



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a JUDr. Aleny Hocké v právní věci **žalobce Art de Suisse s.r.o.**, se sídlem Karlovy Vary, Stará Louka 335/48, zastoupeného Ing. Milanem Hynkem, daňovým poradcem, se sídlem Karlovy Vary, Moskevská 1461/66, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16.6.2016, č.j. 26925/16/5300-21443-708158,

t a k t o:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 16.6.2016, č.j. 26925/16/5300-21443-708158, se **z r u š u j e** a věc se **v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **p o v i n e n** zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 11.228 Kč ve lhůtě do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Ing. Milana Hynka, daňového poradce.

O d ů v o d n ě n í

I.

Napadené rozhodnutí

Žalobce se žalobou ze dne 1.8.2016 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 16.6.2016, č.j. 26925/16/5300-21443-708158 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž bylo zamítnuto žalobcovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 7.12.2015, č.j. 940975/15/2401-50523-402904 (dále jen

„rozhodnutí o odvolání“), a toto rozhodnutí bylo potvrzeno. Rozhodnutím o odvolání bylo částečně vyhověno žalobcovu odvolání proti platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty vydanému správcem daně dne 7.8.2015 pod č.j. 755388/15/2401-50523-402904 (dále jen „platební výměr“) a ve zbytku bylo odvolání zamítnuto. Platebním výměrem byla žalobci za zdaňovací období prosinec 2014 vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši nadměrného odpočtu 1.836.727 Kč. Rozhodnutím o odvolání byla žalobci za zdaňovací období prosinec 2014 vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši nadměrného odpočtu 1.874.103 Kč.

II. Žaloba

Žalobce uvedl, že žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že žalobce ve zdaňovacím období prosinec 2014 uskutečnil plnění pro společnost Premier Tax Free s.r.o., DIČ CZ27382851, v celkové výši 73.200 Kč (základ daně 60.496 Kč, daň z přidané hodnoty 12.704 Kč) a na základě této skutečnosti mu vznikla povinnost uplatnit ke dni uskutečnění tohoto zdanitelného plnění daň na výstupu. Současně žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí, že správce daně žalobci v rozhodnutí o odvolání vyhověl v rozsahu požadovaném v odvolání ze dne 7.9.2015 proti platebnímu výměru.

Uvedené výroky rozhodnutí považuje žalobce za nezákonné. Podrobněji k tomu konstatoval, že žalovaný v napadeném rozhodnutí v odstavci [14] uvádí, že žalobce v odvolání ze dne 7.9.2015 a v protokolu ze dne 7.10.2015 sám určil, že uskutečnil zdanitelná plnění pro společnost PTF za zdaňovací období prosinec 2014 v celkové výši 73.200 Kč včetně daně z přidané hodnoty. Důkazem o tom jsou podle žalovaného předmětné odvolání a protokol. Podle žalovaného proto měl žalobce vystavit na uskutečněné zdanitelné plnění daňový doklad tak, jak činil v jiných zdaňovacích obdobích a jak sám uvedl v odvolání. Konkrétní předmět zdanitelného plnění, které měl žalobce pro společnost PTF uskutečnit, však žalovaný v rozhodnutí nespécifikoval. Dále žalobce uvedl, že ve výše citovaném odvolání ze dne 7.9.2015 výslovně uvedl, že ve zdaňovacím období prosinec 2014 žádná plnění společnosti Premier Tax Free s.r.o., DIČ CZ27382851, neposkytoval, ale naopak tato společnost poskytovala služby spojené s vrácením daně z přidané hodnoty žalobci. Jako důkazní prostředek žalobce označil daňové doklady č. 20361 a 20258 vystavené společností Premier Tax Free s.r.o. jako poskytovatelem zdanitelného plnění, z jejichž obsahu mj. vyplývá, že osobou, pro kterou se plnění uskutečňuje, je žalobce a předmětem plnění jsou služby poskytnuté v tuzemsku v souvislosti se zajišťováním služeb vracení daně z přidané hodnoty žalobcovým zákazníkům. Na základě těchto daňových dokladů žalobce uplatnil nárok na odpočet daně a současně náklady na dosažení, zajištění a udržení výnosů na syntetickém účtu 518. Celkovou hodnotu služeb poskytovaných žalobcovým zákazníkům v souvislosti s vrácením daně z přidané hodnoty, žalobce v přiznání k dani z přidané hodnoty uvedl na řádce č. 26 jako plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet. Podle žalobcova názoru se jednalo o služby vázané na vývoz zboží podle § 66 a 69 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), poskytované v souvislosti s vrácením daně z přidané hodnoty fyzickým osobám nepovinným k dani ze třetích zemí při vývozu zboží. V účetnictví výnosy za poskytnuté služby zachytil jako tržby z prodeje služeb na syntetickém účtu 602. Částka 73.200 Kč, o níž žalovaný tvrdí, že ji žalobce sám určil jako hodnotu zdanitelných plnění uskutečněných pro společnost PTF, tedy

představuje celkovou hodnotu služeb, které žalobce poskytl v souvislosti s vrácením daně z přidané hodnoty fyzickým osobám nepovinným k dani ze třetích zemí při vývozu zboží.

