně z přidané hodnoty za pronájem traktoru New Holland. Žalobce je toho názoru, že pokud bylo uskutečnění zdanitelného plnění prokázáno, pak podle § 73 odst. 5 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 65/2013-79 ze dne 26.6.2014 (rozsudky NSS jsou dostupné na www.nssoud.cz) je třeba mít za to, že byl prokázán i nárok žalobce na odpočet daně z přidané hodnoty.
4. Dle žalobce správce daně v rozporu se zákonem nahradil odůvodnění vydaných dodatečných platebních výměrů právě zprávou o daňové kontrole, ačkoliv k tomu nebyly splněny zákonné podmínky, neboť zpráva o daňové kontrole nebyla žalobcem podepsána a současně se ze strany žalobce nejednalo o bezdůvodné odepření podpisu. Dále žalobce namítal, že se zpráva o daňové kontrole nevěnuje pouze dani z přidané hodnoty, nýbrž rovněž dani z příjmů právnických osob, přičemž je v ní řešeno více zdaňovacích období, tedy dle žalobce nelze aplikovat § 147 odst. 4 daňového řádu a použít daňovou zprávu místo řádného odůvodnění dodatečného platebního výměru. Žalobce poukázal na skutečnost, že zpráva o daňové kontrole má 135 stran, které se věnují různým daňovým povinnostem žalobce, který musel vyhledat odůvodnění dotčených dodatečných platebních výměrů ve změti informací sám.

Vyjádření žalovaného k žalobě:

5. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že se při svém rozhodování řídil zásadou volného hodnocení důkazů, ze které vyplývá, že není stanoven způsob dokazování

rozhodných skutečností a ani množství důkazů, které by byly potřeba k dokázání určité skutečnosti. Žalovaný má za to, že v průběhu dokazování k žádnému pochybení nedošlo. Žalovaný se ve svém rozhodnutí vypořádal s návrhem žalobce na provedení dokazování svědeckými výpověďmi. Dále uvedl, že žalobce nekonkretizoval tvrzení, k jejichž prokázání mají být svědci vyslechnuti. Co se týče odmítnutí podepsat zprávu o daňové kontrole, domnívá se žalovaný, že žalobce k tomu neměl dostatečné důvody, přičemž o následcích bezdůvodného odmítnutí podepsání zprávy o daňové kontrole byl u ústního jednání řádně poučen. Dále se žalovaný vyjádřil k namítané nepřezkoumatelnosti platebních výměrů, když uvedl, že v souladu s § 147 odst. 4 daňového řádu je zpráva o daňové kontrole součástí odůvodnění každého jednotlivého platebního výměru. Rovněž napadené rozhodnutí považuje žalovaný za dostatečně odůvodněné a splňující veškeré požadavky stanovené v § 102 odst. 3 a 4 daňového řádu. Žalovaný dále uvedl, že v souladu s konstantní judikaturou nelze povinnost vypořádat se se všemi námitkami interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku či argument a na podporu tohoto tvrzení citoval nálezy Ústavního soudu (např. sp. zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05 a III. ÚS 961/09). Žalovaný proto navrhl zamítnutí žaloby.

Okolnosti rozhodné ve věci:

