



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: ATON SECURITY s.r.o.**, se sídlem Na stráži 1576/35, Praha 9, *zastoupeného Mgr. Petrem Kuběnou, advokátem se sídlem Kardinála Berana 1157/32, Plzeň*, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 31. 7. 2015, čj. 24961/15/5300-21444-711428, ze dne 31. 7. 2015, čj. 25096/15/5300-21444-711428, a ze dne 31. 7. 2015, čj. 25097/15/5300-21444-711428,

t a k t o :

I. Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 31. 7. 2015, čj. 24961/15/5300-21444-711428, **s e z a m í t á .**

II. Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 31. 7. 2015, čj. 25096/15/5300-21444-711428, **s e z a m í t á .**

III. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 31. 7. 2015, čj. 25097/15/5300-21444-711428, **s e z r u š u j e a v ě c s e v r a c í k d a l š í m u ř í z e n í ž a l o v a n é m u .**

IV. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

Žalobci byla doměřena daň z přidané hodnoty:

1) za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2010 ve výši 269.723,- Kč a současně mu bylo předepsáno penále ve výši 53.944,- Kč a za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2010 ve výši 34.904,- Kč a současně mu bylo předepsáno penále ve výši 6.980,- Kč [dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 28. 2. 2014, čj. 211706/14/2407-24800-404772, a ze dne 28. 2. 2014, čj. 211796/14/2407-24800-404772, ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 31. 7. 2015, čj. 24961/15/5300-21444-711428],

2) za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2010 v celkové výši 359.518,- Kč a současně mu bylo předepsáno penále ve výši 71.903,- Kč [dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 28. 2. 2014, čj. 211825/14/2407-24800-404772, ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 31. 7. 2015, čj. 25096/15/5300-21444-711428] a

3) za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2010 v celkové výši 400.570,- Kč a současně mu bylo předepsáno penále ve výši 80.114,- Kč [dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 28. 2. 2014, čj. 211847/14/2407-24800-404772, ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 31. 7. 2015, čj. 25097/15/5300-21444-711428].

Daň z přidané hodnoty byla v rozhodném období upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rok 2010 (dále jen „zákon č. 235/2004 Sb.“, „zákon o DPH“ nebo „ZDPH“).

II. Žaloby

Ve všech žalobách žalobce namítá, že předmětem sporu je postup žalovaného, který v napadených rozhodnutích potvrdil správnost rozhodnutí správce daně, v nichž se správce daně nevypořádal s navrhovanými důkazy, neposoudil každý důkaz jednotlivě a též překročil zákonem stanovené meze správního uvážení.

Ve vztahu k *1. čtvrtletí roku 2010* žalobce nárokoval odpočet daně na vstupu na základě tří daňových dokladů vystavených dodavatelem R.M. Předmětem jednotlivých dodávek byla reklama na koncertu ABBA THE SHOW, která dle textu uvedeného na jednotlivých dokladech spočívala ve vyvěšení banneru před stadionem, vyvěšení reklamních tabulí a uvedení reklamního spotu (doklad D 3/3), v umístění dominantního loga na plakátech a malých letáčích (doklad D 4/2) a v mediální reklamní kampani a v umístění reklamních poutačů a billboardu (doklad D 14/6). Správce daně zpochybnil to, zda byla vůbec uzavřena smlouva o provedení reklamní kampaně s R.M., když poukázal zejména na výpověď jmenovaného a jeho nízkou součinnost. Ačkoliv si R.M. s odstupem času od pořádání reklamní kampaně nepamatoval na formu předmětné smlouvy, žalobce od počátku tvrdil, že smlouva o provedení reklamní kampaně byla ve formě ústní, a proto nemohla být správcem daně nikdy předložena. Skutečnost, že R.M. nedoložil správcem daně všechny vyžadované materiály, nemůže být v neprospěch tvrzení žalobce, to samozřejmě v kontextu se skutečností,

že od provedení reklamní kampaně uplynulo několik roků a jmenovaný již ve skutečnosti nepodniká. Jelikož se koncertu ABBA THE SHOW konaného dne 27. 1. 2010 účastnilo mnoho lidí, žalobce navrhl k prokázání svých tvrzení svědecký výslech všech jemu známých osob, které se účastnily koncertu, a to: K.P., M.M., R.A., K.D., paní H., T.D., M.V. a J.Č., kteří učinili prohlášení o účasti na koncertu. Sám R.M. ve své svědecké výpovědi správci daně uvedl, že se reklamní kampaň uskutečnila a finanční plnění za její provedení od žalobce přijal. Nutno poukázat na nelogické stanovisko správce daně uvedené na str. 28 zprávy o daňové kontrole, ze kterého má zřejmě vyplynout, že žalobce nepověřil svého společníka J.K. k jednání s R.M., když pouze statutární orgán žalobce správci daně na otázku, komu a kde hradil částky vyfakturované za reklamu, sdělil, že to byl společník a bratr v jedné osobě J.K., a to aniž by uvedl, že jej k těmto úkonům zmocnil. J.K. byl správcem daně vyslechnut a skutečnost, že byl pověřen mimo jiné jednáním s R.M. ohledně reklamní kampaně uskutečněné v rámci připravovaného a konaného koncertu ABBA THE SHOW, potvrdil.

Ve vztahu k 3. čtvrtletí roku 2010 bylo zpochybněno plnění od dodavatele UPHOLD s.r.o., spočívající v úpravách a rekonstrukci prostor sloužících k podnikání žalobce. Žalobce výdaje vynaložil na úpravy a rekonstrukci prostor, které mu sloužily k podnikání. V průběhu provádění kontroly poskytoval správci daně součinnost, v jejímž rámci vypověděl veškeré jemu známé skutečnosti o průběhu prováděných pracích a předložil o jejich provedení důkazy. K provádění prací byli dále vyslechnuti spoluvlastník žalobce a další svědci, kteří dle názoru žalobce prokázali provedení prací a tím účelně vynaložené plnění, resp. nárok na uplatněný odpočet DPH.

Ve vztahu k 4. čtvrtletí roku 2010 bylo zpochybněno plnění od dodavatele BBF Pro Car s.r.o., spočívající v provedení rekonstrukce dvou kanceláří a v poskytnutí pomoci při řízení a organizaci podniku. Žalobce v průběhu provádění kontroly poskytoval statutárním orgánem správci daně součinnost, v jejímž rámci též vypověděl veškeré jemu známé skutečnosti o průběhu uvedených plnění. Majetkovou účast na žalobci ve výši 50% má též J.K., který se aktivně podílí na jeho chodu. J.K. se dne 11. 9. 2013 dostavil ke správci daně, kde v rámci své výpovědi popsal způsob objednání služeb vyfakturovaných společností BBF Pro Car s.r.o. Správce daně zpochybnil věrohodnost tvrzení jak statutárního orgánu žalobce, tak i J.K., neboť jmenovaný k faktuře D 70, kterou byla vyfakturována kompletní rekonstrukce kanceláře č. 2 včetně vybavení, uvedl, že se zřejmě jednalo o kancelář v sídle žalobce, a naproti tomu statutární orgán žalobce označil kancelář č. 2 za kancelář v Praze - Libni. Nutno podotknout, že k prováděným rekonstrukcím docházelo přibližně dva roky před výpověďmi jak statutárního orgánu žalobce, tak i J.K., a tudíž není možné, aby výpovědi obou vypovídajících byly zcela shodné. Navíc J.K. uvedl, že se zřejmě jedná o kancelář v sídle žalobce, namísto toho, aby ji přesně označil. V uvedené souvislosti nutno konstatovat, že za společnost BBF Pro Car s.r.o. vystupovali její jednatelka M.M. a dále P.K., na jejichž výsledku žalobce vždy trval a tito nebyli nikdy vyslechnuti, stejně tak jako další navržené svědci. Ačkoliv u žalobce byla správcem daně provedena kontrola kanceláře v jeho sídle a na dožádání i v Praze - Libni, potvrzující provedené rekonstrukce, měl přesto správce daně pochybnosti o vynaložených výdajích na provedení rekonstrukcí. Správce daně měl dále pochybnosti o tom, že žalobce má kancelář v Plzni, proto formou dožádání provedl místní šetření, ze kterého vyplynulo, že žalobce má skutečně též kancelář Plzni na adrese Pražská 41/39. K prokázání provádění rekonstrukce kanceláře v dřívějším sídle žalobce v Habartově