Žalobce dále uvedl, že žalovaný v odstavci [10] napadeného rozhodnutí konstatuje, že žalobce v průběhu daňového řízení předložil smlouvu o spolupráci při vrácení DPH uzavřenou se společností PTF ze dne 15.11.2010 ve znění dodatku ze stejného data. Následně v odstavci [15] uvádí, že smluvní strany si na základě uzavřených smluv poskytovaly vzájemně plnění, na která vystavovaly daňové doklady. K tomu žalobce sdělil, že se společností Premier Tax Free s.r.o. dne 15.11.2010 v písemné formě uzavřel mandátní smlouvu při vrácení DPH, smlouvu o spolupráci při vrácení (refundaci) DPH a dodatek ke smlouvě o spolupráci při vrácení (refundaci) DPH č. 1. V odvolání ze dne 7.9.2016 uvedl, že ve zdaňovacím období prosinec 2014 po dohodě od jejich použití pro úpravu vzájemných vztahů při zajištění služby vrácení daně z přidané hodnoty žalobcovým zákazníkům upustili. Smlouva však ukončena nebyla a v následujícím zdaňovacím období leden 2015 se k režimu upravenému těmito dokumenty opět vrátili, což je patrné především z dokladů vystavených společností Premier Tax Free s.r.o. v období od 1.1.2015. Na jejich základě společnost Premier Tax Free s.r.o. jako mandant žalobci pouze sděluje jednotlivé částky, které žalobce vyinkasoval jako mandatář jeho jménem od žalobcových zákazníků a které je povinen převést na jeho účet. Nejedná se tedy o daňový doklad ani o doklad, na jehož základě by mohly být uplatňovány náklady. Inkaso poplatku za vrácení daně z přidané hodnoty od zákazníka a převod na účet mandanta žalobce v účetnictví zachytil jako závazek a jeho úhradu vůči mandantovi v účtové tř. 3. Žalobcovým výnosem účtovaným ve prospěch účtu 602 pak byla pouze odměna mandatáře, kterou žalobce fakturoval mandantovi na základě daňového dokladu s daní z přidané hodnoty jako tuzemské plnění. Toto plnění podléhající základní sazbě daně z přidané hodnoty žalobce uváděl na ř. 1 přiznání k dani z přidané hodnoty. Tvrzení žalovaného uvedené v odstavci [15] napadeného rozhodnutí, že se daňové doklady neliší od dokladů z jiných zdaňovacích období, tedy neodpovídá skutečnosti. Žalobce pokračoval konstatováním, že služby vázané na vývoz zboží podle § 66 a 69 zákona o dani z přidané hodnoty poskytované v souvislosti s vrácením daně z přidané hodnoty fyzickým osobám nepovinným k dani ze třetích zemí při vývozu zboží jsou osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně. Bez ohledu na skutečnost, zda služby v souvislosti s vrácením daně z přidané hodnoty žalobci poskytovala ve formě subdodávky společnost Premier Tax Free s.r.o. nebo žalobce společnosti Premier Tax Free s.r.o. poskytoval služby jako mandatář, měl příjemce zdanitelného plnění vždy plný nárok na odpočet daně a poskytnutí služby konečnému zákazníkovi - fyzické osobě nepovinné k dani ze třetí země při vývozu zboží v souvislosti s vrácením daně z přidané hodnoty bylo od daně osvobozeno. Žádný z použitých postupů není podle žalobcova názoru v rozporu se zákonem, neumožňuje nikomu ze zúčastněných subjektů získat daňovou výhodu a bylo tedy pouze věcí vzájemné dohody v rámci smluvní volnosti, který bude v konkrétním případě aplikován. Protokol ze dne 7.10.2015 pak žalobcovo vyjádření, na jehož základě by bylo možné dovodit, že žalobce ve zdaňovacím období prosinec 2014 poskytoval společnosti Premier Tax Free s.r.o. nějaká zdanitelná plnění, neobsahuje. Na základě výše uvedených skutečností se žalobce domnívá, že žalovaný v napadeném rozhodnutí v rozporu s § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), nevycházel ze skutečného obsahu právního jednání. S tvrzením žalovaného, že se správce daně v odvolacím řízení vypořádal se všemi žalobcovými námitkami, žalobce nesouhlasí.

Žalobce dále uvedl, že ve věci tvrzení žalovaného uvedeného v odstavcích [13], [15] a [16], že správce daně v rozhodnutí o odvolání žalobci vyhověl v rozsahu požadovaném v odvolání ze dne 7.9.2015 proti platebnímu výměru a vycházel zcela ze skutečností žalobcem tvrzených, uvádí, že správce daně mu vyhověl pouze částečně, a to v části týkající se osvobození služeb spojených s vrácením daně z přidané hodnoty fyzickým osobám nepovinným k dani ze třetích zemí při vývozu zboží poskytovaných výhradně v žalobcově vlastní režii bez součinnosti se společností Premier Tax Free s.r.o. Ve zbytku, tedy v části týkající se zdanění výše uvedených služeb poskytovaných ve spolupráci se společností Premier Tax Free s.r.o. jako subdodavatelem části služeb, uvedené odvolání zamítl. Žalobcovu tvrzení, že ve zdaňovacím období prosinec 2014 společností Premier Tax Free s.r.o. žádná zdanitelná plnění neposkytoval, pak zcela odmítl.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě po shrnutí dosavadního průběhu řízení a žalobních námitek uvedl, že správce daně prvního stupně ve výzvě č.j. 206431/15 k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu vyzval žalobce k prokázání, že hodnota na ř. 26 je hodnotou za jím uskutečněná plnění, když při místním šetření provedeném v rámci vyhledávací činnosti bylo správci daně sděleno (protokol č.j. 164875/15), že na tomto řádku je mimo jiné uvedena hodnota odměny za zajištění služeb osobám ze třetích zemí poskytovaných společností PTF. V tomto protokolu je pak konkrétně uvedeno: „*Na řádku 26 prověřovaného Dap uvedl plátce... a přírážku za zprostředkování vrácení daně zákazníkům při vývozu zboží společností Premier Tax Free s.r.o.*“ Správce daně v souvislosti s vedeným postupem k odstranění pochybností provedl dne 12.3.2015 u žalobce místní šetření, v rámci kterého to byl právě žalobce, který správci daně jako důkazní prostředek pro odstranění pochybností předložil důkazní prostředky, a to Mandátní smlouvu při vracení DPH, Smlouvu o spolupráci při vracení (refundaci) DPH a Dodatek ke smlouvě o spolupráci při vracení (refundaci) DPH č. 1. Na základě těchto listin smluvní strany vzájemně spolupracovaly při vracení DPH zahraničním fyzickým osobám. Žalobce pak ve svých podáních nelogicky argumentuje skutečností, že se žalovaný ve svých tvrzeních opírá o tyto důkazní prostředky. Žalovaný byl však v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu povinen v daňovém řízení posoudit a vyhodnotit žalobcem předložené důkazní prostředky. Žalobce dále také předložil v rámci postupu k odstranění pochybností daňové a účetní doklady (viz protokol ze dne 23.7.2015, č.j. 721293/15/2401-60564-404754). Na str. 9 až 14 předmětného protokolu správce daně popsal zjištěné skutečnosti a důkazy, na základě kterých vyhodnotil, že celková částka 291.238 Kč (základ daně 240.679 Kč, DPH ve výši 50.559 Kč) představuje hodnotu uskutečněných zdanitelných plnění pro společnost PTF, ze kterých je žalobce povinen odvést DPH. Tato částka pak patří na ř. 1, nikoliv na ř. 26. Takto byl také vystaven platební výměr. Proti platebnímu výměru podal žalobce dne 7.9.2015 odvolání, ve kterém uvedl, že ve zdaňovacím období prosinec 2014 smluvní strany nepostupovaly podle uzavřených smluv a žalobce poskytoval služby v plném rozsahu samostatně. Tuto skutečnost přitom dříve např. v průběhu celého postupu k odstranění pochybností nebo v návrhu na pokračování v dokazování neuvedl. Na základě podaného odvolání sepsal žalovaný s žalobcem protokol ze dne 7.10.2015, č. 840142/15. Žalobce předložil doklady specifikované na str. 4 protokolu a poté

označil doklady, kdy žalobce poskytl služby zahraničním osobám zcela bez součinnosti se společností PTF, a dále doklady, kdy služby týkající se vracení DPH zahraničním osobám byly poskytnuty prostřednictvím společnosti PTF. K tomu dále vysvětlil, že v případě, kdy žalobce poskytuje služby samostatně, zajistí po dohodě se zákazníkem VIP salonek na letišti v Praze nebo v Karlových Varech, kde dojde k proclení zboží za přítomnosti zaměstnance žalobce, který obdrží potvrzený doklad VAT REFUND. Na základě skutečností uvedených žalobcem v podaném odvolání žalovaný v souladu s § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu částečně vyhověl odvolání žalobce v rozsahu, jak žalobce požadoval, a změnil předmětný platební výměr tak, jak je uvedeno v rozhodnutí o odvolání. Žalovaný svůj postup podrobně odůvodnil a vypořádal se se všemi podstatnými námitkami žalobce. Lze tedy učinit závěr, že správce daně, potažmo žalovaný, vycházel zcela ze skutečností tvrzených žalobcem. K odkazu žalobce na jím uvedené doklady žalovaný uvádí, že tyto se neliší od dokladů z jiných zdaňovacích období. Předmětné doklady svědčí o tom, že smluvní strany si na základě uzavřených smluv poskytovaly vzájemné plnění, na které vystavovaly daňové doklady. Tvrzení žalobce ve věci nepostupování v předmětném zdaňovacím období podle uzavřených smluv a námitek napadajících zhodnocení skutečného obsahu právního jednání nebylo ze strany žalobce podloženo žádnými relevantními důkazy. Nelze tedy podle žalovaného přisvědčit žalobci v opodstatněnosti jeho námitek. Postoj žalovaného je v této věci konstantní a je zřejmý z napadeného rozhodnutí, přičemž žalovaný na tomto nadále setrvává. Z těchto důvodů si žalovaný v dalších podrobnostech a k průběhu daňového řízení dovoluje odkázat na napadené rozhodnutí a předávaný správní spis. Závěrem žalovaný uvedl, že trvá na názoru, že v daném případě bylo postupováno zcela v souladu se zákonem. Má za to, že je zcela nepochybné, že nedošlo k vydání nezákonného rozhodnutí, jak tvrdí žalobce. Žalobcem vznesené námitky nejsou důvodné, proto navrhuje zamítnutí žaloby.

IV.

Posouzení věci soudem

Vzhledem k tomu, že žalobce i žalovaný souhlasili s rozhodnutím o věci samé bez jednání, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“), o věci samé bez jednání.

V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

A.

Žalobce v odvolání proti prvoinstančnímu rozhodnutí uvedl: „Na základě ustanovení § 109 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád podáváme tímto odvolání proti rozhodnutí o odvolání č. j. 940975/15/2401-50523-402904 vydanému Finančním úřadem pro Karlovarský kraj, ÚP v Karlových Varech dne 7.12.2015 ve věci odvolání proti platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty č. j. 755388/15/2401-50523-402904 za zdaňovací období prosinec 2014. Správce daně ve výše uvedeném rozhodnutí vyhověl našemu odvolání pouze částečně. Při zamítnutí zbývajících částí odvolání se přitom opírá o mandátní smlouvu při vracení DPFI, smlouvu o spolupráci při vracení (refundaci) DPH a dodatek ke smlouvě o spolupráci při

vracení (refundaci) DPH č. 1. V průběhu řízení jsme však doložili, že ve zdaňovacím období prosinec 2014 jsme na základě vzájemné dohody podle této smlouvy nepostupovali. Tuto skutečnost jsme opakovaně uvedli také v našem odvolání. Společnost Premier Tax Free s.r.o. naopak poskytovala služby spojené s vracením DPH nám. Toto je patrné především z daňových dokladů č. 20361 a 20258 vystavených společností Premier Tax Free s.r.o., které byly správci daně v průběhu řízení předloženy. Na základě těchto daňových dokladů jsme uplatnili nárok na odpočet daně a současně náklady na dosažení, zajištění a udržení výnosů na syntetickém účtu 518. Celkovou hodnotu služby poskytované našim zákazníkům v souvislosti s vracením DPH jsme v přiznání k DPH uvedli na řádku č. 26 a v účetnictví zachytili jako tržby z prodeje služeb na syntetickém účtu 602 (ve sledovaném období se jednalo o částku Kč 291.238), což bylo v průběhu řízení správci daně prokázáno a tato skutečnost je také uvedena v protokolu sepsaném správcem daně. Mandátní smlouva uzavřená ve věci vracení DPH mezi námi a společností Premier Tax Free s.r.o. ukončena nikdy nebyla a v následujícím zdaňovacím období leden 2015 jsme se k režimu v ní uvedenému opět vrátili, což je opět patrné především z dokladů vystavených společností Premier Tax Free s.r.o. Na jejich základě nám Společnost Premier Tax Free s.r.o. jako mandant pouze sděluje jednotlivé částky, které jsme vyinkasovali jako mandatář při prodeji zboží jeho jménem. Nejedná se tedy o daňový doklad ani o doklad, na jehož základě by byly uplatňovány v účetnictví náklady. Inkaso poplatku za vracení DPH od zákazníka a převod na účet mandanta je v účetnictví zachyceno v účtové tř. 3. Naším výnosem je pak pouze odměna mandatáře za uvedenou službu, kterou fakturujeme mandantovi na základě daňového dokladu s DPH. Vzhledem k tomu, že správce daně podle našeho názoru v řízení nevycházel ze skutečného obsahu právního jednání, trváme v plném rozsahu na odvolání proti platebnímu výměru č. j. 755388/15/2401-50523-402904 vydanému Finančním úřadem pro Karlovarský kraj, ÚP v Karlových Varech dne 7.8.2015 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2014, v němž jsme požadovali, aby byl tento platební výměr změněn tak, že údaje uvedené na ř. 1, 26, a 65 budou vyměřeny ve výši vykázané v daňovém přiznání (řádném a dodatečném) a celková hodnota daně na výstupu uvedená na ř. 62 bude snížena o Kč 50.559“.

Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí zabýval odvolacími námitkami pouze v bodech 15 a 16, když uvedl: „[15] K námitkám daňového subjektu odkazujeme zcela na uvedené v části B) tohoto rozhodnutí, zejména odst. [11] až [14]. Správce daně v rámci rozhodnutí o odvolání vycházel zcela ze skutečností tvrzených daňovým subjektem. K odkazu daňového subjektu na jím uvedené doklady uvádíme, že se neliší od dokladů z jiných zdaňovacích období. Předmětné doklady svědčí o tom, že smluvní strany si na základě uzavřených smluv (viz odst. [10]) poskytovaly vzájemně plnění, na která vystavovaly daňové doklady, což daňový subjekt v odvolání sám uvedl. Námitky daňového subjektu nejsou důvodné. [16] Jak vyplývá z výše uvedených skutečností, správce daně v rozhodnutí o odvolání vyhověl daňovému subjektu v rozsahu, jak požadoval daňový subjekt v odvolání, a na základě dokladů, které daňový subjekt sám označil. Správce daně tedy vycházel ze skutečného obsahu dokladů a vyjádření daňového subjektu a jeho návrhu na změnu rozhodnutí tak nelze vyhovět. Námitky daňového subjektu nejsou důvodné“.

V odkazovaných bodech 11 až 14 části B) napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl: „[11] Proti platebnímu výměru podal daňový subjekt dne 7.9.2015 odvolání, ve kterém uvedl, že ve zdaňovacím období prosinec 2014 smluvní strany nepostupovaly podle uzavřených smluv (viz

odst. [10]) a daňový subjekt poskytoval služby v plném rozsahu samostatně. Daňový subjekt následně dne 30.9.2015 odvolání doplnil a uvedl, že z celkové hodnoty tržeb za služby při vracení DPH turistům ze třetích zemí ve výši 291.238,- Kč byla ve spolupráci se společností PTF realizována pouze část ve výši 73.200,- Kč. [12] Na základě podaného odvolání (viz odst. [11]) sepsal správce daně s daňovým subjektem protokol č. 840142/15/2401-60564-404754 ze dne 7.10.2015. Daňový subjekt předložil doklady specifikované na str. 4 protokolu. Daňový subjekt poté označil doklady, kdy daňový subjekt poskytl služby zahraničním osobám zcela bez součinnosti se společností PTF, a dále doklady, kdy služby týkající se vracení DPH zahraničním osobám byly poskytnuty prostřednictvím společnosti PTF. K tomu dále vysvětlil, že v případě, kdy daňový subjekt poskytuje služby samostatně, zajistí po dohodě se zákazníkem VIP salonek na letišti v Praze nebo v Karlových Varech, kde dojde k proclení zboží za přítomnosti zaměstnance daňového subjektu, který obdrží potvrzený doklad VAT REFUND. [13] Na základě skutečností uvedených daňovým subjektem v podaném odvolání (viz odst. [11], které správce daně ověřil protokolem ze dne 7.10.2015 (viz odst. [12]), správce daně v souladu s ust. § 113 odst. 1 písm. b) DŘ částečně vyhověl odvolání daňového subjektu v rozsahu, jak daňový subjekt požadoval, a změnil předmětný platební výměr tak, jak je uvedeno v rozhodnutí o odvolání č. j. 940975/15/2401-50523-402904 ze dne 7.12.2015. Správce daně svůj postup podrobně odůvodnil a vypořádal se se všemi námitkami daňového subjektu proti platebnímu výměru (viz odst. [3]). [14] V odvolání ze dne 7.9.2015 (viz odst. [11]) a následně v protokolu ze dne 7.10.2015 (viz odst. [12]) daňový subjekt sám určil, že uskutečnil zdanitelná plnění pro společnost PTF za zdaňovací období prosinec 2014 v celkové výši 73.200,- Kč (základ daně 60.496,- Kč, DPH 12.704,- Kč). Předmětné odvolání a protokol jsou důkazem o tom, že daňový subjekt toto zdanitelné plnění uskutečnil. Daňový subjekt měl proto vystavit na uskutečněné zdanitelné plnění daňový doklad tak, jak činil v jiných zdaňovacích obdobích a jak sám uvedl v odvolání, které je předmětem tohoto řízení (viz odst. [5]).“.

V odkazovaném bodu 10 části B) napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl: „[10] Daňový subjekt v průběhu postupu k odstranění pochybností předložil smlouvu o spolupráci při vracení DPH uzavřenou se společností PTF ze dne 15.11.2010 ve znění dodatku ze stejného data, kterou se smluvní strany zavazují spolupracovat při vracení daně fyzickým osobám, které nakoupily zboží u daňového subjektu a následně je vyvezly z ČR. Tyto částky DPH bude turistům vyplácet společnost PTF nebo jí určený refundační partner za podmínek uvedených v čl. III smlouvy. Dne 15.11.2010 byla současně uzavřena mandátní smlouva mezi daňovým subjektem jako mandatářem a společností PTF jako mandantem. Dle čl. II této smlouvy se mandatář zavazuje zajišťovat pro mandanta službu při vracení DPH zahraničním fyzickým osobám ze třetích zemí, které nakoupily zboží v ČR a následně je vyvážejí, a to za podmínek sjednaných v čl. III a IV smlouvy. Na základě těchto smluv smluvní strany vzájemně spolupracovaly při vracení DPH zahraničním fyzickým osobám. Dále daňový subjekt předložil v rámci postupu k odstranění pochybností daňové a účetní doklady vymezené na str. 3 a 4 protokolu č. j. 721293/15/2401-60564-404754 ze dne 23.7.2015, ve kterém správce daně sdělil daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Na str. 9 až 14 předmětného protokolu správce daně popsal zjištěné skutečnosti a důkazy, na základě kterých vyhodnotil, že celková částka 291.238,- Kč (základ daně 240.679,- Kč, DPH ve výši 50.559,- Kč) představuje hodnotu uskutečněných zdanitelných plnění pro společnost PTF, ze kterých je

daňový subjekt povinen odvést DPH. Tato částka pak patří na ř. 1, nikoliv na ř. 26. Takto byl vystaven platební výměr č. j. 755388/15/2401-50523-402904 ze dne 7.8.2015“.

B.

K závěrům žalovaného je předně nezbytné uvést, že pokud jde o náležitosti odůvodnění rozhodnutí o odvolání, shrnul Nejvyšší správní soud svoji judikaturu například v rozsudku ze dne 10.3.2011, č.j. 7 Afs 11/2011-70 (rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz), kde uvedl: „*Nejvyšší správní soud rozhodující v této věci, ve shodě s předcházejícími závěry konstatuje, že v odůvodnění rozhodnutí, zvláště pak v takovém, jímž se daňové řízení končí, je třeba vždy popsat skutkový a právní kontext věci tak, aby vytvářel podklad pro porozumění důvodům rozhodnutí a pro to, aby tyto důvody přesvědčivě obhájily jeho výrok. Jakkoli tedy v daňovém řádu není požadovaný obsah odůvodnění výslovně definován a v § 50 odst. 7 větě druhé téhož předpisu je toliko stanoveno, že v odůvodnění se musí odvolací orgán vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými, nebude se obsah odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu v daňovém řízení ve svých podstatných rysech lišit od obsahu odůvodnění, jak jej pro rozhodnutí vydaná ve správním řízení předepisuje ustanovení § 68 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů které stanoví, že v odůvodnění se uvedou důvody výroku nebo výroků rozhodnutí, podklady pro jeho vydání, úvahy, kterými se správní orgán řídil při jejich hodnocení a při výkladu právních předpisů, a informace o tom, jak se správní orgán vypořádal s návrhy a námitkami účastníků a s jejich vyjádřením k podkladům rozhodnutí“.*

Jak vyplývá z odborné literatury Daňový řád. Komentář Josef Baxa a kol., Daňový řád. Komentář, Wolters Kluwer (ČR), Praha 2011, platí tyto závěry i pro daňový řád. K ustanovení § 116 odst. 2 daňového řádu, podle kterého v odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí, bylo uvedeno: „*Odůvodnění odvolacího rozhodnutí musí příjemci rozhodnutí i dalším osobám, které se s ním seznamují, poskytnout informaci o tom, jaké důvody vedly odvolací orgán k tomu, aby o odvolání rozhodl způsobem uvedeným ve výroku napadeného rozhodnutí. Ustanovení odst. 2 stanoví požadavky na odůvodnění rozhodnutí o odvolání, nejde však zdaleka o požadavky jediné. Na odvolací rozhodnutí se vztahují náležitosti, které musí obsahovat odůvodnění každého daňového rozhodnutí, jak jsou uvedeny v § 102 odst. 3 a 4, a proto i pro odůvodnění odvolacího rozhodnutí beze zbytku platí to, co je třeba dovodit z citovaných ustanovení (srov. komentář k § 102 odst. 3 a 4). Nutnost jasného, srozumitelného a přesvědčivého odůvodnění odvolacího rozhodnutí je ještě umocněna tím, že jde o rozhodnutí konečné. Povinnost odvolacího orgánu vypořádat se v odůvodnění rozhodnutí se všemi námitkami odvolatele je předpokladem přezkoumatelnosti rozhodnutí o odvolání. Má-li být odvolatel přesvědčen o správnosti rozhodnutí o odvolání, musí mít možnost z něj zjistit, že se odvolací orgán zabýval všemi jeho námitkami, a jaké závěry o nich učinil. Proto i za situace, kdy námitky odvolatele nejsou podle odvolacího orgánu pro věc podstatné, důkazy, které navrhuje, nemohou podle něho přinést do skutkových zjištění nic nového či se např. odvolatel mylí v názoru na právní posouzení věci, musí odvolací orgán v odůvodnění rozhodnutí i na tyto odvolatelovy důvody reagovat a uvést k nim své argumenty. Pokud by odvolací orgán některý z odvolatelových důvodů v odůvodnění pominul, bylo by odvolací rozhodnutí v této části nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Jak již bylo výše uvedeno, odvolací orgán plní v odvolacím řízení úlohu jak přezkumného orgánu, tak i zároveň toho, kdo v řízení nalézá. I to musí být z odůvodnění rozhodnutí seznatelné“.*

K odkazovaným ustanovením § 102 odst. 3 daňového řádu, podle kterého v odůvodnění správce daně uvede důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí, a § 102 odst. 4 daňového řádu, podle kterého v odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, správce daně dále uvede, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce, bylo uvedeno: „K odst. 3 [Obsah odůvodnění] Toto ustanovení vymezuje obecný rámec (obsah) odůvodnění každého rozhodnutí s tím, že v odst. 4 (srov. dále) jsou uvedeny ještě další obsahové prvky těch rozhodnutí, která byla vydána na základě dokazování. Členění je trochu umělé, není důležité, jestli vydání rozhodnutí předcházelo dokazování, či nikoliv, rozhodné je, že každé rozhodnutí má svůj skutkový základ, ten je třeba řádně zjistit a na něj pak použít příslušné normy hmotného a procesního práva. Těžiště přesvědčivosti rozhodnutí je v jeho odůvodnění. Každý, kdo se s rozhodnutím seznámí, se z jeho odůvodnění musí prostě přezkoumatelným způsobem dozvědět nejen jak, ale zejména proč bylo rozhodnuto určitým způsobem, jde o požadavek spravedlivého procesu, který bezpochyby platí i pro řízení daňové, přesvědčivost rozhodnutí je předpokladem pro jeho dobrovolnou akceptaci příjemcem, ale i dalšími osobami, ať už je jím přiznáváno právo nebo stanovena povinnost. Opět je nutno zdůraznit, že odůvodnění rozhodnutí není shrnutím obsahu správního spisu či jeho „převyprávěním“ procesními a úředními floskulemi, nýbrž jedinečným originálním správním aktem, kterým orgán veřejné moci autoritativně rozhoduje o subjektivních právech a povinnostech zejména fyzických a právnických osob. Celé rozhodnutí, a odůvodnění z toho nevyjímaje, je zpravidla závěrem celého řízení, jeho výsledkem, jindy naopak jeho zahájením. Jde o bezesporu nejvýznamnější procesní úkon správce daně. Jeho formální a obsahová úroveň je vizitkou práce správce daně a známkou jeho úrovně odborné, jazykové i stylistické. Pro odůvodnění rozhodnutí (stejně jako pro výrok) platí bezvýjimečný požadavek přesnosti vyjadřování, bezvadné úpravy formální i obsahové, stručnost a jasnost. Za důvody výroku (výroků) je nutno považovat popis skutkových zjištění, která správce daně ve věci učinil a jejich zdůvodnění z hlediska učiněných právních závěrů. Jde tedy o shrnutí skutkových a právních úvah takovým způsobem, aby byl jednoznačný, jasný, srozumitelný a přezkoumatelný. Jestliže v průběhu řízení uplatnil příjemce rozhodnutí návrhy, námitky či jiná podání, musí být součástí odůvodnění i stanovisko správce daně k těmto procesním úkonům. Použitý pojem „informace“ není příliš přesný, nevystihuje popsany obsah činnosti správce v řízení, který je reakcí na procesní aktivitu příjemce rozhodnutí. Správce daně tedy musí provést rozbor a zhodnocení všech pro věc shromážděných a podstatných podkladů v odůvodnění takovým způsobem, aby jeho závěry jednoznačně svědčily pro výrok rozhodnutí a byly s ním obsahově zcela v souladu. K odst. 4 [Obsah odůvodnění při dokazování] Další obsahové náležitosti odůvodnění rozhodnutí požaduje komentované ustanovení v případě, že odůvodňované rozhodnutí bylo vydáno v řízení po provedeném dokazování (srov. § 92 a násl.). Správce daně nejprve musí v odůvodnění rozhodnutí uvést, jaké skutečnosti vzal za prokázané. Jde o výsledek provedeného dokazování, jehož předpokladem je úvaha, že dokazování je vzhledem k předmětu řízení úplné, tedy že rozhodující skutkové okolnosti jsou provedenými důkazy dostatečně objasněny, resp. že další navrhované či nabízející se důkazy jsou buďto nepotřebné, nebo nedostupné. Správce daně provádí jakousi „inventuru“ ve věci se vyskytujícími důkazy, tedy důkazy, které buďto sám opatřil a provedl, nebo jejichž opatření či provedení bylo navrhováno osobou zúčastněnou na správě daní. Výsledek takové inventury musí být jednoznačný. Jednotlivé důkazy (či důkazní návrhy u důkazů neopatřených či neprovedených) musí být vzaty v úvahu a zařazeny do některé z kategorií závažnosti (potřebnosti), zákonnosti (opatření, provedení) a pravdivosti (věrohodnosti). Jinak vyjádřeno, správce daně nesmí žádný důkaz nechat stranou (opomenout jej), nebo dokonce zatajit jeho existenci bez ohledu na jeho obsah. Jednotlivé důkazy ve věci je nutno popsat, nepostačí jen jejich mechanický výčet či otrocky provedený přepis (zejména výpovědí) z protokolu o jednání, nýbrž musí jít o jejich obsahové zhodnocení každého zvlášť a posléze i v souhrnu. Provedené důkazy však netvoří ještě skutková zjištění, k tomu lze dojít až po zhodnocení důkazů. Proto je třeba v odůvodnění rozhodnutí vyložit, jakými úvahami se správce daně při hodnocení důkazů řídil. Jednotlivé důkazy je nutno zhodnotit po stránce závažnosti (tedy vztahu k prokazované skutečnosti), zákonnosti (zákonného způsobu jejich opatření, zajištění a zákonného

postupu při jejich provedení) a pravdivosti nebo věrohodnosti (tedy zda důkaz je možno vzít za podklad pro skutková zjištění), nestačí tedy jen strohé a kategorické uzavření správce daně, že svědkovi nevěřil, že listina je nevěrohodná co do původu či obsahu apod. Nesprávná je praxe, pokud v úvodu odůvodnění se nachází pouhý přehled všech důkazů se závěrem, že jimi je skutkový stav prokázán. Málokdy totiž všechny důkazy prokazují celý skutek. Náležité odůvodnění proto vyžaduje, aby bylo konkrétně popsáno, co kterým důkazem bylo zjištěno, a proč v případě rozporů mezi jednotlivými důkazy uvěřil správce daně jen některým z nich nebo proč vzal za základ svých skutkových zjištění jen část informací z toho či onoho důkazu. Nelze tedy v odůvodnění rozhodnutí uvádět tzv. souhrnné zjištění bez uvedení konkrétní logické vazby na zdroj důkazu. Obdobně nesprávné je, když odůvodnění rozhodnutí obsahuje zdlouhavé opisování jednotlivých důkazů (zejména výpovědí, ale i listin), aniž by bylo jasně a stručně vyloženo, která část skutkových zjištění nebo okolnost významná pro rozhodnutí je provedeným důkazem nebo jeho částí zjištěna a prokázána. Při odůvodňování, jakými úvahami se správce daně řídil, musí být odlišeno, co vůbec bylo zjištěno z hodnoceného důkazu, a co z toho je relevantní pro skutková zjištění. V případě, že správce daně některé důkazy neprovedl, a nevyhověl tak důkazním návrhům daňového subjektu, musí odůvodnění rozhodnutí obsahovat i jasné stanovisko k tomu, aby bylo zřejmé, jestli šlo o nadbytečný důkaz proto, že se vůbec nevztahuje k předmětu řízení, nebo proto, že objasňovaná skutečnost byla již dostatečně prokázána důkazy jinými, či proto, že šlo o návrh na opatření a provedení důkazu k dokazované skutečnosti vůbec nezjistitelné nebo důkazu objektivně neexistujícího či obvyklými zákonnými postupy nedostupného. K nevyhovění důkaznímu návrhu může konečně dojít i tehdy, pokud navrhovaný důkaz není způsobilý ověřit ani vyvrátit dokazovanou skutečnost. Správce daně tedy nemusí vyhovět jakýmkoliv návrhům na doplnění dokazování, musí však uvést, proč nevyhověl, jinak jde o opomenutý důkaz. Stejnou vadou řízení by bylo, pokud by byl důkaz sice proveden, ale nebyl by vůbec zhodnocen (jeho zhodnocení by bylo opomenuto). Stejnou pozornost je třeba věnovat případným námitkám daňového subjektu k samotnému průběhu dokazování. Námitky mohou být totiž zaměřeny na postup správce daně při opatřování, zajišťování nebo provádění jednotlivých důkazů, tedy půjde o výhrady k procesnímu postupu, které mohou v případě důvodnosti zásadně ovlivnit použitelnost jednotlivých důkazů pro rozhodnutí ve věci a zpochybnit samotný spravedlivý proces. Uvedené námitky jsou specifickým procesním prostředkem v průběhu dokazování, je třeba je odlišit od námitek proti úkonu správce daně při placení daní (srov. § 159). Podřazení skutkových zjištění pod příslušné právní normy je nezbytným finálním krokem a je předpokladem pro zákonné rozhodnutí správce daně. Jestliže na počátku řízení existoval nějaký právní půdorys věci, pak bylo tím zároveň vymezeno, na jaké ploše se bude odehrávat zjišťování skutkového stavu neboli znaků skutkové podstaty a v jakém procesním rámci se to bude dít. Právní posouzení je vlastně uzavřením tohoto rámce. Půjde především o normy hmotného, ale i procesního práva; zvlášť důležitý je tento požadavek v rozhodnutích, kde jsou použity neurčité právní pojmy nebo správce daně činí tzv. správní uvážení, případně kde řešil předběžnou otázku (srov. § 99). Nejde o izolované části odůvodnění. Naopak, skutkové a právní závěry na sebe musí navazovat, nestačí paušální parafráze zákonných textů, nýbrž i zde musí být obsaženy přezkoumatelné úvahy o použití právních norem určitým způsobem s příslušnou argumentací, zejména v situaci, kdy názory daňového subjektu a správce daně na výklad (interpretaci) normy se zásadně liší. Stejně jako v případě skutkových zjištění, musí i zde správce daně zaujmout i stanovisko k nepoužití právní normy, které se dovolával daňový subjekt, případně k jím uváděné interpretaci této normy. Je vhodné, aby právní argumentace byla podpořena i poukazem na případnou existující soudní judikaturu. Odůvodnění rozhodnutí je též významným zdrojem poznání, zda věc vymezená správcem daně na straně jedné, osobou zúčastněnou na správě daní na straně druhé (nejčastěji daňovým subjektem) a předmětem řízení, byla po skutkové a právní stránce úplně vyřešena, tedy jestli bylo rozhodnuto o celém předmětu (předmět vyčerpán) nebo jen o jeho částí. Toto poznání je zvlášť důležité zejména s ohledem na zásadu *ne bis in idem* (ne dvakrát v téže věci), výslovně nyní upravené v § 101 odst. 4, podle níž přiznat stejné právo nebo uložit stejnou povinnost lze ze stejného důvodu témuž příjemci pouze jednou. Zvláštní požadavky na odůvodnění jsou dány u některých rozhodnutích, kde zákon požaduje i další náležitosti jejich výroku (srov. např. § 32 odst. 3 - poučení a odůvodnění, § 97 odst. 3 rozhodnutí o

záznamní povinnosti, § 98 odst. 1 - podmínky použití pomůcek, § 119 odst. 3 - odůvodnění rozhodnutí, § 132 odst. 2 - výrok rozhodnutí, § 156 odst. 3 - stanovení podmínek k rozhodnutí o posečkání, § 170 odst. 2 - rozhodnutí o zřízení zástavního práva, § 217 odst. 2 - výzva k vyzvednutí si věci, apod.) nebo kde z povahy věci je patrné, že nejde o klasické „nalézání“ práva, nýbrž činnost spíše přezkumnou, jako je tomu typicky u rozhodnutí nadřízeného správce daně o odvolání (srov. § 116 odst. 1, 2). Uvedený typ rozhodnutí je však příkladem toho, že v jediném rozhodnutí je shrnuta jak přezkumná, tak i nalézací činnost správce daně, který po přezkoumání napadeného rozhodnutí a shledání jeho nezákonnosti, toto rozhodnutí zruší a posléze musí znovu ve věci rozhodnout. V takovém případě i odůvodnění jeho rozhodnutí musí vyjadřovat dvojí roli, kterou zde odvolací orgán plní“.

C.

Aplikujíc shora uvedené závěry judikatury Nejvyššího správního soudu a odborné literatury na obsah odůvodnění napadeného rozhodnutí, je nezbytné dospět k závěru, že napadené rozhodnutí z pohledu těchto závěrů nemůže obstát.

Žalobce v odvolání vznesl konkrétním způsobem formulované námitky. Namítal, že „správce daně vyhověl jeho odvolání pouze částečně“, že „v průběhu řízení doložil, že ve zdaňovacím období prosinec 2014 na základě vzájemné dohody podle předmětné smlouvy nepostupovali. Tuto skutečnost opakovaně uvedl také v odvolání. Společnost Premier Tax Free s.r.o. naopak poskytovala služby spojené s vracením DPH žalobci. Toto je patrné především z daňových dokladů č. 20361 a 20258 vystavených společností Premier Tax Free s.r.o., které byly správcem daně v průběhu řízení předloženy“, že „mandátní smlouva uzavřená ve věci vracení DPH mezi námi a společností Premier Tax Free s.r.o. ukončena nikdy nebyla a v následujícím zdaňovacím období leden 2015 se k režimu v ní uvedenému opět vrátili, což je opět patrné především z dokladů vystavených společností Premier Tax Free s.r.o. Na jejich základě žalobci Společnost Premier Tax Free s.r.o. jako mandant pouze sděluje jednotlivé částky, které žalobce vyinkasoval jako mandatář při prodeji zboží jeho jménem. Nejedná se tedy o daňový doklad ani o doklad, na jehož základě by byly uplatňovány v účetnictví náklady. Inkaso poplatku za vracení DPH od zákazníka a převod na účet mandanta je v účetnictví zachyceno v účtové tř. 3.“ a že tím „správce daně v řízení nevycházel ze skutečného obsahu právního jednání“.

1.

S prvními třemi námitkami se žalovaný vypořádal tak, že sdělil, že „k námitkám daňového subjektu odkazuje zcela na uvedené v části B) tohoto rozhodnutí, zejména odst. [11] až [14].“

Z obsahu bodů [11] až [14] však žádné vypořádání odvolacích námitek nevyplývá. Jedná se pouze o konstataci dosavadního průběhu řízení, tedy popis toho, jaké úkony činil v průběhu daňového řízení prvoinstanční orgán a žalobce.

Pouze v bodu 14 je uvedeno, že „odvolání ze dne 7.9.2015 a následně protokol ze dne 7.10.2015 jsou důkazem o tom, že daňový subjekt uskutečnil zdanitelná plnění pro společnost PTF za zdaňovací období prosinec 2014 v celkové výši 73.200 Kč (základ daně 60.496 Kč, DPH 12.704 Kč)“.

K tomuto závěru žalovaného je nejprve nezbytné uvést, že podle § 93 odst. 1 daňového řádu jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.

V daném případě nebylo možné jakožto důkazní prostředek k vyvrácení odvolací námitky žalobce použít „*tvrzení daňového subjektu*“ již z toho důvodu, že žalobce v odvolání tvrdil něco úplně jiného, než z čeho vycházel, jakožto „*tvrzení daňového subjektu*“, žalovaný.

Dlužno doplnit, že žalovaný vůbec neuvádí, z jakých konkrétních tvrzení žalobce ve dvoustránkovém odvolání ze dne 7.9.2015 a šestistránkovém protokolu ze dne 7.10.2015, má vyplývat, že žalobce v rozporu se svým nynějším tvrzením tvrdil, že „*uskutečnil zdanitelná plnění pro společnost PTF za zdaňovací období prosinec 2014 v celkové výši 73.200,- Kč (základ daně 60.496,- Kč, DPH 12.704,- Kč)*“.

Namítá-li žalobce v žalobě, že „*konkrétní předmět zdanitelného plnění, které měl žalobce pro společnost PTF uskutečnit, však žalovaný v rozhodnutí nespecifikoval*“, je nezbytné shledat jeho námitkou důvodnou.

Zde lze připomenout judikaturu Nejvyššího správního soudu deklarovanou např. v jeho rozsudku ze dne 23.4.2014, č.j. 9 Afs 91/2013 – 38, ve kterém Nejvyšší správní soud uvedl: „*Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. V daňovém řízení se uplatňuje zásada, podle které má každý daňový subjekt povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Z uvedeného plyne tedy povinnost daňového subjektu v pochybnostech prokázat pravdivost údajů deklarovaných na daňovém dokladu (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28.2.2008, č. j. 9 Afs 93/2007 – 84, ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 – 63, dostupné na www.nssoud.cz, stejně jako veškerá dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, nebo nálezy pléna Ústavního soudu ze dne 24.4.1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95 dostupný na <http://nalus.usoud.cz>, stejně jako veškerá dále citovaná rozhodnutí Ústavního soudu). Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07)*“.

V nyní souzeném případě to byl žalovaný, kdo tvrdil, že došlo v uváděném rozsahu k uskutečnění zdanitelných plnění, bylo proto jeho povinností uvést, o jaká konkrétní plnění

se jednalo a z jakých důkazních prostředků vyplývá, že a kdy k nim došlo. Nic takového však žalovaný neučinil.

Namísto toho žalovaný pouze stroze konstatoval, že „*k odkazu daňového subjektu na jím uvedené doklady uvádíme, že se neliší od dokladů z jiných zdaňovacích období. Předmětné doklady svědčí o tom, že smluvní strany si na základě uzavřených smluv (viz odst. [10]) poskytovaly vzájemně plnění, na která vystavovaly daňové doklady, což daňový subjekt v odvolání sám uvedl*“.

Žalovaný vůbec neuvedl, co konkrétně je v předmětných dokladech uvedeno, co je uvedeno a v jakých „*dokladech z jiných zdaňovacích období*“ a na základě jakých konkrétních skutečností je nezbytné považovat tyto všechny doklady za shodné. Nic takového není uvedeno ani v odkazovaném bodě [10] odůvodnění napadeného rozhodnutí.

2.

Se čtvrtou námitkou se žalovaný vypořádal tak, že sdělil, že „*správce daně v rozhodnutí o odvolání vyhověl daňovému subjektu v rozsahu, jak požadoval daňový subjekt v odvolání, a na základě dokladů, které daňový subjekt sám označil. Správce daně tedy vycházel ze skutečného obsahu dokladů a vyjádření daňového subjektu a jeho návrhu na změnu rozhodnutí tak nelze vyhovět*“.

Zde se jedná o pouhou obecnou konstataci bez uvedení „*popisu skutkových zjištění, která správce daně ve věci učinil a jejich zdůvodnění z hlediska učiněných právních závěrů*“, „*rozboru a zhodnocení všech pro věc shromážděných a podstatných podkladů v odůvodnění takovým způsobem, aby závěry jednoznačně svědčily pro výrok rozhodnutí a byly s ním obsahově zcela v souladu*“, „*popsání jednotlivých důkazů ve věci a jejich obsahového zhodnocení každého zvlášť a posléze i v souhrnu*“, „*vyložení, jakými úvahami se žalovaný při hodnocení důkazů řídil*“, „*konkrétního popsání, co kterým důkazem bylo zjištěno*“, a bez „*podřazení skutkových zjištění pod příslušné právní normy*“.

3.

Nedostatečným vypořádáním odvolacích námitek žalobce se žalovaný dopustil podstatného porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, tj. porušení § § 102 odst. 3, 4 a § 116 odst. 2 daňového řádu, které mělo za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, neboť strohé a obecné závěry uvedené v odůvodnění napadeného rozhodnutí neskýtají oporu jeho výroku. Tedy závěru o nedůvodnosti odvolacích námitek žalobce.

V.

Rozhodnutí soudu

Vzhledem k tomu, že žaloba byla důvodná, soud napadené rozhodnutí zrušil pro vady řízení (§ 78 odst. 1 s.ř.s.). S ohledem na zrušení napadeného rozhodnutí, soud současně vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). Správní orgán je v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

VI.

Odůvodnění neprovedení důkazů

Soud neprovedl žádný z žalobcem navržených důkazů, neboť jejich provedení nebylo nezbytné k posouzení důvodnosti či nedůvodnosti žaloby.

VII.

Náklady řízení

Žalobce měl ve věci plný úspěch, proto mu soud v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. přiznal právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 3.000 Kč a v odměně daňového poradce za 2 úkony právní služby, a to za jeden úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a) a jeden úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), když daňový poradce převzal a připravil zastoupení žalobce a jménem žalobce podal žalobu. Podle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5 advokátního tarifu činí sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního částku 3.100 Kč. Za dva úkony právní služby tak žalobci náleží částka ve výši 6.200 Kč. Podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu má daňový poradce za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku ve výši 300 Kč, tj. za dva úkony na částku ve výši 600 Kč. Vzhledem k tomu, že zástupcem žalobce je daňový poradce, který je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku odpovídající této dani. Částka daně z přidané hodnoty činí 1.428 Kč. Náklady řízení tedy včetně DPH činí částku ve výši 11.228 Kč. Lhůtu k plnění určil soud podle § 160 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. ve spojení s § 64 s.ř.s. Místo plnění určil soud v souladu s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. ve spojení s § 64 s.ř.s.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

V Plzni dne 31. srpna 2017

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: L. K.