6. Dne 26. 8. 2013 byla zahájena daňová kontrola žalobce týkající se daně z přidané hodnoty a daně z příjmů právnických osob za příslušná zdaňovací období od srpna roku 2010 až do prosince roku 2011. V rámci této daňové kontroly bylo ve vztahu ke zdaňovacímu období měsíce července roku 2011 zjištěno, že žalobce evidoval objednávku od společnosti A. a.s. na pronájem závoziště a doprovodné služby dle skutečných nákladů na akci Velká zemědělská 26.7 - 27.7.2011 v dohodnuté ceně 100 000 Kč. Dále byly správci daně předloženy odpověď společnosti A. a.s. a smlouva o nájmu stroje (shora uvedený traktor New Holland) ze dne 27.5.2009. Dle správce daně byl žalobce povinen podle § 21 zákona o dani z přidané hodnoty přiznat daň na výstupu ke dni uskutečnění pronájmu závoziště jako ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Jelikož tak žalobce neučinil a současně ani netvrdil existenci daňového dokladu na pronájem traktoru, doměřil mu správce daně podle § 47 odst. 1 písm. a), odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty za uvedené zdaňovací období daň na výstupu ve výši 20 000 Kč.
7. Ve vztahu ke zdaňovacímu období měsíce srpna roku 2011 bylo zjištěno, že žalobce uzavřel dne 1.8.2011 smlouvu o dodávce reklamy se společností CH. a.s., kdy se žalobce zavázal k zajištění prezentace této společnosti během dostihové sezóny 2011 na pardubickém dostihovém závodisti, přičemž konkrétně dle čl. 1.3. uvedené smlouvy měla být prezentace realizována při dostihu konaném dne 20.8.2011. Žalobce dne 5.8.2011 vystavil daňový doklad pouze na polovinu dohodnuté ceny, a to na 40 000 Kč + 20 % DPH. Druhá polovina dohodnuté ceny nebyla žalobcem vyfakturována, ač tak měl žalobce dle čl. 4 smlouvy učinit do 30.9.2011, což potvrdila společnost CH. a.s. v odpovědi ze dne 20.5.2014. Žalobce druhou polovinu ceny do svých zdanitelných plnění nezahrnul a nepřiznal z této částky ani daň z přidané hodnoty. Dle správce daně je tak základem daně podle uzavřené smlouvy částka 80 000 Kč. Služba byla uskutečněna dne 20.8.2011, proto měl žalobce povinnost k uvedenému datu přiznat daň na výstupu. Jelikož tak žalobce neučinil, doměřil mu správce daně za uvedené zdaňovací období daň na výstupu ve výši 8 000 Kč.
8. Dne 20.5.2015 byla v rámci ústního jednání předložena žalobci zpráva o daňové kontrole k podpisu, žalobce však podpis odepřel s tím, že nebyly provedeny jím vznesené důkazní

návrhy. Správce daně vyhodnotil odepření podpisu jako odepření bez dostatečného důvodu. Žalobce podal proti výše uvedeným dodatečným platebním výměrům odvolání, ve kterém uváděl v zásadě shodné důvody nesouhlasu jako v podané žalobě. Žalovaný vydal dne 11. 3. 2016 žalobou napadené rozhodnutí, kterým odvolání zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil. Žalovaný zdůraznil, že přijetí zdanitelného plnění ve vztahu ke zdaňovacímu období měsíce července 2011 nebylo správcem daně zpochybněno, avšak vzhledem k tomu, že daňový doklad nebyl vystaven, tedy nebyla splněna podmínka pro uznání nároku na odpočet daně podle § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, nelze ust. § 73 odst. 5 téhož zákona uplatnit, a proto je třeba daň doměřit. Ve vztahu ke zdaňovacímu období měsíce srpna roku 2011 pak žalovaný uvedl, že prezentace společnosti měla být uskutečněna na dostihu dne 20.8.2011, tedy žalobce měl povinnost přiznat daň na výstupu z uskutečněného zdanitelného plnění ke dni 20.8.2011.

Posouzení věci soudem:

9. Krajský soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v mezích řádně uplatněných žalobních bodů, a to podle skutkového a právního stavu v době rozhodování daňových orgánů (§ 75 odst. 1, 2 s.ř.s.) po veřejném projednání věci, přičemž dokazování navrženými výsledky členů představenstva a dozorčí rady a dále bývalou účetní Ing. V. B. neprováděl, neboť jej vyhodnotil jako nadbytečné, jak rozvedeno níže. Krajský soud poznamenává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případě shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění, což v této věci činí (viz např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č.j. 8 Afs 75/2005-130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky NSS ze dne 2. 7. 2007, č.j. 4 As 11/2006-86, ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47). K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamena, že krajský soud je povinen reagovat na každou z dílčí argumentace a tu obsáhle vyvrátit, jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (viz rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19).
10. Krajský soud při posuzování použitelnosti zprávy o daňové kontrole jako odůvodnění vydaných dodatečných platebních výměrů za situace, kdy žalobce odepřel podpis této zprávy, vycházel z ust. § 88 odst. 6 daňového řádu, které stanoví: *Odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.* Ze zprávy o daňové kontrole je zřejmé, že žalobce byl o následcích odepření podpisu poučen a ani on sám toto nesporel. Žalobce odůvodňuje odepření podpisu tím, že správce daně neprovedl všechny jím navrhované důkazy, konkrétně nevyslechl všechny navržené svědky. Z předmětné zprávy o daňové kontrole vyplývá, že se otázkou navržených svědků správce daně dostatečně zabýval a zdůvodnil, proč jejich výslech považuje za nadbytečný. Zejména totiž objasnil, že nepochybuje o tom, že by tyto osoby byly schopny v určité míře poskytnout ucelený obrázek o chodu společnosti, avšak tato skutečnost sama o sobě nemůže postačit k vyvrácení vznesených pochybností (str. 114 - 116, 130 zprávy o daňové kontrole). Zde se přitom, jak již uvedeno, jednalo o absenci vystavení daňových dokladů, nikoliv o potřebu nepřesné, nejasné či neúplné údaje na daňových dokladech prokazovat jiným způsobem, jak předpokládá ust. § 73 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty. Soud nemá důvod pochybovat o správnosti závěrů správce daně,