žalobce navrhoval výslech osob, a to V.F., V.O., P.T. a K.K. Žalovaný se v žalobou napadeném rozhodnutí ztotožnil se správcem daně, když posvětil jeho rozhodnutí jediného z navržených svědků nevyslechnout. Správce daně též zpochybňuje náklady vynaložené žalobcem na pomoc při řízení a organizaci podniku, kterou poskytla společnost BBF Pro Car s.r.o. prostřednictvím společnosti HAP consult s.r.o., neboť např. z jejího předmětu podnikání vyplývá, že jejím předmětem podnikání bylo provádění staveb, jejich změn a odstraňování, pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor. Správce daně však opomenul konstatovat, že činností společnosti HAP consult s.r.o. byla též výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, pod kterou lze přiřadit činnost v oblasti poradenství. Navíc žalobce správci daně konkretizoval činnost, která mu byla v rámci uvedené pomoci poskytnuta. Žalobce ve shora uvedených souvislostech považoval pochybnosti správce daně za neopodstatněné a z toho důvodu vždy trval na výsleších osob M.M. a P.K., jejich výslech se nikdy neuskutečnil, což žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí posvětil.

Ve všech žalobách žalobce brojí proti zpochybněným odpočtům DPH za pohonné hmoty tankované do vozidla HYUNDAI SANTA FE, reg. zn. ..., resp. do vozidel HYUNDAI SANTA FE, reg. zn. ..., a CHEVROLET CAMARO, reg. zn. ... Za účelem prokázání oprávněnosti nárokových odpočtů DPH žalobce k vozidlům předložil knihy jízd s údaji o provozu vozidel, které správce daně spolu s ostatními důkazními prostředky přezkoumal a ze zjištěných „nesrovnalostí“ (nákupy pohonných hmot převážně u jedné čerpací stanice; tankování pohonných hmot mimo trasy vykázané v evidenci jízd; nesoulad mezi počtem ujetých kilometrů a místem tankování pohonných hmot; nákupy pohonných hmot ve dnech, kdy dle evidence jízd nebyla realizována žádná jízda; množství čerpaných pohonných hmot neodpovídá objemu nádrže) nabyt pochybnosti, zda záznamy uvedené v evidenci jízd odpovídají skutečnosti. Žalovaný na vyvrácení pochybností správci daně uvedl řadu důvodů, proč bylo tankováno do vozidel převážně u jedné čerpací stanice. Důvody byly zejména ty, že pohonné hmoty u dané čerpací stanice měly zaručenou kvalitu (čerpací stanice Tesco Borská pole nebyla nikdy na seznamu čerpacích stanic se zhoršenou kvalitou pohonných hmot) a byly levnější než u jiných čerpacích stanic a při jejich čerpání se na ně vztahovaly další bonusové slevy. Žalobce má tak za to, že důvody o místě a čase tankování, v souvislosti se značným nájezdem kilometrů v rámci předmětu podnikání, jsou z ekonomického hlediska zcela logické. Žalobce správci daně logicky zdůvodnil účel cest uskutečněných vozidly. I přes uvedené se žalovaný ztotožnil s rozhodnutími správce daně a žalobou napadenými rozhodnutími je potvrdil.

Ve všech žalobách žalobce ohledně důvodu spočívajícího ve stanovené zákonné povinnosti dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů poukazuje na nález Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05.

III. Vyjádření žalovaného správního orgánu

Žalovaný správní orgán konstatoval, že žalobní námitky jsou ve své podstatě obdobného charakteru jako námitky odvolací. Skutečnosti uváděné v napadených rozhodnutích o odvolání (a potažmo i v rozhodnutích prvostupňového správce daně) přitom vycházejí z důkazů (zařazených do přiloženého spisového materiálu) svědčících o řádně zjištěném skutečném stavu věci, tzn. srozumitelné odůvodnění vyhodnocení provedených

důkazů (a zdůvodnění neprovedení důkazů) a právní hodnocení rozhodných skutkových okolností, přičemž žalovaný se řádně vypořádal i s odvolacími námitkami.

K plněním od dodavatele R.M. žalovaný uvedl, že prokazovanou skutečností je faktické přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele přesně dle vystavených daňových dokladů a jeho užití pro ekonomickou činnost, neboť jejich prokázání podmiňuje uznání nároku na odpočet daně dle § 72 odst. 1 ZDPH. Mezi stranami není sporu o tom, že správce daně svými dvěma výzvami dostatečně definoval pochybnosti stran uvedené skutečnosti a důkazní břemeno se tedy přeneslo zpět na žalobce. Dále pak i v tomto vyjádření nelze než odkázat na str. 8 až 9 napadeného rozhodnutí, kde správce daně *ve věci hodnocení důkazních prostředků předložených v rámci odpovědi na výzvy konstatoval, že tyto listiny nebyly způsobilé vyvrátit dříve vyslovené pochybnosti správce daně a v této souvislosti odkázal na jejich podrobné hodnocení uvedené na str. 39 až 41 zprávy o daňové kontrole. Nedostatků předložených pokladních dokladů (viz bod [3] napadeného rozhodnutí), hotovostní úhrady za přijatá plnění ve vysokých hodnotách (viz bod [3]), vzájemně nesourodá vyjádření J.K. a J.K. (viz bod [4]), naprostá absence důkazních prostředků u R.M. (viz bod [4]) a ostatní dílčí zjištění (viz body [7] až [9]) velmi podrobně zachycená na str. 41 až 51 zprávy o daňové kontrole naopak svědčí tomu, že k dodání reklamních služeb nedošlo dodavatelem uvedeným na daňových dokladech ani způsobem, který deklaruje žalobce. Ke změně stanoviska pak nedošlo ani po přezkoumání argumentace uváděné žalobcem v jeho vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a vyhodnocení žalobcem předložených důkazních prostředků (viz bod [16]). Z přiložených písemností totiž vyplynulo, že uvedené osoby na koncertě zaznamenaly zvukovou reklamu na bezpečnostní služby žalobce. Správce daně se s uvedeným návrhem vypořádal na str. 89 zprávy o daňové kontrole, kde návrh zamítl s odůvodněním, že provedení zvukové reklamy během koncertu vůbec nebylo předmětem fakturace. Zjištění, která správce daně popsal ve výsledcích kontrolního zjištění (a následně také ve zprávě o daňové kontrole) mají natolik zásadní charakter, že předložené nedostatečné a nevhodné důkazní prostředky bez dostatečné věcné souvislosti nejsou ve svém důsledku způsobilé vyvolat podstatnou změnu v hodnocení posuzované věci. Pochybnosti vyslovené správcem daně nedokázal žalobce vyvrátit. Důkazní prostředky, které žalobce předložil k prokázání fakticity zdanitelných plnění, ve skutečnosti nesvědčí o poskytnutí služeb formálně deklarovaných v dokladech. Nebylo totiž podstatné, zda odvolatel přijal nějaké služby, ale zda se tak stalo právě od dodavatele R.M., a to v předmětu, rozsahu a čase uvedeném na vystavených fakturách. V tomto směru pak žalobce důkazní břemeno jednoznačně neunesl.*

K plněním od dodavatele UPHOLD s.r.o. žalovaný uvedl, že prokazovanou skutečností je faktické přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele přesně dle vystavených daňových dokladů a jeho užití pro ekonomickou činnost, neboť jejich prokázání podmiňuje uznání nároku na odpočet daně dle § 72 odst. 1 ZDPH. Mezi stranami není sporu o tom, že správce daně svou výzvou dostatečně definoval pochybnosti stran uvedené skutečnosti a důkazní břemeno se tedy přeneslo zpět na žalobce. Dále pak i v tomto vyjádření nelze než odkázat na str. 8 napadeného rozhodnutí, kde správce daně uvedl, že *v rámci odpovědi na výzvu žalobce nepředložil ani nenavrhł žádné důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení, pouze se v textu odkazoval na dříve předloženou smlouvu o dílo. Ve věci hodnocení tohoto písemného vyjádření žalobce pak žalovaný konstatoval, že k vyvrácení dříve vyslovených pochybností správce daně nedošlo. Vedle odkazu na podrobné hodnocení správce*

daně uvedeného na str. 29 až 33 zprávy o daňové kontrole pak žalovaný poukazuje na body [22] až [24] napadeného rozhodnutí, z nichž jednoznačně vyplývá, že prokázání reálnosti plnění a současně také prokázání totožnosti dodavatele je odpovědností toho, kdo chce nárok na odpočet daně uplatňovat. Nedostatky předložených daňových dokladů (viz bod [2]), hotovostní úhrady za přijatá plnění ve statistických hodnotách (viz bod [2]), podepsání smlouvy o dílo pouhý jeden den po datu jmenování nového jednatele společnosti UPHOLD s.r.o. do funkce, vzájemně nesourodá vyjádření J.K. a J. K. (viz bod [3]) a ostatní dílčí zjištění velmi podrobně zachycená na str. 26 až 36 zprávy o daňové kontrole naopak svědčí tomu, že k deklarovaným dodávkám služeb nedošlo způsobem, který v rámci daňové kontroly přdestřel žalobce. Nebyl-li jednoznačně prokázán rozsah plnění, nemohlo tak dojít ani k naplnění podmínky použití přijatých zdanitelných plnění pro uskutečnění vlastní ekonomické činnosti žalobce (viz bod [16]). Ke změně uvedeného stanoviska žalovaného pak nedošlo ani po přezkoumání argumentace uváděné žalobcem v jeho vyjádření k výsledku kontrolního zjištění (viz bod [12]). Zjištění, která prvostupňový správce daně popsal ve výsledcích kontrolního zjištění (a následně také ve Zprávě o daňové kontrole), totiž mají natolik zásadní charakter, že předložené nedostatečné a nevhodné důkazní prostředky bez dostatečné věcné souvislosti nejsou ve svém důsledku způsobilé vyvolat podstatnou změnu v hodnocení posuzované věci. Pochybnosti vyslovené správcem daně nedokázal žalobce vyvrátit. Důkazní prostředky, které žalobce předložil k prokázání totožnosti dodavatele a fakticity zdanitelných plnění, neprokazují poskytnutí služeb formálně deklarovaných na dokladech (viz bod [2]). Nárok na odpočet DPH nebyl odvolateli uznán z toho důvodu, že neunesl své důkazní břemeno. Nebylo totiž podstatné, zda odvolatel přijal nějaké služby, ale zda se tak stalo právě od dodavatele UPHOLD s.r.o. a zda tomu bylo v předmětu, rozsahu a čase uvedeném na předmětných fakturách.

K plněním od dodavatele BBF Pro Car s.r.o. žalovaný uvedl, že prokazovanou skutečností je faktické přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele přesně dle vystavených daňových dokladů a jeho užití pro ekonomickou činnost, neboť jejich prokázání podmiňuje uznání nároku na odpočet daně dle § 72 odst. 1 ZDPH. Mezi stranami není sporu o tom, že správce daně svou výzvou dostatečně definoval pochybnosti stran uvedené skutečnosti a důkazní břemeno se tedy přeneslo zpět na žalobce. Dále pak i v tomto vyjádření nelze než odkázat na str. 8 napadeného rozhodnutí, kde správce daně uvedl, že ve věci hodnocení důkazních prostředků předložených v rámci této odpovědi žalovaný shodně s názorem správce daně konstatoval, že tyto důkazní prostředky nebyly způsobilé vyvrátit dříve vyslovené pochybnosti správce daně a v této souvislosti odkázal na jejich podrobné hodnocení uvedené na str. 8 až 12 zprávy o daňové kontrole. Nedostatky předložených daňových dokladů (viz bod [2]), hotovostní úhrady za přijatá plnění v hodnotách blízkých limitům stanoveným zákonem c. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění pozdějších předpisů (viz bod [2]), vzájemně nesourodá vyjádření J.K. a J.K. (viz bod [3]) a ostatní dílčí zjištění velmi podrobně zachycená na str. 12 až 25 zprávy o daňové kontrole naopak svědčí tomu, že k deklarovaným dodávkám služeb nedošlo způsobem, který v rámci daňové kontroly přdestřel žalobce. Nebyl-li jednoznačně prokázán rozsah plnění, nemohlo tak dojít ani k naplnění podmínky použití přijatých zdanitelných plnění pro uskutečnění vlastní ekonomické činnosti žalobce (viz bod [17]). Ke změně uvedeného stanoviska pak nedošlo ani po přezkoumání argumentace uváděné žalobcem v jeho vyjádření k výsledku kontrolního zjištění (viz bod [12]) a vyhodnocení žalobcem navržených a správcem daně

provedených důkazních prostředků (viz bod [13]. Zjištění, která správce daně popsal ve výsledcích kontrolního zjištění (a následně také ve zprávě o daňové kontrole), totiž mají natolik zásadní charakter, že předložené nedostatečné a nevhodné důkazní prostředky bez dostatečné věcné souvislosti nejsou ve svém důsledku způsobilé vyvolat podstatnou změnu v hodnocení posuzované věci. Pochybnosti vyslovené správcem daně nedokázal žalobce vyvrátit. Důkazní prostředky, které žalobce předložil k prokázání totožnosti dodavatele a fakticity zdanitelných plnění, neprokazují poskytnutí služeb formálně deklarovaných na dokladech (viz bod [2]). Nárok na odpočet DPH nebyl žalobci uznán z toho důvodu, že neunesl své důkazní břemeno. Nebylo totiž podstatné, zda žalobce přijal nějaké služby, ale zda se tak stalo právě od dodavatele BBF Pro Car s.r.o. a zda tomu bylo v předmětu, rozsahu a čase uvedeném na předmětných fakturách.

K nároku na odpočet daně za pohonné hmoty se žalovaný vyjádřil tak, že v návaznosti na argumentaci k předchozím žalobním bodům lze i v tomto případě pouze shrnout, že *pochybnosti vyslovené v této souvislosti správcem daně byly naprosto konkrétní a jednoznačné (viz bod [10] / [6] / [6] napadených rozhodnutí), přičemž jednotlivé zjištěné nesrovnalosti zásadním způsobem zpochybnilly žalobcem předložené důkazní prostředky. Není tedy pochyb, že důkazní břemeno bylo přeneseno zpět na žalobce. Za účelem spolehlivého zjištění skutkového stavu v kontrolované věci navíc správce daně provedl dvě místní šetření (viz body [12] a [13] / [8] a [9] / [8] a [9] napadených rozhodnutí), z nichž plynoucí zjištění jednoznačně vypovídají v neprospěch žalobce. Jak je uvedeno v bodě [11] / [7] / [7] napadených rozhodnutí, žalobce na řadu konkrétních pochybností adekvátním způsobem vůbec nereagoval, pouze setrval ve svém tvrzení s odkazem na dříve předložené důkazní prostředky (viz body [10] a [11] / [6] a [7] / [6] a [7] napadených rozhodnutí). Lze tak shrnout, že část nároku na odpočet daně uplatněného na základě dokladu za nákupy PHM spotřebovaných v rámci provozu vozidla HYUNDAI, resp. vozidel HYUNDAI a CHEVROLET (viz str. 71 a 72 zprávy o daňové kontrole) byla uplatněna v rozporu s § 72 ZDPH. Ve věci specifikace jednotlivých pochybností vztahujících se k evidenci jízd vozidla HYUNDAI, resp. vozidel HYUNDAI a CHEVROLET žalovaný odkazuje na text uvedený na str. 57 až 68 zprávy o daňové kontrole. Souhrnné hodnocení důkazů souvisejících s prokázáním nároku na odpočet daně je zahrnuto na stranách 69 až 72 zprávy o daňové kontrole a rekapitulace přetrvávajících pochybností správce daně je pak podrobně popsána v části obsahující doplňující vyjádření správce daně (viz bod [17] / [13] / [14] napadených rozhodnutí) na stranách 91 až 93 zprávy o daňové kontrole. V případě vozidla HYUNDAI je navíc oprávněnost pochybností správce daně o důkazní hodnotě předložené evidence jízd jednoznačně doložitelná zjištěními, která vyplynula z prověřování dokladů souvisejících se servisními prohlídkami tohoto vozidla u společnosti ALGON PLUS (viz body [12] a [13] / [8] a [9] / [8] a [9] napadených rozhodnutí). Pokud v této části žaloby argumentuje žalobce předložením knihy jízd, pak žalovaný připojuje související odkaz na bod [43] / [40] / [41] napadených rozhodnutí, kde bylo již obsáhle odůvodněno, že samotné tvrzení žalobce o uskutečnění jeho pracovních cest, jakkoli bylo podloženo evidencí jízd, není bez prokázání jejich skutečného provedení v tvrzeném čase, místě a rozsahu a bez prokázání jejich účelu souvisejícího s uskutečňováním ekonomických činností žalobce způsobilé k unesení důkazního břemene žalobce ve vztahu k nárokovanému odpočtu daně. I zde tak žalovaný zastává nadále názor, že žalobce neunesl důkazní břemeno k vyvrácení jasně formulovaných pochybností správce daně.*

K argumentaci nálezem Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05, žalovaný uvedl, že v nyní řešených sporech nebyla při správě daní jakýmkoliv způsobem narušena konkrétní práva žalobce, neboť tento měl možnost předkládat důkazní prostředky po celou dobu trvání řízení a o vyhodnocení užitých důkazních prostředků byl řádně zpraven, stejně jako o důvodech neprovedení některých z navržených důkazních prostředků. Při zachování veškerých práv náležejících žalobci v průběhu daňového řízení se mu ovšem nepodařilo relevantními důkazy prokázat uplatněný nárok na odpočet, což ovšem nelze nikterak přičítat k tíži žalovanému.

IV. Jednání před soudem

Při jednání před soudem dne 9. 11. 2016 účastníci řízení setrvali na argumentaci obsažené v jejich předchozích písemných podáních.

V. Posouzení věci krajským soudem

V.1 Úvod

Soud přezkoumává napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Námitka obsažená ve všech žalobách, že žalovaný potvrdil správnost rozhodnutí správce daně, v nichž se správce daně nevypořádal s navrhovanými důkazy, neposoudil každý důkaz jednotlivě a též překročil zákonem stanovené meze správního uvážení, je nepřípustně obecná. Soud ji shledal důvodnou jen ve vztahu ke zdaňovacímu období 4. čtvrtletí roku 2010 a pouze v rozsahu specifikovaném v části V.4 odůvodnění tohoto rozsudku.

Podle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.

Uvedené ustanovení vysvětluje odborná literatura zejména takto: „*Lze tedy shrnout, že správce daně má povinnost zjišťovat skutkový stav. Tato povinnost však není absolutní. Nelze-li totiž takového ideálního stavu dosáhnout, a to navzdory maximálnímu úsilí správce daně, zavádí pro tento účel zákon úpravu důkazního břemene každé ze stran. Zde pak platí, že jak daňový subjekt, tak správce daně nese důkazní břemeno ohledně svých tvrzení. Tento proces je v důvodové zprávě charakterizován tak, že není sice povinností správce daně zjistit skutkový stav, avšak je jeho povinností vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Takováto charakteristika pak ve výsledku odpovídá zde uvedenému.*“ (Ondřej Lichnovský a kol.: Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha 2010, str. 178), takto: „*Je třeba podotknout, že i nadále je nutno mít na zřeteli, že důkazní břemeno ohledně svých tvrzení má stále daňový subjekt a posun k zásadě materiální pravdy neznamena, že by byl správce daně povinen vyhledávat za daňový subjekt skutečnosti, které by mohly být v jeho prospěch, resp. zjišťovat skutkový stav za daňový subjekt. Pokud však relevantní skutečnosti správce daně zjistí, resp. určité informace ve své dispozici má nebo v průběhu řízení vyjdou najevo, musí se jimi zabývat. Správce daně se má v intencích uvedené zásady snažit odstranit důvodné pochybnosti ohledně skutkového stavu, vždy je však limitován důkazním břemenem daňového*

subjektu.“ (Lenka Matyášová – Marie Emilie Grossová: Daňový řád s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou. 1. vyd. Praha 2011, str. 307) a takto: „Povinnost dbát na úplnost zjištění rozhodných skutečností se nedá vykládat tak, že je správce daně povinen sám vyhledat důkazní prostředky svědčící daňovému subjektu, jak by si někdy daňové subjekty představovaly. V daňovém řízení platí ... zásada „každý necht' chrání svá práva“ a předkládat či navrhnout důkazní prostředky je povinností a právem daňového subjektu, neuplatňuje se zde primárně vyhledávací zásada dominantní např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně zásadně nenese správce daně, nýbrž daňový subjekt.“ (Jaroslav Kobík – Alena Kohoutková: Daňový řád s komentářem. 2. vyd. Olomouc 2013, str. 436).

Břemeno tvrzení a důkazní břemeno daňového subjektu je obecně upraveno zejména v § 92 odst. 3 daňového řádu a pro uplatnění nároku na odpočet daně speciálně v § 72 a 73 ZDPH.

Soud předesílá, že podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Z dikce „*prokazuje skutečnosti*“ plyne, že tu významnou roli hrají procesní instituty „povinnost tvrzení“ a „povinnost důkazní“. Povinnost tvrzení znamená povinnost daňového subjektu tvrdit rozhodné skutečnosti. Povinnost důkazní znamená povinnost daňového subjektu předložit nebo alespoň označit důkazní prostředky k prokázání tvrzených skutečností. Důkazní povinnost se vztahuje k určité tvrzené skutečnosti. Bez tvrzení určitých skutečností si lze jen obtížně představit důkazní povinnost. I když je zde úzká souvislost mezi povinností tvrzení a povinností důkazní, lze říci, že povinnost tvrzení je primární a povinnost důkazní sekundární. V souvislosti s dokazováním je na místě ještě připomenout ust. § 92 odst. 6 věty první daňového řádu, podle něhož navrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti. Navrhuje-li daňový subjekt výslech svědka, je povinen tohoto svědka označit stejně jako sdělit, co vlastně provedením svědecké výpovědi sleduje. Na základě těchto skutečností je správce daně oprávněn zvážit, zda k výslechu přistoupí.

Soud se ztotožňuje s názorem žalovaného správního orgánu, že požaduje-li daňový subjekt v rámci podaného daňového přiznání uznání nároku na odpočet daně souvisejícího s přijatým zdanitelným plněním, pak nestačí takovou „výhodu“ v souladu se zákonem uplatnit (a tedy tvrdit), ale je to právě daňový subjekt, na němž vázne povinnost prokázání, že na uznání uplatněného nároku na odpočet daně má skutečně nárok. Soud tu pro stručnost odkazuje na ustálené názory soudní praxe prezentované v žalobami napadených rozhodnutích a ve vyjádřeních žalovaného k žalobám. Zákon o DPH nepovažuje za rozhodné, že bylo formálně vykázano zdanitelné plnění; rozhodný je stav faktický. Nestačí proto předložit pouze doklady se všemi předepsanými náležitostmi, nýbrž tu musí být soulad stavu skutečného a stavu formálně právního. Nárok na odpočet nemůže být uznán, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo právě tak, jak je v dokladech uvedeno.

Z toho vyplývá, že výše naznačené prokazování znamená prokázání nikoliv pouze zaznamenaného stavu o proběhnuvší skutečnosti za pomoci předložení toliko formálních důkazních prostředků, ale prokázáno musí být bez vší pochybností faktické uskutečnění a přijetí zdanitelného plnění přesně tak, jak je v předložených dokladech deklarováno. Nestačí tudíž předložit pouze formální (písemné) doklady, které jsou samy o sobě značně pochybné, neboť je možné zhotovit je bez ohledu na skutečnou realizaci plnění.

V.2 Plnění od dodavatele R.M.

K uvedeně záležitosti se žalovaný správní orgán ve svém rozhodnutí ze dne 31. 7. 2015, čj. 24961/15/5300-21444-711428, vyjádřil takto:

[41] První odvolací důvod: Odvolatel namítá porušení základních zásad řízení, které shledává v tom, že se prvostupňový správce daně nevypořádal s důkazy navrhovanými odvolatelem. Jak již odvolací orgán zmínil v bodě [16][12], odvolatel mezi důkazy navrhované v rámci jeho vyjádření ke zpochybněným reklamním službám zahrnul svědecké výpovědi několika osob, které měly osvědčit uskutečnění reklamy dne 27. 01. 2010 na koncertu ABBA THE SHOW. V bodě [34] odvolací orgán uvedl odkaz na příslušný text Zprávy o daňové kontrole, v němž se prvostupňový správce daně vyjádřil ke všem navrhovaným svědeckým výpovědím, přičemž uvedl, že provedení svědeckých výpovědí považuje za nadbytečné. V případě svědků účastníků se dne 27. 01. 2010 koncertu ABBA THE SHOW byl jako hlavní důvod označen rozpor mezi předmětem plnění deklarovaným na dokladech vystavených R.M. (viz bod [3]) a předloženými prohlášeními navrhovaných svědků, kteří se vyjadřovali k provedení zvukové reklamy během koncertu. Odvolací orgán se tak plně ztotožňuje s argumentací uvedenou prvostupňovým správcem daně na straně 89 a násl. Zprávy o daňové kontrole a provedení svědeckých výpovědí považuje v souladu se závěry vyslovenými v rozsudku NSS, který je citován v bodě [28] tohoto rozhodnutí, za nedůvodné.

...

[44] Odvolatel ve svém odvolání vyjádřil vlastní domněnku, že prvostupňový správce daně neposoudil každý důkaz jednotlivě, což dle jeho názoru vyplývá z kontroly prováděné Finančním úřadem v Tachově u daňového subjektu R.M., kterému byla v souvislosti s prověřovanou reklamní kampaní doměřena daň z příjmů. Jak je uvedeno v bodě [38] tohoto rozhodnutí, zjištění odvolacího orgánu učiněná na základě předloženého správního spisu byla právě opačná a postup prvostupňového správce daně byl dle odvolacího orgánu zcela v souladu s příslušným ustanovením daňového řádu (viz bod [29]). Sdělení R.M. nebylo dle všech dostupných informací podloženo relevantními důkazními prostředky, které by tvrzení o uskutečnění reklamních služeb osvědčily. K námitce týkající se doměření daně z příjmů pak odvolací orgán uvádí, že v případě dotčených hmotněprávních předpisů se jedná o principiálně zcela odlišné daně. Podstatou daně z přidané hodnoty je zdanit tzv. „přidanou hodnotu“, naproti tomu daň z příjmů je uvalována na příjem fyzických osob, obchodních společností nebo jiných právnických osob. Z uvedených důvodů mají jednotlivé hmotněprávní normy pro své účely stanoveny zvláštní podmínky a pravidla. ZDPH pro účely uplatnění nároku na odpočet daně vyžaduje naplnění podmínek uvedených zejména v ust. § 72 a § 73 ZDPH (viz body [21] a [22]), naopak zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění platném a účinném pro předmětná zdaňovací období, vyžaduje pro účely zdanění příjmů fyzických osob naplnění podmínek zahrnutých v části první a třetí tohoto zákona, přičemž základ daně z příjmů je stanovován zejména s ohledem na jeho faktické dosažení (příjem peněžní i nepeněžní). V tomto konkrétním případě tak nelze shledat žádnou věcnou souvislost

mezi úkony provedenými správcem daně místně příslušným R.M. v souvislosti s doměřením daně z příjmů fyzických osob a daňovou kontrolou DPH prováděnou u odvolatele. Odvolací orgán tak označuje námitky uvedené v rámci prvního odvolacího bodu za nedůvodné.

[45] Druhý odvolací důvod: Ve vztahu k návrhům odvolatele na provedení výslechů všech svědků jím navržených v rámci jeho vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění ze dne 03. 12. 2013 (viz bod [16]) pak odvolací orgán odkazuje na své závěry zachycené v bodech [41] až [43] tohoto rozhodnutí. K požadavku odvolatele na provedení výslechů osob účastnících se koncertu ABBA THE SHOW odvolací orgán doplňuje, že pokud odvolatel navrhuje výslech svědka, musí jej ve smyslu ust. § 92 odst. 6 daňového řádu přesně označit a současně také uvést, co má být jeho výpověď prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení. V posuzovaném případě však odvolatel pouze odkázal na přiložená čestná prohlášení osob, která doplnil obecnou formulací „mohou dosvědčit provedení reklamy pro daňový subjekt na uvedeném koncertu“. Odvolací orgán se po posouzení přiložených prohlášení ztotožnil se závěry, které v dané věci uvedl prvostupňový správce daně (viz bod [41]). Pokud se odvolatel domníval, že prvostupňový správce daně přiložená prohlášení navrhovaných svědků posoudil nesprávně, mohl ve svém odvolání okolnosti navrhovaných svědeckých výpovědí blíže specifikovat. K tomu však v daném případě nedošlo a dle předložených prohlášení navrhovaných svědků lze konstatovat, že provedení důkazu těmito svědeckými výsledky by nesloužilo k dalšímu zjišťování skutečností rozhodných pro správné stanovení daně. Povinností správce daně není provést veškeré důkazy navržené daňovým subjektem, ale je nutné provést důkazy, které mohou přispět k správnému stanovení daně (viz bod [28]). Vzhledem k dostatečně spolehlivému zjištění skutkového stavu v nyní projednávané věci považuje odvolací orgán provedení navrhovaných důkazů za nadbytečné. Odvolací orgán proto přisvědčuje dříve vysloveným závěrům prvostupňového správce daně a námitky uplatněné odvolatelem v rámci druhého odvolacího důvodu považuje za nedůvodné.

K tomu soud uvádí, že správce daně není v důkazním řízení vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Navrhuje-li daňový subjekt vyslechnout třetí osobu, je ve smyslu § 92 odst. 6 věty první daňového řádu povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá výsledkem této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit. V daném případě žalobce navrhl vyslechnout řadu svědků. Správce daně a odvolací orgán mu vysvětlili, z jakého důvodu nebylo jeho návrhu vyhověno. Za této situace by v řízení před soudem měla naději na úspěch jen konkrétní protiargumentace. Pokud daňový subjekt navrhuje jako důkazní prostředek výpovědi svědků a správní orgány mu náležitě objasní důvod neakceptace jeho návrhu, pak měl být schopen označit, co mělo být požadovanými výpověďmi prokázáno ve vazbě na předmět konkrétního daňového řízení. Tu ovšem nutno zdůraznit, že relevantní nebylo „provedení reklamy pro daňový subjekt na uvedeném koncertu“, nýbrž prokázání toho, že předmětná zdanitelná plnění byla uskutečněna právě R.M. Jelikož textace žalobního bodu těmito parametry neodpovídá, nemůže soud jinak než odkázat na žalobou napadené rozhodnutí a zprávu o daňové kontrole, která mu předcházela, protože „Je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud

správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005-130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS).

V.3 Plnění od dodavatele UPHOLD s.r.o.

Ve vztahu k 3. čtvrtletí roku 2010 žalobce uvedl, že k provádění prací byli dále vyslechnuti spoluvlastníci žalobce a další svědci, kteří dle názoru žalobce prokázali provedení prací a tím účelně vynaložené plnění, resp. nárok na uplatněný odpočet DPH. K tomu soud konstatuje, že to, z jakých důvodů nebyl nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění uznán za prokázaný, je v daném případě zřejmé ze zprávy o daňové kontrole a z rozhodnutí o odvolání. Soud není povinen ani oprávněn za žalobce žalobní námitky domýšlet, jeho úkolem je řádně uplatněné námitky posoudit, nikoli je spoluvytvářet (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2016, čj. 9 As 1/2016-50). Jelikož žalobce svůj názor o prokázání předmětného nároku na uplatněný odpočet DPH nijak nekonkretizoval, může soud toliko odkázat na akceptovatelnou argumentaci obsaženou ve zprávě o daňové kontrole sepsané Finančním úřadem pro Karlovarský kraj pod čj. 753765/13/2407-05401-400362 a projednané s daňovým subjektem dne 26. 2. 2014 a v odůvodnění rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 31. 7. 2015, čj. 25096/15/5300-21444-711428.

V.4 Plnění od dodavatele BBF Pro Car s.r.o.

Zdejší soud v minulosti rozhodoval o žalobě společnosti ATON SECURITY s.r.o. proti rozhodnutí ve věci daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 a aktuálně rozhoduje o žalobě uvedené společnosti proti rozhodnutí ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2010. V obou případech je rozhodné tvrzené provedení rekonstrukce dvou kanceláří a poskytnutí pomoci při řízení a organizaci podniku od společnosti BBF Pro Car s.r.o. Žalobní bod tu má shodně podobu procesní: žalobce brojí proti neprovedení výsledků jím navržených svědků M.M. a P.K. a dále V.F., V.O., P.T. a K.K.

Soud nemá žádný důvod odchýlit se od posouzení této otázky, k němuž ohledně daně z příjmů právnických osob došel ve svém rozsudku ze dne 31. 3. 2016, čj. 30Af 50/2014-89. Námitku týkající se plnění od dodavatele BBF Pro Car s.r.o. považuje soud za důvodnou ve vztahu k M.M. a P.K. a za nedůvodnou ve vztahu ke zbývajícím osobám (V.F., V.O., P.T. a K.K.).

K návrhu žalobce na provedení svědeckých výpovědí žalovaný správní orgán ve svém rozhodnutí ze dne 31. 7. 2015, čj. 25097/15/5300-21444-711428, pouze lakonicky konstatoval:

[38] Odvolatel namítá porušení základních zásad řízení, které shledává v tom, že se prvostupňový správce daně nevypořádal s důkazy navrhovanými odvolatelem. Jak již odvolací orgán zmínil v bodě [12] a [13], odvolatel mezi důkazy navrhované v rámci jeho vyjádření ke zpochybněným dodávkám služeb od společnosti BBF zahrnul svědecké výpovědi několika osob, z nichž se prvostupňovému správci daně podařilo zrealizovat pouze jedinou, a to výpověď svědka J.Š. Pokus o uskutečnění svědeckých výpovědí svědků P.K. a M.M. nebyl úspěšný z důvodu jejich nesoučinnosti. V případě návrhu na výsledky svědků V.F., V.O., P.T. a

K.K., kteří měli osvědčit provádění rekonstrukce kanceláře na adrese Habartov, Hornická 840, se odvolací orgán plně ztotožnil s argumentací uvedenou prvostupňovým správcem daně na straně 77 Zprávy o daňové kontrole. Provedení svědeckých výpovědí není důvodné, neboť dle veškerých zjištění se na adrese Habartov, Hornická 840, v době uskutečnění prověřovaných dodávek sídlo ani kancelář odvolatele nenacházely (viz závěry vyslovené v rozsudku NSS, který je citován v bodě [25]).

K tomu soud uvádí, že odkaz na zprávu o daňové kontrole není v tomto ohledu případný, protože pokus či pokusy o předvolání M.M. a P.K. se odehrály až po sepsání této zprávy. K vyjasnění této situace proto zdejší soud vychází ze skutečností známých mu z úřední činnosti, a to z projednávání a rozhodování věci týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 31. 3. 2016, č.j. 30Af 50/2014-89). Z výše citovaného mimořádně stručného vyjádření žalovaného správního orgánu není ostatně dostatečně zřejmé ani to, zda Odvolací finanční ředitelství vzalo v potaz, že M.M. a P.K. byli navrženi k prokázání jiných skutečností než V.F., V.O., P.T. a K.K. Závěr, že *provedení svědeckých výpovědí není důvodné, neboť dle veškerých zjištění se na adrese Habartov, Hornická 840, v době uskutečnění prověřovaných dodávek sídlo ani kancelář odvolatele nenacházely*, může mít opodstatnění ke čtyřem posléze uvedeným, nikoliv však též ke dvěma prvně jmenovaným osobám.

Žalobce v průběhu řízení navrhoval výslech svědkyně M.M., jednatelky BBF Pro Car s.r.o., a svědka P.K. K jejich realizaci nedošlo, což bylo v souvislosti s daní z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 (ovšem i s účinky pro daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2010) vysvětleno takto: „(...) *Správce daně akceptoval oba požadavky daňového subjektu na provedení svědeckých výpovědí jmenovaných osob. Dne 20. 12. 2013 předvolal paní M.M. k podání svědecké výpovědi na den 13. 1. 2014 (předvolání č.j. 857937/13/2407-05401-400362 bylo vloženo do schránky dne 7. 1. 2014), daňovému subjektu bylo zasláno sdělení o konání svědecké výpovědi. V den konání výslechu svědka se paní M.M. nedostavila, ani se z jednání neomluvila, nedostavil se ani daňový subjekt resp. jeho zástupce. Správce daně prostřednictvím signální informace Finančního úřadu v Blovicích zjistil, že jednatelka společnosti paní M. nemá o fungování společnosti BBF Pro Car žádné znalosti, neboť vystavování dokladů, obsluhu datové schránky a veškeré další obchodní záležitosti zajišťuje pan P.K., který však nemá udělenou žádnou plnou moc k zastupování. Písemnosti z datové schránky nejsou přebírány, nebylo získáno účetnictví společnosti BBF Pro Car. Vzhledem k tomu, že jednatelka společnosti byla předvolána i v rámci jiného daňového řízení (dožádání na Finanční úřad pro Prahu 5 v rámci daňové kontroly daně z přidané hodnoty za 1. až 4. čtvrtletí 2010 u daňového subjektu týkající se prověření zdanitelných plnění od společnosti BBF Pro Car), na jednání se však nedostavila, nepřistoupil správce daně k opakovanému předvolání svědkyně M.M. Správce daně se pokusil o předvolání svědka P.K. Ze signální informace Finančního úřadu v Blovicích bylo zjištěno, že je P.K. vazebně stíhán. Proto byla zaslána výzva k poskytnutí informace na Generální ředitelství Vězeňské služby ČR (...) dne 18. 12. 2013 č.j. 855391/13/2407-25200-403165 s žádostí o poskytnutí informace, zda se pan P.K. nachází ve výkonu trestu, popř. ve vyšetřovací vazbě. Dne 9. 1. 2014 byla doručena odpověď, sdělení zaevidované pod č.j. 80383/14, že se pan P.K. od 22. 8. 2013 nachází ve výkonu vazby ve věznici v Plzni. Z tohoto důvodu zaslal správce daně žádost Vězeňské službě ČR, Věznici Plzeň, o umožnění výslechu*

svědka P.K. na den 27. 1. 2014. Daňový subjekt byl o konání výsledku svědka vyrozuměn. Dne 17. 1. 2014 obdržel správce daně informaci z Věznice Plzeň, že byl pan P.K. dne 16. 1. 2014 propuštěn z výkonu vazby. Správce daně proto dne 17. 1. 2014 zaslal P.K. předvolání k podání svědecké výpovědi na adresu trvalého bydliště s datem konání 3. 2. 2014. Zároveň informoval daňový subjekt o konání výsledku svědka. V den konání výsledku svědka se pan P.K. nedostavil ani se z jednání neomluvil, rovněž se nedostavil pan J.,K., jako osoba oprávněná jednat jménem daňového subjektu. (...) K neprovedení svědeckých výpovědí odvolací orgán uvádí, že správce daně není povinen provést veškeré navržené důkazní prostředky. Je oprávněn si vyhodnotit, zda návrh na provedení důkazu je nebo není návrhem na důkaz, který ve věci může prokázat daňovým subjektem tvrzené skutečnosti. V takovém případě je však povinen svůj závěr o odmítnutí důkazního prostředku řádně odůvodnit. Správce daně se nedopustil pochybení, nepřistoupil-li k provedení navržených důkazů, když řádně svůj závěr, proč by provedení svědeckých výpovědí k objasnění potřebných skutkových zjištění nepřispělo, odůvodnil.“.

Jak bylo sumarizováno v rozsudku zdejšího soudu ze dne 31. 3. 2016, čj. 30Af 50/2014-89, správci daně obou stupňů se v případě jednatelky společnosti BBF Pro Car s.r.o. M. M. a dále P. K., který měl podle signální informace na starosti obstarávání obchodních záležitostí v BBF Pro Car s.r.o., spokojili právě s onou signální informací, podle které zjednodušeně řečeno „M. M. neví o chodu společnosti nic a P. K. sice něco ví, ale nemá plnou moc k zastupování.“. Takový postup je ovšem dle soudu nepřijatelný, protože to byli správci daně, kteří tímto způsobem sami určili, že by jim řečení svědci nic ve věci neosvětlili. To by se snad dalo akceptovat u navrhovaných svědků, kteří by byli se společností BBF Pro Car s.r.o. spojeni jen velmi okrajově, ale nikoliv u jednatelky společnosti a svědka, který má podle informací známých správcům daně vystavovat za společnost doklady, obsluhovat datovou schránku a zajišťovat veškeré další obchodní záležitosti. Takoví svědci by pro osvětlení věci měli být v daňovém řízení vyslechnuti a obsah jejich výpovědi není možné dovozovat názorem správce daně, jako se tomu stalo v případě žalobce. Jistě, omluvou pro neprovedení výsledku může být jeho faktická neproveditelnost, ale ani to nebylo v řízení spolehlivě zdůvodněno. Správce daně konstatoval, že svědkyně M. byla dvakrát předvolána a dvakrát se nedostavila, což pro něj znamenalo konec veškerého úsilí. Jen jedno předvolání mu postačovalo v případě svědka K. Soud proto připomíná § 100 odst. 2 daňového řádu, podle kterého „v případě, že se předvolaná osoba bez dostatečného důvodu nedostaví ani po opakovaném předvolání, může správce daně vydat rozhodnutí o předvedení a požádat o její předvedení příslušný bezpečnostní sbor, který má pravomoc k předvedení podle jiného právního předpisu.“ Soud je přesvědčen, že právě v případě M. M. a p. K. byl prostor pro předvedení těchto svědků Policií ČR. Tím, že tak správci daně neučinili a bez dalšího „domysleli“ obsah svědeckých výpovědí, došlo k zásadnímu procesnímu pochybení, které mělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., a to jak ve vztahu k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010, tak ve vztahu k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2010.

Naopak, neprovedení svědeckých výpovědí V.F., V.O., P.T. a K.K. bylo, dle názoru soudu vysloveného v rozsudku ze dne 31. 3. 2016, čj. 30Af 50/2014-89, v souvislosti s daní z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 (ovšem i s účinky pro daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2010) osvětleno přesvědčivě:

„(...) Správce daně nepřistoupil k výsledku osob navržených daňovým subjektem ve vyjádření, a to V.F., V.O., P.T., K.K., z důvodů, že mezi navrhovanými svědky a daňovým subjektem nebyla v průběhu celé daňové kontroly zjištěna žádná vazba, žádný vztah (např. pracovněprávní), dále že nemovitost na adrese Hornická 850 v Habartově je ve společném jmění manželů K. není součástí obchodního majetku daňového subjektu, za její užívání nehradí žádnou úplatu, ani v přiznání k dani z nemovitostí za rok 2011 není uvedeno, že je v domě místnost používaná k podnikatelským účelům, navíc daňový subjekt v této době zde neměl sídlo (sídlo uvedené v obchodním rejstříku bylo do 15. 11. 2011 na adrese ...). (...) K neprovedení svědeckých výpovědí odvolací orgán uvádí, že správce daně není povinen provést veškeré navržené důkazní prostředky. Je oprávněn si vyhodnotit, zda návrh na provedení důkazu je nebo není návrhem na důkaz, který ve věci může prokázat daňovým subjektem tvrzené skutečnosti. V takovém případě je však povinen svůj závěr o odmítnutí důkazního prostředku řádně odůvodnit. Správce daně se nedopustil pochybení, nepřistoupil-li k provedení navržených důkazů, když řádně svůj závěr, proč by provedení svědeckých výpovědí k objasnění potřebných skutkových zjištění nepřispělo, odůvodnil.“. Správci daně výstižně a přesvědčivě vyjevili, proč uvedené svědky nevyslechli, a jejich názoru nebylo co vytknout. Tato část námitky proto nebyla shledána důvodnou, a to jak ve vztahu k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010, tak ve vztahu k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2010.

V.5 Pohonné hmoty

K uvedené záležitosti se žalovaný správní orgán ve svých žalobami napadených rozhodnutích vyjádřil v zásadě takto:

Text odvolání obsahoval také bližší nespecifikovanou námitku směřující vůči doměření daně u pořízených pohonných hmot. Pro podrobné vyjádření v dané věci odkazuje odvolací orgán na závěry uvedené v bodech [33] a [34] tohoto rozhodnutí. Pro úplnost odvolací orgán dodává, že důvěryhodnost evidence jízdy jako důkazního prostředku dokladujícího používání vozidla a úroveň její vypovídací hodnoty prokazující rozsah a způsob použití vozidla je z obecného hlediska založena na logické provázanosti evidovaných údajů o místě a čase začátku pracovních cest, o místě a čase ukončení pracovních cest a o ujetých vzdálenostech ve vztahu k evidovaným stavům tachometru, který je základním předpokladem přiměřené míry testovatelnosti ve vztahu k dalším důkazním prostředkům v rozsahu oprávněně předpokládané možnosti existence a dostupnosti takovýchto důkazních prostředků dle individuálního charakteru evidenčně zaznamenávaného provozu vozidla, přičemž formalizace, zjednodušování a omezování rozsahu zaznamenávaných údajů je v případě evidence jízdy jako specifického důkazního prostředku v přímém rozporu se záměrem unesení důkazního břemene pro uznání nároku na odpočet daně ze strany odvolatele. Na straně 71 Zprávy o daňové kontrole prvostupňový správce daně naprosto správně citoval dále uvedenou část rozsudku č.j. 57 Ca 57/2009 ze dne 30. 08. 2010 (uvedený rozsudek je dostupný na www.nssoud.cz): „... řádně vyplněná kniha jízdy (...) může být jedním z důkazních prostředků osvědčujících uskutečnění jízdy a spotřebu PHM. Musí však korespondovat s ostatními důkazními prostředky, které se k takovému tvrzení vztahují. Evidence jízdy sama o sobě však neprokazuje, zda jednotlivé jízdy měly souvislost s podnikatelskou činností či nikoliv a zda uplatněný nárok na odpočet DPH z nakoupených a pro tyto jízdy spotřebovaných PHM je ve smyslu § 19 odst. 1 zák. č. 588/1992 Sb., resp. § 72 odst. 1 zák. č. 235/2004 Sb. oprávněný či nikoliv.“ Z uvedeného textu, který plně koresponduje také např. s rozsudkem NSS č.j. 1 AfS 97/2009 –

73 ze dne 02. 12. 2009 (v daném případě se jednalo o daň doměřenou u daně z příjmů fyzických osob), tak zcela jednoznačně vyplývá, že samotné tvrzení odvolatele o uskutečnění jeho pracovních cest, jakkoli bylo podloženo evidencí jízd, není bez prokázání jejich skutečného provedení v tvrzeném čase, místě a rozsahu a bez prokázání jejich účelu souvisejícího s uskutečňováním ekonomických činností odvolatele způsobilé k unesení důkazního břemene odvolatele ve vztahu k nárokovanému odpočtu daně.

K tomu soud konstatuje, že v daném ohledu správní orgány zjistily řadu nesrovnalostí: nákupy pohonných hmot převážně u jedné čerpací stanice; tankování pohonných hmot mimo trasy vykázané v evidenci jízd; nesoulad mezi počtem ujetých kilometrů a místem tankování pohonných hmot; nákupy pohonných hmot ve dnech, kdy dle evidence jízd nebyla realizována žádná jízda; množství čerpaných pohonných hmot neodpovídá objemu nádrže. Proti tomu žalobce v žalobách konkrétněji namítá vlastně jen to, že pohonné hmoty u dané čerpací stanice měly zaručenou kvalitu a byly levnější než u jiných čerpacích stanic a při jejich čerpání se na ně vztahovaly další bonusové slevy. To ovšem i podle názoru soudu evidentně nestačí. Jak správně usoudily správní orgány, šlo zde o prokázání skutečného provedení jízd v tvrzeném čase, místě a rozsahu a o prokázání jejich účelu souvisejícího s uskutečňováním ekonomických činností žalobce. K prokázání těchto rozhodných skutečností nepostačovalo předložení důkazně limitní evidence jízd. Za podmínky, že správní orgány zjistily a daňovému subjektu předestřely řadu „nesrovnalostí“, ovšem k vyvrácení jejich pochybností a unesení důkazního břemene žalobce ve vztahu k nárokovanému odpočtu daně, nedostačuje ani tvrzení zpochybňující jednu z „nesrovnalostí“, a to ani v případě, kdyby takovéto tvrzení bylo prokázáno.

Žalobní bod týkající se pohonných hmot tudíž soud nepovažuje za důvodný.

V.6 Z á v ě r

Z žalobního bodu musí být patrné, z jakých konkrétních skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. V závěru všech žalob žalobce ocitoval část nálezu Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05. Patrně tak učinil k podpoře námitky nerespektování zákonné povinnosti [správních orgánů] dbát na zachování práv a právech chráněných zájmů daňových subjektů. Ač soud samozřejmě ctí základní zásady správy daní, v případě výtky, která nevyjevuje sebemenší souvislost s posuzovanými věcmi, naprosto nemá co přezkoumávat.

V přezkoumávaných věcech byla shromážděna řada podkladů pro vydání rozhodnutí. Až na výjimku uvedenou v části V.4 odůvodnění tohoto rozsudku podle názoru soudu nebyl žalobními body správními orgány zjištěný skutkový stav zpochybněn. Hodnocení důkazů je tu vystavěno na základech formální logiky, je konzistentní a nejsou v něm vzájemné rozpory. Myšlenkové úvahy, při kterých správní orgán přijímá jedno tvrzení a odmítá jiné, jsou přitom seznatelné ze zprávy o daňové kontrole a z rozhodnutí o odvolání. Postup správních orgánů byl v daném případě v souladu také s ust. § 92 odst. 6 daňového řádu. Za této situace soud nelze shledat důvodnou obecně koncipovanou výtku žalobce, že žalovaný neposoudil každý důkaz jednotlivě [a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti].

VI. Celkový závěr a náklady řízení

Soud přezkoumal napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).

Žaloby proti rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 31. 7. 2015, čj. 24961/15/5300-21444-711428, a ze dne 31. 7. 2015, čj. 25096/15/5300-21444-711428, neshledal soud na základě výše uvedené argumentace důvodnými, a proto je podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Naproti tomu v případě daně z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 2010, jak vysvětleno výše, došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, a proto soud podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. zrušil rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 31. 7. 2015, čj. 25097/15/5300-21444-711428, pro vady řízení a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. současně vyslovil, že věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému. V tomto rozsahu je správní orgán v dalším řízení vázán právním názorem, který soud v tomto rozsudku vyslovil (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

V daném případě měl žalobce úspěch v rozsahu 1/3 a žalovaný správní orgán v rozsahu 2/3. Odečtením neúspěchu od úspěchu vychází, že žalovaný správní orgán mohl uplatnit nárok na 1/3 svých nákladů [§ 60 odst. 1 věta druhá s. ř. s. ve spojení s § 142 odst. 2 o. s. ř. za použití § 64 s. ř. s.]. Jelikož však žalovaný správní orgán žádný nárok na náhradu nákladů řízení neuplatnil, bylo rozhodnuto, že žádný z účastníků řízení nemá na tuto náhradu právo.

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

V Plzni dne 9. listopadu 2016

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

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková