



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Milana Podhrázkého a soudců Mgr. Jitky Zavřelové a Mgr. Ing. Petra Šuránka v právní věci **žalobce: J. B.**, bytem x, zastoupený Mgr. Matějem Balabánem, advokátem se sídlem Václavské nám. 799/48, Praha 1, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 11. 2014, čj. 30579/14/5200-20443-711309,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou u zdejšího soudu domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 31. 1. 2013, čj. 341869/13/2121-24800-203638. Správce daně tímto rozhodnutím, jehož zrušení se žalobce taktéž domáhá, doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2009 a žalobci neuznal nadměrný odpočet ve výši 421.040 Kč týkající se pořízení vybavení restaurace U M. v Plzni, x, které měl žalobce koupit od společnosti A. G., s. r. o. Správce daně uzavřel, že žalobce nepředložil žádné konkrétní důkazní prostředky prokazující použití přijatého zdanitelného plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti a nesplnil tedy zákonnou podmínku pro uplatnění nadměrného odpočtu v souladu se zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro dané zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“).

Žalobce označil uvedená rozhodnutí za nesprávná a nezákonná. Předdeslal, že po formální stránce není vznik nároku na odpočet sporný, neboť tuto skutečnost potvrdil v napadeném rozhodnutí sám žalovaný. Ten se současně ztotožnil i s některými odvolacími námitkami žalobce a sám provedl výslech některých svědků a místní šetření. Neprovedl však výslechy dalších žalobcem opakovaně navrhovaných svědků (J. H., O. B., J. Š. a J. Č.) za účelem prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění. Žalobce v této souvislosti namítl rozpor v závěrech žalovaného, který na jedné straně připustil pochybení správce daně při dokazování, na druhou stranu však uzavřel, že se neztotožňuje s námitkou žalobce spočívající v nedostatečném vyhodnocení dokazování, neprovedení navrhovaných výslechů svědků, v nedostatečném odůvodnění rozhodnutí a porušení povinnosti co nejúplněji zjistit skutkový stav věci. Žalobce dodal, že pokud měl žalovaný pochybnosti ohledně faktického uskutečnění plnění, měl výslechy provést. Pokud pak žalovaný staví své závěry na tom, že nebyl předložen předávací protokol k předmětu nájmu a na údajných rozporech ve výpovědích svědků ohledně dodání a instalace restauračního zařízení, je takový závěr nesprávný. Dodání zařízení a jeho užití v souvislosti s ekonomickou činností lze prokázat za užití fotodokumentace, svědeckou výpovědí zaměstnanců či stálých zákazníků. Žalovaný porušil povinnost co nejúplněji zjistit skutkový stav věci. Žalobce předložil veškeré doklady týkající se nákupu uvedeného zařízení, zejm. fakturu a daňové doklady, doložil je i dalšími dokumenty včetně fotodokumentace prostor a obsahem trestního oznámení. Jeho tvrzení byla též podpořena svědeckými výpověďmi. Podle žalobce nedosahují rozpory výpovědí svědků takové intenzity, aby provedení zdanitelného plnění zpochybnily. Rozpory byly zjevně dány časovým odstupem od uskutečnění daného plnění, který byl však způsoben též zdlouhavým rozhodováním správce daně i žalovaného. Faktické provedení zdanitelného plnění nezpochybňují ani výpovědi Mgr. F. a M. F., přičemž absenci předávacího protokolu fakticky nahrazuje fotodokumentace úprav restauračních prostor a instalovaného vybavení. V souladu s ustálenou judikaturou pak nemůže být platba v hotovosti důkazem toho, že k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění nedošlo, navíc proplacení jednotlivých částek potvrdily svědecké výpovědi. Skutkové závěry žalovaného označil žalobce za účelové a svědčící o jeho neochotě rozhodnout ve prospěch žalobce. Žalovaný navíc své pochybnosti žalobci nijak nesdělil ani nekonkretizoval, čímž při nevědomosti žalobce o těchto pochybnostech neumožnil jejich odstranění. K tomu žalobce předložil fotodokumentaci původního stavu prostor restaurace, v průběhu rekonstrukce a po provedené rekonstrukci. Podle žalobce správní orgány v dané věci postupovaly tak, že místo toho, aby posuzovaly splnění podmínek vzniku nároku žalobce na odpočet, hledaly důvod, proč by tento nárok žalobci vzniknout neměl. Žalovaný se vyhýbá výslovnému konstatování závěru, že k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění nemělo dojít. V případě, že by takový závěr konstatoval, musel by jej totiž řádně zdůvodnit. Podle žalobce žalovaný důkazní břemeno k závěru o faktickém neuskutečnění zdanitelného plnění neunesl. Závěrem pak žalobce na podporu své argumentace obsáhle cituje judikaturu (pozn. soudu, žalobce výslovně neoznačil zdroj citovaného textu, zřejmě se ale jedná o citaci rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 39/2012-126).

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a v obecné rovině připomněl princip DPH a odpočtu daně. Poukázal dále na podmínky, za kterých nárok na odpočet daně vzniká. Popsal dále aplikaci zásady volného hodnocení důkazů v daňovém řízení a poukázal na rozsah důkazního břemene, které dopadá na daňový subjekt, k čemuž odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 73/2008. Uzavřel, že k prokázání nároku na odpočet nepostačí pouhé předložení formálně správných daňových dokladů, jestliže není současně prokázán i stav faktický.

V dané věci tedy bylo na žalobci, aby prokázal, že zdanitelné plnění bylo uskutečněno tak, jak je deklarováno na předložených dokladech, k tomu však ze strany žalobce nedošlo.

V replice k vyjádření žalovaného žalobce poukázal na obecnost tohoto vyjádření. Zmiňuje-li žalovaný zásadu volného hodnocení důkazů, pak bylo nezbytné, aby správce daně či žalovaný řádně provedli žalobcem navrhované důkazy, což však neučinili. Volné hodnocení důkazů by mohlo nastat až tehdy, pokud by byly veškeré navržené důkazy provedeny. Skutečnost, že se žalovaný nevypořádal se všemi navrženými důkazy, by ve svém důsledku mohla pro žalobce znamenat odepření přístupu ke spravedlnosti. Žalobce pak s odkazem na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 591/08 uzavřel, že při vybírání daně nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, ale cílem musí být vybírání daně ve výši správně stanovené.

Ze správního spisu soud ověřil, že žalobce dne 8. 10. 2012 podal dodatečné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2009, ve kterém uplatnil sporný odpočet ve výši 421.040 Kč. K tomu předložil mimo jiné fotokopii faktury ze dne 20. 7. 2009, na které je jako dodavatel uvedena společnost A. G. Fakturována je technologie vybavení restaurace U M. Plzeň ve výši 2.637.040 Kč (z toho DPH 421.040 Kč). Dle úředního záznamu ze dne 5. 11. 2012 učinil správce daně dotaz na Finanční úřad Nový Bor, který mu sdělil, že plnění ve výši 2.637.040 Kč nebylo společností A. G. přiznáno. Dne 3. 12. 2012 pak správce daně vyzval žalobce mimo jiné k prokázání faktického uskutečnění přijatých zdanitelných plnění na základě předložené faktury, (výzva čj. 166397/12/069910203638). Dne 16. 1. 2013 předložil žalobce při ústním jednání se správcem daně mimo jiné originál předmětné faktury včetně soupisu pořizovaného vybavení, dále osm pokladních dokladů na celkovou částku 2.637.040 Kč a smlouvu o pronájmu nebytových prostor uzavřenou se společností E. V návaznosti na to správce daně vydal dne 31. 1. 2013 shora označený dodatečný platební výměr.

Ze správního spisu dále plyne, že ještě před doručením uvedeného platebního výměru zaslal žalobce správci daně doplnění svého vyjádření k výzvě k odstranění pochybností, v němž mimo jiné označil důkazy, jejichž provedení navrhuje, a posléze napadl platební výměr odvoláním. Na základě toho správce daně doplňoval dané řízení, přičemž předně dožádal Finanční úřad pro Liberecký kraj, který mu však sdělil, že Ing. L. (bývalá jednatelka společnosti A. G.) odepřela v dané věci výpověď. Při ústních jednáních ve věci pak žalobce mimo jiné uvedl, že na společnost A. G. získal kontakt od Ing. B., který jej oslovil ke spolupráci a navrhl zajištění financování dodavatelů a realizaci restaurace s tím, že společnost A. G. dodá vybavení. Ing. B. měl mít na starost veškerou realizaci zařízení, převzetí a instalaci vybavení. Peníze na vybavení restaurace si žalobce půjčil u rodičů, vybavení zaplatil v hotovosti, a to v osmi platbách. Nájemní smlouvu na pronájem nebytových prostor za účelem provozování restaurace uzavřel se společností E. a restauraci provozoval od července do prosince 2009, kdy smlouvu pro její hrubé porušení vypověděl. Po ukončení nájmu mělo v restauraci zůstat vybavení nakoupené od společnosti A. G., přičemž žalobci bylo znemožněno jej odvézt a v návaznosti na to na majitele nemovitosti podal trestní oznámení. Správce daně doplnil odvolací řízení i o výsledky dalších svědků, a to V. T. (bývalého zaměstnance žalobce), dále shora již uvedeného Ing. B., Ing. M. (účetního společnosti A. G.) a Mgr. B., který vyřizoval některé zakázky pro společnost A. G.. Správce daně dále dožádal místně příslušného správce daně o provedení výslechu Ing. M., tehdejšího zaměstnance společnosti A. G. Následně ještě správce daně doplnil řízení provedením místního šetření.

Žalovaný následně žalobou napadeným rozhodnutím odvolání žalobce zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. Dospěl k závěru, že žalobce neprokázal faktické

uskutečnění zdanitelného plnění na základě předložené faktury. Vyšel především z toho, že žalobce nikdy nepředložil předávací protokol se specifikací vnitřního zařízení a vybavení prostor, přestože ten byl nedílnou součástí smlouvy o podnájmu. Bez předávacího protokolu zachycujícího původní vybavení restaurace ke dni, kdy prostory začal užívat žalobce, není ani s přihlédnutím k předložené fotodokumentaci zjištělné (pokud ostatní důkazy jsou navzájem rozporné), jak danou restauraci dovybavil žalobce. Nadto majitel tvrdí, že byla zcela vybavena. Žalovaný poukázal i na skutečnost, že žalobce provozoval více restaurací U M. a v minulosti již mělo dojít k záměně fotografií těchto provozoven. Žalovaný dále poukázal na to, že společnost A. G. je nekontaktní a není tak možné ověřit, zda se předmětné plnění uskutečnilo. Dále bylo zjištěno, že v daném období nevykázala tato společnost zdanitelné plnění v hodnotě, které by odpovídalo plnění deklarovanému ve faktuře. Navíc v protokolu o trestním oznámení ze dne 16. 12. 2009 žalobce uvedl způsobenou škodu 49.896 Kč a v protokolu ze dne 27. 12.2009 pak 250.000 Kč. Ani v jednom však není žádná zmínka o zadržování vybavení restaurace pronajímatelem objektu. V neposlední řadě pak žalovaný upozornil na to, že žalobce zaplatil fakturu v hotovosti v osmi částech tak, aby se vyhnul překročení limitu pro bezhotovostní placení. Žalovaný v napadeném rozhodnutí přisvědčil námitce žalobce, že správce daně dostatečně nevyhodnotil dokazování a neprovedl navržené výsledky svědků. Správce daně však toto pochybení napravil postupem dle § 113 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Správce daně dokazování o výsledky svědků doplnil, přičemž s výsledky dokazování byl žalobce seznámen. V konečném důsledku tak žalobce nebyl zkrácen ve svých procesních právech. Svědecké výpovědi pak podle žalovaného nepodporují jednoznačný závěr o skutečném provedení zdanitelného plnění. Výpovědi svědků se lišily v podstatných okolnostech. Svědci Ing. B. a Mgr. B. se neshodli v otázce dopravy předmětného vybavení, v otázce kdo a komu prováděl platby v hotovosti a kdo podepisoval příjmové pokladní doklady. Podle Ing. B. bylo vybavení dodáváno postupně nákladními auty, dopravu zajišťovala společnost A. C., s opravou na společnost A. G., jména řidičů neznal, vybavení se naváželo od více subdodavatelů. Naopak Mgr. B. uvedl, že vybavení restaurace dovezl on na autě s vlekm jednorázově, řídil on, přesné datum nevěděl, vybavení vykládali nějací lidé a byl u toho Ing. B. Rozpor se pak týkal i pokladních dokladů. Mgr. B. totiž uvedl, že nevěděl, kdo je podepisoval, ani kdo peníze přebíral, přitom Ing. M. vypověděl, že veškeré doklady vystavoval a podepisoval on, což je seznatelné z faktury i jednotlivých příjmových dokladů, a to dle pokynů Mgr. B. a jemu je také předával. Naopak Ing. B. sdělil, že příjmové pokladní doklady podepisoval on a Mgr. B., přičemž peníze předával Mgr. B. Veškeré doklady vystavoval dle pokynů Mgr. B. a předával mu je. Žalovaný se neztotožnil ani s námitkou neprovedení opakovaného výsledku Ing. B., ani s tím, že závěry z místního šetření žalovaný špatně vyhodnotil. Podle žalovaného nelze učinit závěr, zda byly pronajímané prostory předány jako plně vybavené (jak uvádí majitelka objektu) nebo veškeré vybavení nakoupil žalobce. K písemnosti označené jako „*vyjádření svědka J. Š.*“, bývalé zaměstnankyně žalobce, žalovaný uvedl, že se jedná o účelovou reakci na závěry místního šetření. Uvedené vyjádření je pouze popisem stavu restaurace, kdy zde jmenovaná pracovala a neprokazuje, že toto vybavení pořídil žalobce. Proto žalovaný nepovažoval daný výsledek za účelný. K důkazům navrženým žalobcem v rámci doplnění odvolání („*plán provozovny s vyznačením všech vchodů do kuchyně a rozměry dveřních otvorů*“, „*fotografie provozovny zhotovené po době místního šetření FU Rakovník s vyznačením předmětů z uskutečnění zdanitelného plnění, zhotovené realitním makléřem firmy MM R., který tuto provozovnu začal nabízet k pronájmu*“, „*kopie nabídkového inzerátu provozovny ze dne 29. 4. 2014 na S-reality*“ a „*fotografie zařízení provozovny restaurace U M. v Plzni ve vysokém rozlišení*“) žalovaný shodně jako shora uvedl, že bez prokázání stavu v jakém žalobce předmětnou restauraci

převzal, nejsou tyto důkazy způsobilé prokázat, že stav vybavení, který zachycují, je až výsledkem činnosti a investic žalobce. Další důkazy svědeckými výpověďmi pak žalovaný neprovedl, neboť žalobce neuvedl identifikaci svědků, ani to, co by měli svědectvím prokázat. Nadto podotkl, že svědectví hostů restaurace není způsobilé prokázat, jaké kuchyňské vybavení se zde nacházelo před zahájením nájmu a co měl žalobce nově nakoupit od společnosti A. G. Žalovaný tak uzavřel, že faktura, příjmové podkladní doklady, fotodokumentace ani ostatní listinné důkazy nejsou dostatečně způsobilé prokázat nárok na odpočet, což společně s rozpory ve svědeckých výpovědích, nemůže vyústit v jiný závěr, než že předložené důkazy neprokazují reálné uskutečnění předmětných plnění.

Krajský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“)], jakož i řízení předcházející vydání rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že žaloba není důvodná. Soud ve věci rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť účastníci s takovým postupem soudu souhlasili.

Spor je v projednávané věci veden v tom smyslu, zda správce daně (ne)mohl z dokladů žalobcem předložených a jím navrhovaných důkazů ověřit použití žalobcem přijatého plnění na základě shora označené faktury pro jeho ekonomickou činnost. Relevantní právní úpravu v tomto ohledu představuje § 72 zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2009, tedy ve znění zákona č. 302/2008 Sb., podle něhož *„nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu“* (odst. 1). *„Plátce má nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, která použije pro účely uskutečňování a) zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu, b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně, c) plnění v rámci své ekonomické činnosti s místem plnění mimo tuzemsko, pokud u těchto přijatých zdanitelných plnění by plátce měl nárok na odpočet daně, pokud by se zdanitelná plnění uskutečnila s místem plnění v tuzemsku, nebo d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j) a l) až u) a v § 55 pro zahraniční osobu, která neuskutečňuje ekonomickou činnost v tuzemsku, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, e) plnění uvedených v § 13 odst. 8 a v § 14 odst. 5 písm. a) až d)“* (odst. 2).

Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost své tvrzení doložit, tíží ho tedy i břemeno důkazní. Své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování a podle § 92 odst. 4 daňového řádu může být vyzván k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně. *„Daňový subjekt (...) splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzení, které správci daně přdestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) d.ř. (myšleno zákona o správě daní a poplatků, pozn. krajského soudu)], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 24/2007-124). Účetní doklady jsou nepochybně primárním důkazem

v daňovém řízení, nejsou však důkazem nezpochybnitelným. V této souvislosti je třeba poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 1/2008-60, podle něhož daň, stejně jako odpočet daně, nemají základ ve formálním dokladu, ale ve skutečné existenci zdanitelného plnění. Formálněprávní stav vyplývající z předložených dokladů musí odpovídat stavu faktickému. Jedná se o otázku prokázání skutečné existence zdanitelného plnění. Z § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH pak vyplývá, že daňový doklad, kterým je prokazován nárok na odpočet, musí vystavit plátc DPH. Zákonný nárok na odpočet DPH je podmíněn formálním vykazáním zdanitelného plnění se všemi náležitostmi, ovšem na druhou stranu nikdy nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění, resp. použití plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti plátce daně.

Pokud jde o problematiku důkazního břemene, lze nad rámec shora již uvedeného poukázat na závěry Ústavního soudu plynoucí z jeho nálezu sp. zn. IV. ÚS 29/2005, podle něhož *„důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti nese ten, kdo tuto skutečnost tvrdí. V daňovém řízení stíhá daňový subjekt rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání). Důkazní břemeno se vztahuje pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností, vážících se výlučně k daňové povinnosti subjektu“*. Také Nejvyšší správní soud se danou problematikou mnohokrát zabýval, příkladmo je možno citovat rozsudek čj. 5 Afs 172/2006-115, podle něhož důkazní břemeno nese daňový subjekt ohledně všech skutečností, které v daňovém přiznání uvedl, resp. byl povinen uvést nebo k nimž byl správcem daně vyzván. Důkazní břemeno ve smyslu citovaného ustanovení je postaveno na prokázání toho, co daňový subjekt tvrdí, resp. uvádí v daňovém přiznání. Z uvedeného je zřejmé, že prvotní břemeno tvrzení i břemeno důkazní spočívá na daňovém subjektu, přičemž dále platí, že prokáže-li správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes plnění své prvotní povinnosti povinen v intencích § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily. Na základě výše uvedeného lze shrnout, že nárok na odpočet DPH má daňový subjekt pouze tehdy, pokud splní podmínky stanovené v § 72 a 73 zákona o DPH a v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu prokáže bez jakýchkoliv pochybností faktické přijetí zdanitelného plnění v souladu se svými tvrzeními. Zpravidla přitom nepostačí, pokud daňový subjekt předloží pouze bezvadné daňové doklady, v případě pochybností je nutno předložené faktury a jiné doklady podložit i dalšími důkazy, které tvrzení z dokladů vyplývající jednoznačně potvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 30/2007-73).

S ohledem ne výše uvedené obecné úvahy tak především v projednávané věci nemůže obstát argumentace žalobce, podle něhož žalovaný výslovně neuvedl (resp. v návaznosti na to ani dostatečně neodůvodnil), že k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění v dané věci nedošlo. Nelze totiž nezákonnost napadeného rozhodnutí spatřovat v tom, že se žalovaný vyhnul výslovnému konstatování takového závěru. Jak bylo totiž již výše uvedeno, na správci daně bylo pouze, aby prokázal toliko skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných žalobcem. Jak přitom v projednávané věci plyne z výše reprodukováného správního spisu a žalobou napadeného rozhodnutí, žalovaný zde velmi detailně a přesvědčivě zpochybnil tvrzení žalobce v souladu s § 92 odst. 5

písm. c) daňového řádu, a bylo tedy na žalobci, aby pochybnosti správce daně vyvrátil. S odkazem na výše citovanou judikaturu pak nelze dospět ani k tomu, že by žalobce unesl své důkazní břemeno tím, že předložil formálně bezvadné doklady o přijetí zdanitelného plnění (vybavení restaurace).

K okruhu námitek žalobce zpochybňujících hodnocení provedených důkazů žalovaným je třeba předně upozornit na značnou míru jejich obecnosti. Míra precizace žalobních bodů přitom do značné míry předurčuje, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu správní soud přistoupí a posoudí ho. Není na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebral by funkci žalobceva advokáta (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu čj. 4 As 3/2008-78). V návaznosti na to tedy soud k obecně vzneseným námitkám žalobce uvádí, že žalovaný přezkoumatelným a srozumitelným způsobem v odpovídajícím rozsahu své závěry o skutkových zjištěních odůvodnil. Jeho úvahy lze označit za logické a racionální, přičemž nevzbuzují žádné pochybnosti o jejich správnosti. Stejně tak se žalovaný zabýval i důkazy, které žalobce navrhl, ovšem správce daně je neprovedl. Tuto svoji úvahu žalovaný taktéž odpovídajícím způsobem odůvodnil. Pokud jde o žalobcem opakovaně zmiňovanou a předkládanou fotodokumentaci (předloženou též v řízení před soudem), jistě lze připustit, že ta by mohla za určitých okolností soupis předávaného vybavení nahradit. Nad rámec odůvodnění žalovaného ve vztahu k této fotodokumentaci, se kterou se zdejší soud ztotožňuje, je však nutno poznamenat, že žalobce neoznačil žádnou relevantní indicii, která by měla svědčit tomu, že se jedná o fotografie dané restaurace v určitém časovém okamžiku, ani blíže nepopsal, v jakých částech by fotodokumentace soupis předaného vybavení měla nahradit. Jinými slovy, fotografie zachycují interiér (zřejmě restaurace), o kterém však nelze z fotografií jednoznačně prohlásit, o jaký interiér se jedná a kdy byly fotografie pořízeny. Absenci uvedených údajů neodstranil ani výslech zaměstnance žalobce. Pochybnost o vypovídací hodnotě fotografií vyvstávají i s ohledem na výpověď JUDr. Č. o záměrném předkládání fotografií z interiérů jiných restaurací stejného konceptu v trestním řízení Ing. B., jež je též součástí správního spisu. Pokud pak jde o navrhované a neprovedené důkazy svědeckými výpověďmi, ani v samotné žalobě žalobce ve vztahu k výše citované argumentaci žalovaného neuvedl nejen potřebné údaje identifikující dané osoby, ale především ani neupřesnil, které konkrétní skutečnosti hodlal výsledkem těchto osob prokázat. V tomto ohledu je nutno trvat na určité racionalitě a efektivitě průběhu důkazního řízení. Povinností správního orgánu není všechny navrhované důkazy provést, nýbrž tam, kde je to na místě, postačí odpovídajícím způsobem vysvětlit, proč některé navržené důkazy neprovedl, což žalovaný v projednávané věci učinil (§ 102 odst. 4 daňového řádu).

Krajský soud se pak neztotožňuje ani s námitkou žalobce (taktéž toliko obecnější povahy) zpochybňující rozpory v rámci provedených svědeckých výpovědí. V tomto ohledu lze nad rámec příléhavého shrnutí rozporů uvedených žalovaným v napadeném rozhodnutí ještě poznamenat, že v usnesení Okresního státního zastupitelství v Liberci čj. 2 ZT 81/2011-11, jež je také součástí správního spisu, se na str. 2 konstatuje, že svědek V. B. uvedl, že hotovostní platby za vybavení restaurace na pobočce dodavatele v České Lípě vyzvedl osobně žalobce a při první platbě si zde také osobně zboží převzal. Tentýž svědek však v daňovém řízení uvedl, že zboží předával on v Plzni, kam jej osobně nákladním vozem dovezl, a k platbám uvedl, že neví, kdo a od koho peníze přebíral. Krajský soud je tohoto názoru, že uvedené rozpory mezi výpověďmi svědků jsou natolik intenzivní, že je nelze přejít pouhým odkazem na delší časové období uplynulé od uskutečnění daného zdanitelného plnění. Pokud

pak jde o žalobcem zmiňované platby v hotovosti a jejich význam, je třeba připustit (ostatně činí tak i sám žalovaný), že samy o sobě nemohou být důkazem o neprovedení zdanitelného plnění. Podstatné však je, že v kontextu ostatních zjištěných skutečností zpochybňujících uskutečnění daného plnění jsou více než významnou indicií podporující vzniklé pochybnosti o uskutečnění plnění a realizaci platby.

Důvodná pak není ani námitka žalobce, že mu žalovaný nesdělil, v čem konkrétně spatřuje pochybnosti o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění. Tyto důvody správce daně vyjádřil jednak ve výzvě k odstranění pochybností čj. 166 397/12/069910203638, a jednak je specifikoval je při ústním jednání konaném za přítomnosti žalobce, např. dne 16. 1. 2013, kdy dle protokolu správce daně poukázal na to, že společnost A. G. jako dodavatel zdanitelného plnění nevykázala v předmětném období odpovídající příjem a navíc je nekontaktní. Rovněž při ústní jednání dne 28. 1. 2013 byl žalobce v závěru jednání poučen správcem daně, že nepředložil žádné konkrétní důkazní prostředky prokazující použití uplatněného odpočtu DPH k ekonomické činnosti. Správce daně pak opakovaně (dne 19. 2. 2013 a 29. 3. 2013) žalobci sdělil, že nevyhověl výzvě k odstranění pochybností. Správce daně pak popsal průběh a poznatky z řízení o odstranění pochybností též v úředním záznamu čj. 1149313/13/2121-24800-203638 a následně v úředním záznamu o doplnění řízení čj. 3341065/13/2121-24800-203638. Správce daně tak mimo jiné upozornil na rozpory ve svědeckých výpovědích, z nichž pochybnosti vyplývají, i na důvody proč ani další důkazy nebyly způsobilé prokázat faktické uskutečnění. Ostatně žalobce v průběhu řízení reagoval, zasílal svá vyjádření a návrhy, přičemž nic nespovídá tomu, že by mu nebylo zřejmé, čeho se pochybnosti správce daně týkají. Napadené rozhodnutí žalovaného pak není ani rozporné, jak se žalobce v žalobě snaží dovodit z toho, že žalovaný některým jeho námitkám vyhověl, a přesto daný odvolací důvod jako takový neshledal důvodným. Skutečnost, že odvolací správní orgán označí určitý postup prvostupňového správce daně za chybný či nezákonný, přičemž zjištěné vady řízení napraví a zhodnotí, zda tyto vady mohl mít vliv na rozhodnutí ve věci samé, není nic neobvyklého, ostatně zákon takovou situaci výslovně předpokládá (srov. § 113 odst. 2, § 114 odst. 3 a § 115 daňového řádu).

Vzhledem k tomu, že Krajský soud v Praze žádnou ze vznesených námitek neshledal důvodnou, v návaznosti na výše uvedené odůvodnění žalobu zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení pak rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož má právo na náhradu nákladů řízení před soudem ten účastník, který měl ve věci plný úspěch. Ze soudního spisu v dané věci přitom nevyplývá, že by žalovanému, který měl ve věci úspěch, vznikly náklady nad rámec jeho běžné administrativní činnosti, ostatně náhradu nákladů ani nepožadoval.

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

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

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

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

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

V Praze dne 9. prosince 2016

JUDr. Milan Podhrázký, v. r.
předseda senátu

Za správnost:
Božena Kouřimová