že výsledky žalobcem navrhovaných svědků nebyly způsobilé změnit důkazní situaci, žalobce uvedenými důkazy totiž nikdy nehodlal prokazovat, že daňové doklady on či dodavatel jemu poskytnutých plnění vystavil, jejich existenci žalobce nikdy netvrdil, naopak právě pro absenci jejich vydání se dožadoval použití ust. § 73 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty. Pokud přitom správce daně dostatečně odůvodnil, proč navržené důkazy neprovedl, čemuž dle soudu správce daně ve věci dostatečným způsobem dostál, nemůže být jejich neprovedení relevantním důvodem pro odepření podpisu ze strany daňového subjektu. Opačný závěr by vedl k absurdní situaci, kdy by daňový subjekt mohl bez jakýchkoliv omezení navrhopat provedení nadbytečných důkazů a správce daně by je musel vždy provést s vědomím toho, že pokud by tak neučinil, nebyla by zpráva o daňové kontrole použitelná jako důkaz pro dodatečné vyměření daně. Takový závěr by zjevně mohl vést k značnému prodloužení daňového řízení a k obstrukcím ze strany daňových subjektů. (Obdobný závěr ohledně námitek do způsobu hodnocení důkazních návrhů jako nedostatečného důvodu pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole vyplývá rovněž z rozsudku NSS ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015-71). Uvedená žalobní námitka proto byla vyhodnocena jako nedůvodná.

11. Žalobce dále vytýká dodatečným platebním výměrům, že tyto místo odůvodnění toliko odkazují na zprávu o daňové kontrole, která je však velmi rozsáhlá a nepřehledná. Z toho důvodu pokládá žalobce již dodatečné platební výměry za nepřezkoumatelné. Soud při posuzování této otázky vycházel z ustanovení § 147 odst. 4 daňového řádu, které stanoví: *Dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popřípadě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností.* Soud neshledal žádný důvod, pro který by toto ustanovení nebylo možné aplikovat, jelikož daň byla skutečně vyměřena výlučně na základě daňové kontroly. Jedná se tudíž o situaci, kterou zákonodárce předpokládal. Jediným důvodem uplatněným žalobcem, proč není možné použít zprávu o daňové kontrole namísto odůvodnění dodatečného platebního výměru, bylo tvrzení o porušení zásad daňového řízení a Listiny základních práv a svobod pro obsáhlost zprávy o daňové kontrole (135 stran), která řešila dvě odlišné daně za čtená zdaňovací období. Otázkou řádného odůvodnění zprávy o daňové kontrole, na kterou navazuje platební výměr, se zabýval již Ústavní soud, který v nálezu ze dne 27. 8. 2001 pod sp. zn. IV. ÚS 121/01 uvedl: *„Byl-li dodatečný platební výměr, který nemusí obsahovat odůvodnění jako nezbytnou součást rozhodnutí (§ 46 odst. 7, § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků), vydán na základě předtím provedené daňové kontroly, pak závěry správce daně týkající se kontrolního nálezu, výsledku a způsobu jeho zjištění, jakož i reakce na vyjádření a případné návrhy daňového subjektu, musí být přezkoumatelným způsobem seznatelné ze zprávy o daňové kontrole.“* Krajský soud dospěl k závěru, že uplatněná žalobní námitka není důvodná, jelikož správce daně zpracoval zprávu o daňové kontrole dostatečně podrobně a přehledně její obsah uspořádal dle typu daně a dle jednotlivých roků, tedy rozhodně nelze hovořit o nepřezkoumatelnosti. Klíčové okolnosti vedoucí k vydání dodatečných platebních výměrů jsou ve zprávě jasně popsány a i žalobce byl schopen se ve zprávě zorientovat, když uvádí čísla stran, na kterých je možné najít odůvodnění předmětných dodatečných platebních výměrů. Požadavky na odůvodnění stanovené Ústavním soudem ve výše citovaném nálezu tak byly správcem daně naplněny. Konečně žalovaný vydal na základě odvolání žalobce napadené rozhodnutí, ve kterém jsou popisovány pouze skutečnosti vztahující se k dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce července a srpna roku 2011, tedy ve vztahu k žalovanému

rozhodnutí pak žalobce ani nemůže důvodně tvrdit případnou nepřehlednost či dokonce nepřezkoumatelnost. I sám žalobce v jedné žalobě uplatnil námitky proti vícero dodatečně vydaným platebním výměrům a následně vydaným rozhodnutím žalovaného (byly soudem vyloučeny k samostatnému projednání a rozhodnutí ve věci), čímž prokázal, že souhrnné zpracování zprávy o daňové kontrole mu nezabránilo v řádném uplatnění jeho procesního práva na soudní ochranu.

12. Žalobce zcela konkrétně namítal, že daňové orgány nevyslechly Ing. M. P. a Ing. V. B. Zde je třeba zopakovat již shora nastíněnou základní zásadu dokazování spočívající v tom, že účastník musí nejprve tvrdit rozhodné skutečnosti a poté navrhnout důkazy k jejich prokázání. V daném případě však žalobce netvrdil, že by svědeckými výpověďmi mělo být prokázáno vydání daňových dokladů, nýbrž měl být prokazován způsob chodu společnosti a to, že dodatečně zdaněná plnění byla uskutečněna. Správce daně tudíž neměl důvod provést dokazování výsledky navržených svědků. Správce daně ve své zprávě uzavřel, přičemž to žalobce nespornuje, že žalobce vůbec vystavení daňových dokladů netvrdil. Obdobně soud neprovedl dokazování navrženými výsledky členů představenstva a dozorčí rady a dále bývalou účetní Ing. V. B., neboť jej vyhodnotil jako nadbytečné, když zjištěný skutkový stav poskytuje dostatečnou oporu pro právní zhodnocení věci, přičemž žalobce netvrdil, že by některým z výsledků měla být prokázána existence zcela konkrétních daňových dokladů, jejichž absence je pro posouzení věci zásadní. Naopak žalobce uvedl svůj toliko obecný předpoklad, že tyto osoby měly přehled o dění ve společnosti a disponují potřebnými informacemi. Ve vztahu k navrhovanému výsledku Ing. B. pak soud rovněž zhodnotil, že tato měla zaúčtovávat veškeré operace, přičemž již v řízení před správcem daně žalobce předložil její vyjádření, ze kterého nelze dovodit, že by správcem daně požadované daňové doklady byly vůbec vydány, to ostatně žalobce ani netvrdil, proto byl i tento důkazní návrh zhodnocen jako nadbytečný.
13. Ve vztahu ke zdaňovacímu období měsíce července roku 2011 bylo v průběhu daňové kontroly zjištěno, že žalobce pronajal společnosti A. a.s. závodíště na akci Velká zemědělská 26.7 - 27.7.2011 v dohodnuté ceně 100 000 Kč a že naproti tomu měl od uvedené společnosti za stejnou cenu pronajatý traktor New Holland. Žalobce byl proto povinen podle § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty přiznat daň na výstupu za pronájem závodíště ke dni uskutečnění pronájmu závodíště jako ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Pro stanovení okruhu ve věci pronájmu traktoru relevantních důkazních prostředků je pak stěžejní ust. § 73 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, podle kterého musí plátce daně pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad. Existence platného daňového dokladu je tedy nezbytnou podmínkou pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty a samotná existence plnění bez takového dokladu nemůže být dostatečným důvodem pro uznání nároku na odpočet této daně. Jelikož žalobce nepřiznal daň na výstupu za pronájem závodíště a současně ani netvrdil vydání daňového dokladu za pronajatý traktor, doměřil mu správce daně daň z přidané hodnoty za uskutečněné zdanitelné plnění pro společnost A. a.s. v souladu s ust. 143 odst. 3 daňového řádu na základě výsledku daňové kontroly daně z přidané hodnoty v sazbě podle ust. § 47 odst. 1 písm. a), odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty a současně mu nepřiznal nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ze zdanitelného plnění přijatého od společnosti A. a.s.
14. Ve vztahu ke zdaňovacímu období měsíce srpna roku 2011 bylo zjištěno, že žalobce poskytl společnosti CH. a.s. zajištění prezentace při dostihu 20.8.2011, avšak druhá

polovina dohodnuté ceny nebyla žalobcem vyfakturována, ač tak měl žalobce dle smlouvy učinit do 30.9.2011. Vzhledem k tomu, že žalobce druhou polovinu ceny za zdanitelné plnění účetně neevidoval a nepřiznal z této částky daň z přidané hodnoty, správce daně v souladu s ust. § 36 zákona o dani z přidané hodnoty považoval za základ daně částku 80 000 Kč, neboť takové peněžité plnění měl žalobce obdržet (§ 36 odst. 1 cit. zák.) s datem uskutečnění služby 20.8.2011. Žalobci proto podle § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty vznikla povinnost k uvedenému datu přiznat daň na výstupu. Jelikož tak žalobce neučinil, doměřil mu správce daně v souladu s ust. 143 odst. 3 daňového řádu na základě výsledku daňové kontroly daň z přidané hodnoty v sazbě podle § 47 odst. 1 písm. a), odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty.

15. Ve vztahu k rozložení důkazního břemene je pak třeba uvést následující. Ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu uvádí: *Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.* Tvrzení žalobce, že mu správcem daně nebylo umožněno dostat jeho důkaznímu břemenu, neobstojí, jelikož svědecké výpovědi nemohly nic změnit na skutečnosti, že žalobce požadovanými doklady nedisponuje a nedisponoval, neboť tyto nebyly vystaveny. Ze svědeckých výpovědí mohlo maximálně vyplynout to, co jimi hodlal sám žalobce prokázat, totiž že došlo k uskutečnění zdanitelných plnění.
16. Právní názor o nemožnosti uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty při absenci daňového dokladu pak odpovídá i konstantní judikatuře Nejvyššího správního soudu, byť ta neřešila přímo otázku naprosté absence daňového dokladu. Závěry své rozhodovací praxe vyjádřil NSS například ve svém rozsudku ze dne 22. 10. 2015, č. j. 7 Afs 237/2015 - 33, kde uvádí: *„daňové řízení je ovládáno zásadou, že daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). V dané věci je stěžejní otázkou, zda stěžovatel prokázal uplatněný nárok na odpočet DPH ve smyslu ust. § 72 a 73 zákona o DPH. Podle ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH má plátce daně nárok na odpočet DPH, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Vznik nároku na odpočet DPH prokazuje plátce v první řadě daňovým dokladem ve smyslu ust. § 73 citovaného zákona. Jak bylo opakovaně judikováno Nejvyšším správním soudem a Ústavním soudem, prokazování nároku na odpočet DPH je prvotně záležitostí dokladovou, ale současně je třeba respektovat soulad s faktickým stavem. Jak vyplývá např. z nálezů Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, a ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07, důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění.“* V rozporu s výkladem zastávaným krajským soudem není ani žalobcem odkazovaný rozsudek NSS č.j. 5 Afs 65/2013-79 ze dne 26.6.2014, uvedená judikatura se však nevztahovala na případy úplné absence daňových dokladů. Z výše uvedeného závěru krajský soud dovodil, že, ač je správce daně povinen ve vztahu ke vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty zkoumat, zda údaje uvedené v daňovém dokladu odpovídají skutečnosti a zda došlo k poskytnutí zdanitelného plnění, není možné na povinnost existence daňového dokladu zcela rezignovat a dospět k závěru o oprávněnosti odpočtu daně, ačkoliv nebylo prokázáno ani tvrzeno, že daňový doklad byl vystaven. Existence daňového dokladu je primární otázkou, kterou daňové orgány, vedle prokazatelnosti plnění podle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty, podle § 73 odst. 1 téhož zákona zkoumají, a teprve po předložení těchto dokladů mohou přistoupit k úvaze, zda skutečnosti uvedené v těchto dokladech neodporují skutkovému stavu a případné nedostatky zhojit postupem podle § 73 odst. 5 téhož zákona. Uvedený závěr má oporu v textu Směrnice Rady č. 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států

týkajících se daní z obrátu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále jen „šestá směrnice“). Ta v článku 178 stanoví, že při odpočtu daně z přidané hodnoty za zboží či službu, za které již v daném členském státě tato daň byla či má být odvedena, musí osoba povinná k dani mít fakturu vystavenou v souladu s dalšími podmínkami této směrnice.

17. Veškeré námitky žalobce proti rozhodnutí žalovaného soud vyhodnotil jako nedůvodné, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Náklady řízení:

18. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle zásady úspěchu ve věci (§ 60 odst. 1 s. ř. s.), když žalovaný byl ve věci plně úspěšný, avšak práva na náhradu nákladů řízení se vzdal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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: <http://www.nssoud.cz>.

Pardubice 7. února 2018

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu