



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudců JUDr. Naděždy Řehákové a Mgr. Martina Kříže v právní věci žalobce: **Harpia Praha, s.r.o.**, se sídlem Praha 5, Brdičkova 1913/17, IČ: 25097687, zast. Mgr. Věrou Paštikovou, daňovou poradkyní se sídlem Praha 3, Náměstí Jiřího z Lobkovic 4/2235, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 30.7.2008, č.j.: 11798/08-1300-106187

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 podanou žalobou domáhal přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „žalovaný“) zamítlo odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty ze dne 18.12.2007, č.j.: 460537/07/005512/8018 vydanému Finančním úřadem pro Prahu 5, kterým byla žalobci za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2005 dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty v částce 124.260,- Kč.

S ohledem na skutečnost, že podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, s účinností od 1.1.2013 zaniklo Finanční ředitelství v Praze, přičemž jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, jednal soud nadále podle ust. § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“), jako s účastníkem řízení s Odvolacím finančním ředitelstvím.

V podané žalobě žalobce uvedl, že uplatnil za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2004 v rámci řádného přiznání k dani z přidané hodnoty nárok na odpočet DPH v souvislosti se službami ekonomického poradenství poskytnutého mu Ing. J. K.. Uvedené služby byly poskytnuty v souladu s písemnou mandátní smlouvou uzavřenou mezi žalobcem a Ing. K. dne 18.12.2003 a rovněž dalších smluvních ujednání, které byly mezi smluvními stranami následně uzavírány v ústní formě. Ing. K. poskytoval v roce 2004 a 2005 žalobci služby v podobě ekonomického poradenství v rámci obchodně-právních a občansko-právních vztahů, kterých se žalobce účastnil, popř. měl úmysl se účastnit. Obsah poskytnutých služeb byl zaměřen rovněž na vyhodnocování a rozbor konkrétních obchodních případů, které žalobce měl záměr realizovat/realizoval a ze kterých měl následně realizovat/realizuje zdanitelné příjmy. Služby byly poskytovány na základě zadání, které bylo vždy specifikováno žalobcem. Konkretizace zadání služeb a prezentace výsledků poskytnutých služeb byly vždy projednávány v rámci vzájemných schůzek Ing. K. a jednatele žalobce. Tyto schůzky se konaly vždy na základě telefonické dohody obou stran, a to v provozovně žalobce v Praze. Výsledky ekonomických služeb v mnohém ovlivnily rozhodnutí jednatele žalobce o dalším rozvoji a činnosti žalobce. Vzhledem k tomu, že v případě faktur od Ing. K. bylo vždy postupováno ve smyslu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon č. 235/2004 Sb.“), uplatnil žalobce u těchto faktur nárok na odpočet DPH na vstupu.

Žalobce dále zrekapituloval průběh daňového řízení. K závěru žalovaného, že žalobce neprokázal přijetí zdanitelného plnění od Ing. K., ke kterému žalovaný dospěl na základě zjištění, že výstupy činnosti Ing. K. byly žalobci předávány pouze v ústní formě, což u služeb ve výši cca 2.000.000,- Kč za rok je dle názoru žalovaného nevěrohodné, žalobce namítl, že nelze věrohodnost či nevěrohodnost transakce uzavřené v ústní formě vázat na částku dané transakce. Zdůraznil, že ústní forma smluvního ujednání o poskytování služeb byla zvolena zejména s ohledem na rychlost a efektivitu jejich poskytování.

Namítl, že již v průběhu místního šetření a následně i při daňové kontrole jednatele žalobce v rámci jednání ústně správnímu orgánu I. stupně přesně vysvětlil přínos ekonomických služeb poskytovaných Ing. K. žalobci. S ohledem na skutečnost, že většina těchto informací podléhala nejen obchodnímu tajemství, nemohl žalobce předložit související písemné detailní materiály. Poznamenal, že velký zájem ze strany některých zástupců správního orgánu I. stupně ohledně definování významných veřejných činitelů využívajících služby žalobce vyvolal velkou nedůvěru u žalobce vůči zástupcům správního orgánu I. stupně. Na základě povinnosti zachování mlčenlivosti vůči svým významným klientům a z důvodu uvedené nedůvěry neposkytoval již následně žalobce žádná jména a názvy společností svých klientů ani další detailní informace správnímu orgánu I. stupně. Materiály, které nebyly z výše uvedeného důvodu rizikové, byly správnímu orgánu I. stupně k nahlédnutí předloženy. Žalobce v rámci jednání se správním orgánem I. stupně sdělil, že Ing. K. poskytoval související ekonomické služby také při transakci, jejímž záměrem byla akvizice kamenolomu Kolárovice a Nečín. Při společných jednáních byli zástupci správního orgánu I. stupně seznámeni s touto transakcí kopiemi souvisejících účetních dokladů, specifikací ekonomických služeb poskytnutých Ing. K., následným arbitrážním řízením konaným v dané věci, důvody zamítnutí akvizice kamenolomu ze strany žalobce. Zástupci správního orgánu I. stupně byli rovněž seznámeni s kopiemi projektu akvizice kamenolomu, včetně veškerých hmotných důkazů (např. vzorky souvisejícího materiálu). Tyto další důkazní materiály byly poskytnuty správnímu orgánu I. stupně na základě jeho žádostí. Pouze na dotazy, jaké osoby si pořídily od žalobce výrobky TASER blížící se svou povahou střelné zbraně, neposkytoval žalobce správnímu orgánu I. stupně přesné údaje. Tato skutečnost nebyla způsobena snahou žalobce zastírat své daňové povinnosti, ale správnou obavou o bezpečnost daných osob, která by v případě úniku informací na veřejnost byla ohrožena. Navíc informace o osobách pořizujících si výrobky TASER není informací nezbytně nutnou pro úspěšné daňové řízení.

Zdůraznil, že v průběhu daňového řízení seznámil zástupce správního orgánu I. stupně se skutečností, že z důvodu změny situace na trhu žalobce od roku 2004 postupně utlumoval činnost poskytování softwarových služeb, které již v daném úseku nebyly významně na trhu poptávány. Naopak dodávání výrobků TASER a související služby se ukázaly jako poptávaná ekonomická činnost. V dané oblasti však žádný jiný podnikatelský subjekt doposud nepodnikal. Rovněž specifčnost a velmi zvláštní povaha této podnikatelské činnosti způsobila nezbytné využití ekonomických a obdobných služeb poskytnutých Ing. K. K tomuto argumentu žalobce několikrát nabízel správnímu orgánu I. stupně rozbor jeho podnikatelských aktivit. Tyto podklady nebyly správním orgánem I. stupně nikdy požadovány.

Tvrdil, že žalovaný rovněž neuznal jako důkazní prostředky faktury, pokladní doklady, doklady o hotovostním předání finančních prostředků ani mandátní smlouvu ze dne 18.12.2003. Dle názoru žalovaného se jedná pouze o formální dokumentaci, která neprokazuje poskytnutí předmětných služeb. Naopak dle žalobce tyto materiály důkazní význam určitě mají a pokud by správní orgán I. stupně vzal v úvahu výše uváděná vyjádření žalobce o důvodech a obsahu poskytovaných služeb, vazba dokumentace v podobě faktur, smluv, účetních a daňových dokladů vůči poskytnutým službám by byla zřejmá. Dle žalobce představují účetní doklady (faktury, doklad o převodu peněžních prostředků apod.) důkazní prostředky, které ve spojitosti s výpovědí subjektu poskytujícího služby a dalších souvisejících materiálů (hmotné důkazy, apod.) osvědčující fakt, že služby byly skutečně poskytnuty. V dané věci by navíc doklad o výběru z bankovního účtu žalobce a podepsaný doklad o předání hotovostní platby poskytovateli služby měly být posuzovány se stejnou důkazní vahou jako doklad o bezhotovostním převodu prostřednictvím bankovních účtů, který žalovaný v rámci daňového řízení jako důkazní prostředek upřednostňoval. Uvedl, že mandátní smlouva byla mezi žalobcem a poskytovatelem služby uzavřena v obecnější rovině. Tato skutečnost byla způsobena tím, že poradenství bylo směřováno k rozvoji podnikatelských aktivit žalobce a týkalo se tedy několika oborů (akvizice lomu, vývoj v oblasti prodeje výrobků TASER atd.). Z tohoto důvodu nebylo možné hned od počátku uzavřít detailní smlouvu. S detailním obsahem poskytovaných služeb byl však žalobce seznámen v průběhu daňového řízení. Tento popis navíc v rámci výpovědi potvrdil i poskytovatel služeb Ing. K. Ze stejného důvodu byly následně ceny za služby upravovány podle skutečně poskytnutých služeb a jejich přínosnosti pro žalobce.

Žalovaný dále nevzal v úvahu jako důkazní prostředek výpověď Ing. K. Dle žalovaného nebyla tato výpověď důvěryhodná, neboť se v jejím rámci Ing. K. odkazoval na mandátní smlouvu ze dne 18.12.2003 a následná ústní ujednání. Dále Ing. K. potvrdil, že se nejednalo o služby související s poskytováním softwarových služeb, které žalobce v roce 2004 a 2005 poskytoval jako hlavní podnikatelskou aktivitu. Namítal, že Ing. K. správně ve věci vymezení předmětu poskytnutých služeb odkázal na uvedená smluvní ujednání, neboť právě na základě nich byly služby poskytovány. Služby nebyly poskytovány v souvislosti s podnikáním v úseku softwarových služeb, ale v souvislosti se záměrem nových projektů (distribuce výrobků firmy TASER, akvizice kamenolomu apod.). Žalobce zdůraznil, že rozvoj nových projektů vyplývá z rozboru obrátů vykázaných v rámci podnikatelských aktivit žalobce v průběhu let 2004 – 2007, které však nebyly finančním úřadem při kontrole ani na základě nabídky žalobce k doložení a vysvětlení zkoumány.

K závěru žalovaného, že nelze za věrohodný důkaz přijmout výpověď svědka Ing. K., který ani ve svém vlastním daňovém řízení poskytnutí služeb neprokázal, žalobce uvedl, že zákon č. 235/2004 Sb. v žádném ustanovení nestanoví, že nárok na odpočet DPH na vstupu je možné uplatnit, jen pokud osoba poskytující služby odvede v souladu s uvedeným zákonem související daň z přidané hodnoty na výstupu. Žalobce zdůraznil, že splnil všechny své povinnosti stanovené v rámci uvedeného zákona. Prokázal faktické poskytnutí služeb Ing. K.,

kteřé využil pro dosažení svých zdanitelných příjmů v následujících obdobích. Skutečnost, že Ing. K. nesplnil své zákonné daňové povinnosti ze strany daně z přidané hodnoty ani daně z příjmů vůči státnímu rozpočtu, nemá dle názoru žalobce vliv na posouzení jeho daňových povinností. Žalobce splnil veškeré své související zákonné povinnosti, a proto by neměl být z výše uvedených důvodů nárok na uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu v souvislosti se službami poskytnutými Ing. K. zpochybňován.

Ke zpochybnění správnosti data uskutečnění zdanitelného plnění uvedeného na dokladu 20012005 žalobce sdělil, že toto datum bylo na faktuře uvedeno Ing. K. a žalobce nemohl uplatnit nárok na odpočet před datem uskutečnění zdanitelného plnění uvedeným na dokladu. Žalobce tedy postupoval v dané věci správně. Zpochybnění data uskutečnění zdanitelného plnění musí být zpochybněno v rámci daňových povinností Ing. K. a tato skutečnost se nesmí negativně projevit v rámci daňových povinností žalobce.

Uzavřel, že správní orgán I. stupně i žalovaný postupovali v rozporu s ustanoveními § 2 odst. 3, § 16 odst. 8, § 31 a § 72 zákona č. 235/2004 Sb.

Z uvedených důvodů žalobce žádal, aby soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí, včetně rozhodnutí správce daně a věc vrátil správnímu orgánu k dalšímu řízení.

V žalobou napadeném rozhodnutí žalovaný nejprve zrekapituloval průběh daňového řízení a konstatoval, že se po prostudování spisového materiálu ztotožnil se závěrem správního orgánu I. stupně, podle něhož žalobce neprokázal, že předloženými doklady deklarovaná zdanitelná plnění od Ing. K. fakticky přijal. Uvedl, že s žalobcem lze souhlasit v tom, že nebylo jeho povinností uzavřít s dodavatelem písemnou smlouvu, nicméně bylo v takovém případě na žalobci, aby předmět a rozsah zdanitelného plnění prokázal jiným způsobem, neboť z dokladu č. 11042005 není zřejmé, jaké konkrétní služby měl Ing. K. žalobci poskytnout. Na dokladu je uvedeno pouze, že se jedná o provizi za akce realizované v 1. čtvrtletí roku 2005, což dle žalovaného nelze považovat za dostatečné vymezení předmětu a rozsahu zdanitelného plnění. Důkazní prostředky dokládající faktické přijetí tohoto plnění a současně i jeho předmět a rozsah nebyly žalobcem předloženy, v rozporu s údajem na dokladu bylo tvrzeno, že provize nebyla vyplacena na základě písemné smlouvy, nýbrž podle ústní dohody. Doklad č. 20012005 měl být vystaven na základě mandátní smlouvy ze dne 18.12.2003, podle níž měl Ing. K. žalobci poskytnout služby spočívající v zajištění ekonomického poradenství v rámci obchodně-právních a občansko-právních vztahů; ekonomické hodnocení a rozbor konkrétních případů; ekonomické poradenství v oblasti zakládání obchodních společností a družstev a zpracování ekonomických rozborů v oblasti konkursního řízení. Žalobcem nebylo žádným způsobem prokázáno, že takto definované zdanitelné plnění od Ing. K. fakticky přijal, navíc pak není zřejmá ani správnost dne uskutečnění zdanitelného plnění.

K tvrzení žalobce, že mu Ing. K. předával „výstupy své činnosti“ pouze v ústní podobě, žalovaný konstatoval, že žádné zákonné ustanovení takový postup sice nezakazuje, nicméně tvrzení o ústním předávání rozborů z oblasti ekonomiky a konkursních řízení a ekonomického poradenství, v hodnotě přesahující za kontrolovaná zdaňovací období částku 2.100.000,- Kč, považoval žalovaný za nevěrohodné.

Žalovaný poukázal na ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon č. 337/1992 Sb.“), podle kterého nese v daňovém řízení důkazní břemeno daňový subjekt. Bylo tedy na žalobci, aby nejen tvrdil, že služby od Ing. K. přijal, nýbrž také, aby svá tvrzení o faktickém přijetí zdanitelných plnění a jejich použití při své ekonomické činnosti prokázal. Na výzvu k prokázání těchto skutečností vydanou správním orgánem I. stupně dne 13.11.2007 žalobce reagoval podáním, ve kterém uvedl, že přijetí plnění od uvedeného dodavatele prokazují faktury a pokladní doklady tímto dodavatelem vystavené, že faktury byly vydány na základě mandátní smlouvy č. 4/2003 a dalších ústních

dohod a že šlo převážně o ekonomické poradenství v rámci v té době probíhajících a pro rozvoj společnosti připravujících se projektů a obchodních případů. Žalobce uvedl, že pro bližší specifikaci se odvolává na místní šetření provedené správcem daně v roce 2006.

Žalovaný nesouhlasil s názorem žalobce, že faktury a pokladní doklady, byť vystavené osobou, která je na nich jako dodavatel uvedena, jsou dostatečnými důkazy o uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění, neboť pouhým formálním vystavením dokladu lze tvrdit uskutečnění v podstatě jakéhokoli plnění, aniž by k němu ve skutečnosti došlo. Aby doklady mohly být akceptovány jako daňové doklady, jimiž plátce ve smyslu § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb. prokazuje nárok na odpočet daně, musí všechny údaje na nich uvedené korespondovat se skutečným stavem věci. Že tomu tak je, doklady samy o sobě prokázat nemohou, a proto v případě pochybností správci daně nezbývá, než požadovat po daňovém subjektu prokázání přijetí zdanitelného plnění i dalšími důkazními prostředky. Za důkaz o faktickém přijetí zdanitelných plnění nelze považovat ani doklady o hotovostním předání finančních prostředků, neboť tyto doklady jsou, obdobně jako faktury, pouze písemně prezentovaným tvrzením zúčastněných stran, že k deklarované skutečnosti došlo.

Důkazem o faktickém přijetí zdanitelného plnění není dle žalovaného ani smlouva z 18.12.2003 (vztahuje se k dokladu č.20012005), neboť žalobce žádným způsobem neprokázal, že plnění v této smlouvě uvedené od Ing. K. skutečně přijal. Dle smlouvy mělo být písemně zachyceno i předávání podkladů Ing. K. a jejich vracení žalobci, což rovněž nebylo žádným způsobem doloženo. Nesouhlasí ani částka uvedená na dokladech, které byly s odkazem na tuto smlouvu vystaveny. (dle smlouvy měla odměna Ing. K. činit 26.000,- Kč měsíčně + DPH, a to včetně nutných výdajů, avšak vystaveny byly doklady č. 20012005 a 2122004 (jiné zdaňovací období) na celkovou částku 750.000,- Kč + DPH).

Žalovaný dále uvedl, že v rámci místního šetření, které správní orgán I. stupně prováděl u žalobce před zahájením daňové kontroly, žalobce žádné důkazní prostředky prokazující konkrétní obsah služeb, údajně přijatých od Ing. K., nepředložil. Z protokolů o ústním jednání ze dne 24.8.2006 a 3.10.2006 je zřejmé, že bylo pouze ověřováno, zda žalobce uplatnil nárok na odpočet daně na základě dokladů vystavených jménem Ing. K., o které doklady se jednalo a zda byly uzavřeny písemné smlouvy. Předloženy byly pouze faktury, pokladní doklady, smlouva a některé účetní a daňové záznamy.

Dále žalovaný poukázal na to, že Ing. K. poskytnutí služeb žalobci sice potvrdil, jeho tvrzení však žalovaný jako důkaz o faktickém uskutečnění zdanitelných plnění neposoudil, neboť jak obsah svědecké výpovědi tak sdělení Finančního úřadu Brno I důvěryhodnost Ing. K. coby svědka zásadním způsobem zpochybňují. K otázkám týkajícím se spolupráce se žalobcem se Ing. K., obdobně jako žalobce, vyjadřoval jen zcela obecně, když na otázky týkající se předmětu a rozsahu zdanitelných plnění pouze odkazoval na smlouvu ze dne 18.12.2003 (doklad č. 20012005) nebo na ústní dohodu (doklad č. 11042005). V případě všech plnění Ing. K. tvrdil, že šlo o služby týkající se odbytu zboží žalobce, což nekoresponduje s předmětem činnosti žalobce, který se zabývá převážně poskytováním softwarových služeb, navíc pro stálé odběratele.

Žalovaný dále uvedl, že z odpovědí na dožádání zaslaných Finančním úřadem Brno I vyplynulo, že u Ing. K. probíhá daňová kontrola, během níž nepředložil účetnictví a nepředložil žádné důkazní prostředky prokazující faktické uskutečnění zdanitelných plnění vykazovaných na výstupu. Skutečnost, že správní orgány i z těchto důvodů odmítly uznat výpověď Ing. K. za věrohodný důkaz o poskytnutí služeb žalobci, nelze považovat za postihování žalobce za neplnění zákonných povinností dodavatelem, neboť přiznání nároku na odpočet daně žalobci nebylo podmiňováno přiznáním a odvedením daně u jeho dodavatele. Bylo by však proti zásadám logického uvažování považovat za věrohodné tvrzení svědka, který, coby přímo dotčený daňový subjekt, v daňovém řízení, které je u něj ve stejné věci vedeno, svá tvrzení o uskutečnění zdanitelných plnění neprokázal.

Dle žalovaného nebylo prokázáno ani využití plnění, která měl údajně poskytnout Ing. K. při ekonomické činnosti žalobce, neboť naprosto obecné a nekonkrétní tvrzení žalobce o pozitivním ovlivnění ekonomického rozhodování a posílení dosahování zdanitelných příjmů žalovaný za důkaz o této skutečnosti nemůže považovat. Ve vztahu k

dokladům č. 10100020 a 10100021, vystaveným žalobcem pro odběratele T. S. – Allstar a přiloženým k odpovědi na výzvu správce daně, žalovaný uvedl, že tato společnost byla příjemcem softwarových služeb, na jejichž poskytování se Ing. K. nepodílel, což žalobce nezpochybňuje, a žalovanému není proto zřejmé, z jakého důvodu by tato plnění měla být považována za důkaz o využití plnění od Ing. K. při ekonomické činnosti žalobce. Kromě toho dokladem č. 1104205 měla být fakturována provize za akce nařizované v 1. čtvrtletí 2005, zatímco uvedené doklady žalobce vystavil v listopadu.

Poznamenal, konstatování, že důkazním prostředkem je popř. vyjádření třetích osob, které byly účastny schůzek mezi oběma jmenovanými, žalovaný jako požadavek na provedení svědecké výpovědi neposoudil, neboť takovýto návrh musí být vyjádřen jednoznačně a svědek musí být označen konkrétně, nikoli způsobem, který umožňuje za svědka dodatečně prohlásit kohokoliv. Kromě toho se žalobce během místního šetření ani daňové kontroly o přítomnosti jiných osob na schůzkách s Ing. K. nezmínil a neučinil tak ani Ing. K. v rámci své svědecké výpovědi.

Závěrem žalovaný uvedl, že dospěl k závěru, že pochybnosti správního orgánu I. stupně o faktickém uskutečnění zdanitelných plnění, uvedených na dokladech vystavených Ing. K., jsou zcela důvodné a že důkazní prostředky předložené žalobcem, jehož v daňovém řízení stíhalo ve smyslu § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. důkazní břemeno, faktické přijetí zdanitelných plnění neprokazují a neprokazují ani, co mělo být jejich předmětem nebo jaký byl jejich rozsah. Z tohoto důvodu nelze doklady č. 20012005 a č. 11042005 uznat za daňové doklady, jimiž plátce prokazuje nárok na odpočet daně dle § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb.

Ve vyjádření k podané žalobě žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl. Dále uvedl, že žalobce prokazoval nárok na odpočet daně fakturami č. 20012005 a 11042005, doklady o provedení hotovostních plateb, mandátní smlouvou č. 4/2003 a odkazoval na svědeckou výpověď Ing. K. a svá vyjádření při místním šetření a v odpovědi na výzvu správního orgánu I. stupně. K tomu žalovaný sdělil, že faktury, byť vystavené osobou, která je na nich jako dodavatel uvedena, nejsou dostatečnými důkazy o přijetí deklarovaných zdanitelných plnění, neboť pouhým formálním vystavením těchto listin lze tvrdit uskutečnění v podstatě jakéhokoliv plnění, aniž by k němu ve skutečnosti došlo. Aby faktury mohly být akceptovány jako daňové doklady, jimiž plátce ve smyslu ust. § 73 odst. 1 zákona o DPH prokazuje nárok na odpočet daně, musí údaje na nich uvedené korespondovat se skutečným stavem věci. Že tomu tak je, faktury samy o sobě prokázat nemohou. Kromě toho žalobcem předložené faktury neobsahují ani dostatečně konkrétní údaje o předmětu a rozsahu zdanitelného plnění. Na dokladu č. 20012005 je uvedeno pouze: „na základě námi podepsané smlouvy Vám za akce v roce 2004 fakturujeme dohodnutou provizi“, na dokladu č. 11042005 je uvedeno pouze: „na základě námi podepsané smlouvy Vám za akce v 1. čtvrtletí roku 2005 fakturujeme dohodnutou provizi“. K tomuto dokladu žádná smlouva předložena nebyla - jediná žalobcem předložená smlouva byla smlouva označená jako mandátní, s číslem 4/2003 a datem podpisu dne 18.12.2003 a tato smlouva se měla vztahovat pouze na období roku 2004. Žalobce uváděl, že v roce 2005 mu Ing. K. služby poskytoval na základě ústních dohod. Žalovaný vyjádřil pochybnost i o datu uskutečnění zdanitelného plnění dne 20.1.2005 na dokladu č. 20012005, neboť fakturováno mělo být za akce uskutečněné v roce 2004. Žalovaný nesouhlasil se žalobcem, že jde o věc vystavitele dokladu a jeho se nesprávné uvedení data uskutečnění zdanitelného plnění na dokladu netýká. Nárok na odpočet daně vzniká pouze na základě

dokladu, na němž jsou povinné náležitosti, mezi které tento údaj patří, uvedeny v souladu se skutečností a pokud tedy příjemce plnění obdrží doklad s nesprávným údajem, má po vystaviteli dokladu požadovat provedení opravy. Poznamenal, že toto uvádí pouze pro úplnost, v reakci na námitku žalobce, neboť předložený doklad byl odmítnut proto, že nedošlo k prokázání přijetí zdanitelného plnění, nikoliv proto, že by se zdanitelné plnění uskutečnilo jindy, než je uvedeno na dokladu.

Faktické přijetí zdanitelných plnění neprokazují dle žalovaného ani doklady o hotovostním předání finančních prostředků, neboť pokladní doklady jsou pouze písemně prezentovaným tvrzením zúčastněných stran, že k platbě za plnění došlo. Poněkud jiná by byla situace, kdyby žalobce např. výpisem ze svého podnikatelského účtu doložil, že částkami, uvedenými na pokladních dokladech, disponoval a v době údajných hotovostních úhrad je z účtu vybíral. Takový důkazní prostředek však žalobcem předložen nebyl. S námitkou, že důkazní hodnota dokladu o provedení platby v hotovosti a dokladu o provedení platby bezhotovostně, je stejná, nelze dle žalovaného souhlasit, neboť v případě bezhotovostní platby je převod finanční částky prokázán.

Za důkaz o faktickém přijetí zdanitelného plnění nepovažoval žalovaný ani mandátní smlouvu č. 4/2003, na jejímž základě mělo být uskutečněno plnění uvedené na dokladu č. 20012005. Žalovaný byl toho názoru, že smlouva byla sepsána pouze účelově a formálně, s úmyslem dodat na věrohodnosti dokladům a nikoliv s úmyslem na jejím základě poskytovat, respektive přijímat, služby, neboť předmět plnění je ve smlouvě definován jen zcela obecně jako ekonomické poradenství v rámci obchodně-právních a občansko-právních vztahů, ekonomické vyhodnocení a rozbor konkrétních případů, ekonomické poradenství v oblasti zakládání obchodních společností a družstev, zpracování ekonomických rozborů v oblasti konkursního řízení. Žádné dodatky ke smlouvě, ani jiné listiny, z nichž by bylo možné zjistit, na základě jaké konkrétní činnosti byl doklad č. 20012005 vystaven, žalobcem předloženy nebyly. Tvrzení žalobce o ústních dohodách, které se k mandátní smlouvě měly vázat, nebylo ničím doloženo a obsah těchto údajných dohod nebyl žalobcem ani sdělen. Kromě toho dle bodu VI. smlouvy měly být dodatky uzavřeny písemně. K námitce, že mandátní smlouva nemohla být konkrétnější, neboť poradenství bylo směřováno k rozvoji různých podnikatelských aktivit žalobce a týkalo se tedy několika oborů, žalovaný uvedl, že mu není zřejmé, proč by mandátní smlouva nemohla obsahovat konkrétní vymezení všech předmětů plnění, jichž se měla týkat. Odměně uvedené ve smlouvě ani neodpovídala fakturovaná částka, neboť s odkazem na tuto smlouvu byly za služby poskytnuté v roce 2004 vystaveny dva doklady na celkovou částku 750.000,- Kč + DPH, zatímco dle smlouvy měla odměna činit 26.000,- Kč měsíčně, tedy 312.000,- Kč za rok. K námitce žalobce, že se částky upravovaly dle hodnoty skutečně poskytnutých služeb a dle jejich přínosu, žalovaný sdělil, že se jedná o pouhé tvrzení žalobce. Nebylo doloženo, poskytnutí jakých služeb bylo původně sjednáno, ani jaké služby byly skutečně poskytnuty a jak se na podnikatelské činnosti žalobce projeví. Tvrzení, že ceny služeb odpovídaly přínosu pro podnikatelskou činnost žalobce, zpochybňuje i to, že ceny údajně přijatých služeb dosahovaly obdobných hodnot, jako roční obrát žalobce, který byl navíc z většiny tvořen poskytováním softwarových služeb, kterých se činnost Ing. K. týkat neměla.

Dále uvedl, že žalobce rovněž neprokázal, že Ing. K. předával podklady k poskytnutí služeb, přičemž lze jen stěží předpokládat, že by poskytování ekonomického poradenství a provádění rozborů a vyhodnocení konkrétních případů, v hodnotě přesahující za kontrolovaná období částku 2,1 mil. Kč, bylo možné bez podrobné znalosti podnikatelské činnosti žalobce. Stejně tak nebylo žádným způsobem prokázáno, že žalobce služby ekonomického poradenství a služby spočívající v provedení rozborů a vyhodnocení konkrétních případů od Ing. K. přijal. Žalobce se omezil pouze na tvrzení o schůzkách, kdy mu Ing. K. tyto služby poskytoval v ústní podobě. Žalovaný souhlasil s žalobcem v tom, že mu žádná právní norma uzavření

písemných smluv neukládala a že také forma prezentace služeb je na dohodě smluvních stran, avšak trval na tom, že takový postup, vzhledem k hodnotě a charakteru plnění, neodpovídá běžným podnikatelským zvyklostem a budí, zejména pak v souvislosti s nedoložením konkrétního předmětu zdanitelných plnění a jeho vztahu k ekonomické činnosti žalobce, o faktickém přijetí zdanitelných plnění důvodné pochybnosti. Žalovaný byl přesvědčen, že pokud by si žalobce skutečně objednal služby ekonomického poradenství a různé rozborů, za které by měl zaplatit více než 2,1 mil. Kč, nechal by si tato plnění předat v podobě, která je u těchto služeb obvyklá, tedy jako analýzy, rozborů, dokumentaci apod., a to v písemné, event. elektronické, podobě. K námitce, že bylo pouze na obchodních partnerech, zda a v jaké podobě sepiší smlouvu a zda výstupy činnosti Ing. K. budou prezentovány v ústní podobě, žalovaný uvedl, že žalobce v daňovém řízení dle ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., stíhalo důkazní břemeno, což mu bylo známo již v době, kdy měl zdanitelná plnění sjednávat a přijímat. Pokud tedy měl v úmyslu uplatnit nárok na odpočet daně, bylo na něm, aby si zajistil důkazní prostředky, jimiž bude schopen přijetí zdanitelných plnění následně věrohodně prokázat. Povinnosti prokázat faktické přijetí zdanitelných plnění se žalobce nemohl zhostit jen odkazem na ústní dohody a ústní prezentaci ekonomického poradenství a rozborů konkrétních případů, včetně jejich vyhodnocení.

Žalovaný nesouhlasil s opakovaným tvrzením žalobce, že předmět a rozsah zdanitelných plnění detailně doložil a jejich přijetí prokázal již během místního šetření a že v odpovědi na výzvu správního orgánu I. stupně, vydanou v rámci daňové kontroly, všechny poskytnuté informace shrnul. Na výzvu ze dne 13.11.2007, v níž správní orgán I. stupně po žalobci požadoval, aby prokázal přijetí zdanitelných plnění od Ing. K. dle jednotlivých vyjmenovaných dokladů, včetně dokladů č. 20012005 a 11042005 a aby prokázal použití těchto plnění při své ekonomické činnosti, žalobce reagoval sdělením, v němž pouze uvedl: *„Prohlašuji, že skutečným dodavatelem je dodavatel uvedený na dokladech, že jsem doklady zaučtoval, že služby byly poskytnuty dle mandátní smlouvy, ve znění dalších ústních dohod, šlo tedy převážně o ekonomické poradenství v rámci v té době probíhajících a pro rozvoj společnosti připravujících se projektů a obchodních případů. Pro bližší specifikaci se odvolávám na šetření správce daně, které v naší společnosti probíhalo v roce 2006. Prohlašuji, že jsem zdanitelná plnění specifikovaná ve výzvě použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Na důkaz tohoto tvrzení dodávám, že bez služeb dodavatele bych nedokázal v pravém čase konsolidovat obchodní činnost, která se ve velké míře začala promítat do právě probíhajících projektů“*. Vyjádření žalobce tak bylo dle žalovaného jen nekonkrétní a důkazními prostředky nedoložené, proto ho žalovaný jako důkaz o faktickém přijetí zdanitelných plnění od Ing. K. a jejich použití při ekonomické činnosti neuznal. Takovéto vyjádření rozhodně nelze dle žalovaného označit za shrnutí podstatných skutečností, neboť z něj vůbec není patrné, jaké služby se měly k jednotlivým dokladům vázat a s jakým podnikatelským záměrem žalobce měly souviset. Přílohou odpovědi na výzvu byly faktury č. 10100020 a 10100021 vystavené žalobcem pro odběratele T. S. – Allstar za softwarové služby, správce daně však z účetnictví žalobce zjistil, že se jedná o stálého obchodního partnera, což souvislost s přijetím ekonomického poradenství zpochybňovalo. V odvolání žalobce připustil, že poskytování softwarových služeb s činností Ing. K. nesouviselo.

Dále žalovaný odmítl tvrzení, že žalobce seznámil správní orgán I. stupně s předmětem plnění a důkazními prostředky o přijetí těchto plnění a jejich použití k ekonomické činnosti při místním šetření, které proběhlo v roce 2006. Cílem místního šetření bylo ověřit, zda žalobce uplatnil nárok na odpočet daně na základě dokladů vystavených jménem Ing. K., neboť správce daně měl k dispozici informaci, že se jedná o plátce, jehož jménem by mohly být vystavovány doklady za fiktivní zdanitelná plnění. Při místním šetření proběhla dvě ústní jednání, zachycená v protokolech č.j. 325467/06/005933/2105, ze dne 24.8.2006 a č.j. 356779/06/005933/2105, ze dne 3.10.2006. Z těchto protokolů je zřejmé, že

žalobce správci daně při místním šetření předložil pouze faktury, mandátní smlouvu č. 4/2003, doklady o hotovostní úhradě a část účetnictví. K předmětu plnění se nijak blíže nevyjadřoval a žádnými jinými důkazními prostředky jeho přijetí, ani souvislost s ekonomickou činností, nedokládal. Správním orgánem I. stupně nebylo prokázání faktického přijetí zdanitelných plnění od Ing. K. a doložení jejich užití k ekonomické činnosti žalobce ani požadováno, neboť zjišťování těchto skutečností je předmětem daňové kontroly, na jejímž základě lze, na rozdíl od místního šetření, dodatečně vyměřit daň. S obsahem protokolů koresponduje i vyjádření správního orgánu I. stupně, který v předkládací zprávě č.j. 72085/08/005933/2105, ze dne 26.2.2008, v reakci na tvrzení žalobce, že důkazní prostředky předložil a detailní vysvětlení poskytl při místním šetření, uvedl, že tomu tak nebylo.

K tvrzení žalobce, že některé důkazy nemohl doložit, protože se jedná o věci podléhající obchodnímu tajemství a protože pracovníkům správce daně nedůvěřoval, žalovaný sdělil, že daňový subjekt v daňovém řízení stíhá důkazní břemeno a že povinnosti prokázat svá tvrzení se žalobce nemohl zprostit odkazem na obchodní tajemství. Pracovníci správního orgánu I. stupně jsou dle ust. § 24 zákona č. 337/1992 Sb. vázáni mlčenlivostí, a pokud měl žalobce o jejich postupu pochybnosti, mohl proti němu podat námitku dle ust. § 16 odst. 4 zákona č. o správě daní. K žalobní námitce, že byl obezřetný při poskytování informací o osobách, které si zakoupily paralizéry TASER, neboť se obával, aby únikem informací u správce daně nedošlo k ohrožení jejich bezpečnosti, žalovaný uvedl, že se žalobce při místním šetření, ani později v rámci daňové kontroly a navazujícího odvolacího řízení, nikdy ani nezmínil, že by se služby poskytované Ing. K. měly týkat právě prodeje výrobků TASER. Rovněž tak se nezmínil, že by se měly týkat akvizice kamenolom.

K námitce, že jako důkazní prostředek nevzal v úvahu svědeckou výpověď Ing. K., žalovaný uvedl, že ji jako důkazní prostředek hodnotil, ale jako důkaz o uskutečnění zdanitelných plnění pro žalobce ji z důvodu její nekonkrétnosti neposoudil. Na otázku, kdo a jakým způsobem zajišťoval pro žalobce ekonomické poradenství v rámci obchodně-právních a občansko-právních vztahů, Ing. K. pouze obecně uvedl, že na základě smlouvy byla z jeho strany vyvíjena činnost směřující k uspokojení požadavků protistrany. Veškerá činnost se nějakým způsobem dotýkala ekonomických témat uvedených v mandátní smlouvě za rok 2004, avšak v současné době si není schopen vzpomenout, jaké konkrétní ekonomické poradenství v tomto období pro tuto společnost prováděl, ale myslí si, že tam určitě něco konkrétního vykonáno bylo. Ve vztahu k dokladu č. 20012005 bez jakýchkoliv podrobností uvedl, že žalobci zajistil lom na kámen, na který měl odbyt a současně provedl marketing v oblasti nebankovního sektoru s cílem zajistit žalobci finanční prostředky na realizaci této činnosti. K ostatním dokladům, včetně dokladu č. 11042005, Ing. K. jen obecně odkazoval na mandátní smlouvu pro rok 2004 a ústní dohody pro rok 2005 a tvrdil, že se jím poskytované služby týkaly odbytu neupřesněného zboží. Nelze tak dle žalovaného souhlasit se žalobcem, že Ing. K. při své výpovědi poskytl detailní informace o obsahu poskytnutých služeb.

K námitce, že příjemce plnění nelze trestat za porušování daňových povinností jeho dodavatelem, žalovaný uvedl, že takto vůči žalobci postupováno nebylo. Skutečnost, že Ing. K. vykazoval značně vysoké obraty a v rámci daňového řízení, které u něj bylo vedeno, nepředložil účetnictví, ani žádné důkazní prostředky prokazující, že vykazovaná zdanitelná plnění fakticky uskutečňoval, sice žalovaného vedla k důvodným pochybnostem o faktickém uskutečnění plnění pro žalobce, nicméně žalobce měl možnost, aby faktické přijetí zdanitelných plnění prokázal. Doklady vystavené Ing. K. mu byly dodatečně vyloučeny z nároku na odpočet daně proto, že tak neučinil, nikoliv proto, že Ing. K. neplnil své povinnosti vůči místně příslušnému finančnímu úřadu.

Poznamenal, že prodej výrobků TASER a akvizici kamenolom Něčín a kamenolom Kolárovice žalobce v souvislosti se službami, údajně přijatými od Ing. K., zmiňuje poprvé až v žalobě. Během daňového řízení se žalobce omezil jen na obecné tvrzení, že se jednalo o

ekonomické poradenství v rámci obchodně-právních a občansko-právních vztahů, jichž se účastnil, nebo to měl v úmyslu a o ekonomické vyhodnocení a rozboru konkrétních případů. Při místním šetření, které předcházelo daňové kontrole, byl do spisu žalobce založen leták na paralyzéry TASER, ovšem jen s poznámkou, že se jedná o zboží, jehož prodejem se žalobce příležitostně zabývá, nikoliv z důvodu souvislosti se službami poskytnutými Ing. K. . Podnikatelský záměr týkající se jakéhosi kamenolomu žalobce nezmínil vůbec. Dle názoru žalovaného je toto nové tvrzení žalobce motivováno snahou dodatečně dodat na konkrétnosti a věrohodnosti neurčitým vyjádřením z daňového řízení a přizpůsobit tato vyjádření tvrzením Ing. K., který při svědecké výpovědi uvedl, že žalobci poskytoval poradenství v oblasti odbytu zboží (doklad č. 20012005 a další čtyři doklady v jiných zdaňovacích obdobích) a že mu zprostředkoval koupi kamenolomu (doklad č. 11042005). Žalovaný má za to, že k novým tvrzením žalobce by nemělo být přihlíženo, neboť nejsou žádným způsobem prokázána a žalobce s nimi přichází až po vydání žalobou napadeného rozhodnutí.

K námitce, že správce daně poté, co žalobce reagoval na výzvu k prokázání přijetí zdanitelných plnění, bez další komunikace s ním sepsal zprávu o daňové kontrole, žalovaný uvedl, že takový postup nebyl v rozporu se zákonem č. 337/1992 Sb. Při ústním jednání, zachyceném v protokolu č.j. 450943/07/005933/2105, ze dne 10.12.2007, byla s žalobcem zpráva o daňové kontrole č.j. 438409/07/ 005933/2105 řádně projednána. Žalobce se závěry správce daně sice vyjádřil nesouhlas, žádné konkrétní námitky ale nevznese a doplnění dokazování nenavrh. Žalovaný posoudil jako oprávněnou odvolací námitku, že správní orgán I.stupně jako důkazní prostředek nezhodnotil svědeckou výpověď Ing. K.a toto pochybení bylo v rámci doplnění odvolacího řízení odstraněno tím, že správní orgán I. stupně, na pokyn žalovaného, toto hodnocení dne 20.5.2008 dodatečně provedl při ústním jednání zachyceném v protokolu č.j. 226281/08/005933/2105. Současně žalobce seznámil se všemi vyjádřeními, které o Ing. K. od Finančního úřadu Brno I obdržel. Konstatování žalobce, že důkazním prostředkem uzavření smluvních vztahů je výpověď smluvních stran, popř. třetích osob, které se účastnily schůzek mezi jednatelem žalobce Ing. Chmelařem a Ing. K. , žalovaný neposoudil jako návrh na provedení svědeckých výpovědí, neboť takový návrh musí být vyjádřen jednoznačně a svědek v něm musí být označen konkrétně, nikoliv způsobem, který umožňuje za svědka dodatečně prohlásit kohokoliv. Ostatně žalobce ani neuvádí, že se o návrh na provedení svědecké výpovědi jednalo.

K námitce, že žalobce správci daně několikrát nabízel, že mu, coby důkazní prostředek, doloží rozbor své podnikatelské činnosti, ale správce daně si ho nevyžádal, žalovaný sdělil, že toto tvrzení nemá ve spise žádnou oporu. Kromě toho žalobce byl správcem daně k předložení důkazních prostředků výzvou č.j. 421813/07/005933/2105 řádně vyzván a bylo na něm, jaké důkazní prostředky na podporu svých tvrzení předloží. Další důkazní prostředky mohl předložit také v reakci na seznámení s kontrolní zprávou i v rámci odvolacího řízení, ale neučinil tak. Pro úplnost uvedl, že i kdyby žalobce doložil, že podíl jednotlivých typů jeho podnikatelské činnosti – poskytování softwarových služeb, prodej výrobků TASER a detektivní služby – se v období let 2004 až 2007 změnil, což z tohoto rozboru, dle vyjádření žalobce, zřejmě mělo vyplynout, neprokazovalo by to, že od Ing. K.přijal zdanitelná plnění spočívající v ekonomickém poradenství a provádění rozborů a vyhodnocení konkrétních případů. Ačkoliv se žalobce v žalobě vyjadřuje v tom smyslu, že prodej paralyzérů TASER pro něj byl novým podnikatelským projektem a skutečnost, že v dané oblasti dosud žádný jiný podnikatelský subjekt nepodnikal a také specifická a velmi zvláštní povaha této podnikatelské činnosti způsobily nezbytné využití ekonomických a obdobných služeb poskytnutých Ing. K. , realita je taková, že se žalobce prodejem paralyzérů TASER zabýval již řadu let předtím, než údajně přijal služby od Ing. K. Jako důkaz přikládal žalovaný článek ze dne 20.11.2007 (zdroj iDNES.cz), který se věnuje tématu paralyzérů a který cituje vyjádření jednatele žalobce Ing. Chmelaře, z něhož, mimo jiné, vyplývá, že se

žalobce zabývá prodejem paralyzérů již od roku 1998. Obdobných odkazů, z nichž je zřejmé, že žalobce tuto podnikatelskou činnost provozoval již dlouho předtím, než mu ji měl Ing. K., coby nový a perspektivní projekt, doporučit, lze dohledat řadu. Ve vztahu k údajné akvizici kamenolom, na níž se měl Ing. K. rovněž podílet, jsou v jeho výpovědi a v tvrzení žalobce zásadní rozpory, neboť zatímco Ing. K. v souvislosti s dokladem č. 20012005 tvrdil, že pro žalobce sehnal lom, na který měl odbyt, v souvislosti s jeho pořízením mu doporučil i konkrétní osoby poskytující nebankovní půjčky a obchod se uskutečnil, neboť jinak by přece nedostal zapláceno, žalobce v žalobě uvedl, že také na základě informací od Ing. K. akvizici kamenolom zamítl. Dle žalovaného takovýto zásadní rozpor svědčí pro závěr, že se služba fakticky neuskutečnila.

Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem byl žalovaný i nadále toho názoru, že faktické přijetí zdanitelných plnění uvedených na dokladech č. 20012005 a 11042005 nebylo žalobcem prokázáno a ke splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně uvedených v ust. § 73 odst. 1 zákona o DPH a § 72 odst. 1 zákona o DPH tak nedošlo.

Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, v rozsahu tvrzených žalobních bodů, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí, a dospěl k závěru, že žaloba není opodstatněná.

V posuzované věci vyšel soud z následně uvedené právní úpravy:

Podle ust. § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném v předmětném zdanitelném období, nárok na odpočet daně má plátc, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem uskutečnění přijatého zdanitelného plnění nebo dnem přijetí platby, pokud platba je přijata plátcem, který uskutečňuje zdanitelné plnění, přede dnem uskutečnění zdanitelného plnění.

Podle ust. § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném v předmětném zdanitelném období, plátc prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován podle zvláštního právního předpisu, popřípadě evidován podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví. V případě splátkového nebo platebního kalendáře je tato podmínka splněna zaúčtováním jednotlivých částek uvedených na těchto daňových dokladech, popřípadě jejím zaevidováním podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví.

Podle ust. § 73 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném v předmětném zdanitelném období, nárok na odpočet daně lze uplatnit nejdříve v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo přijaté zdanitelné plnění nebo ve kterém byla přijata platba plátcem, který uskutečňuje zdanitelné plnění, pokud k přijetí došlo před uskutečněním zdanitelného plnění.

Podle ust. § 2 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.

Podle ust. § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb. při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo.

Podle ust. § 24 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., pracovníci správce daně, jakož i třetí osoby, které byly jakkoliv zúčastněny na daňovém řízení, jsou povinni zachovávat mlčenlivost o tom, co se při daňovém řízení nebo v souvislosti s ním dozvěděli, zejména o poměrech daňových subjektů jak osobních, tak i souvisejících s podnikáním.

Podle ustanovení § 31 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. dokazování provádí správce daně, který vede daňové řízení, nebo z jeho pověření správce daně dožádaný. Dle odstavce 2 citovaného ustanovení správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tomto vázán jen návrhy daňových subjektů. Dle odstavce 3 citovaného ustanovení není třeba prokazovat skutečnosti obecně známé nebo známé správci daně z jeho činnosti, jakož i právní předpisy uveřejněné nebo oznámené ve Sbírce zákonů České a Slovenské Federativní Republiky a ve Sbírce zákonů České republiky. Dle odstavce 4 citovaného ustanovení jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly o úředních záznamech, o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení. Provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečným důkazem. Dle odstavce 8 citovaného ustanovení správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem. Dle odstavce 9 citovaného ustanovení daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejich průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Soud o podané žalobě uvažil následovně:

Námitku, podle které žalobce splnil zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ze sporných zdanitelných plnění s tím, že svůj nárok na odpočet prokázal předloženými doklady a rovněž námitky vztahující se k hodnocení provedených důkazů žalovaným neshledal soud oprávněné. Daňové řízení je založeno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v případě žalobce pak z § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., podle něhož, nárok na odpočet daně má plátec, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Z výše uvedeného vyplývá, že žalobce byl v jeho konkrétním případě povinen tvrdit, chtěl-li uplatnit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, že od jiné osoby, která v době transakce byl plátcem DPH, přijal věci zákonem charakterizované jako zdanitelná plnění a že tyto věci použil při podnikání. Ve věci žalobce bylo mezi účastníky sporné a pro výsledek řízení před žalovaným určující, zda žalobce přijal zdanitelná plnění od označeného dodavatele. Břemeno důkazní daňový subjekt plní v řízení, které vede správce daně. Podle ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které

je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Toto ustanovení nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Za situace, kdy daňový subjekt předloží dostatečně přesvědčivé důkazy k prokázání jím uváděných skutečností, je třeba vycházet z toho, že své důkazní břemeno unesl.

Otázkou důkazního břemene se opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud. V rozsudku ze dne 25.10.2006, č.j.: 2 Afs 7/2006-107 (blíže viz www.nssoud.cz) Nejvyšší správní soud konstatoval, že prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění.

Z výše uvedeného vyplývá, že důkazní břemeno stíhá daňový subjekt vždy, vyjádří-li správní orgán své pochyby o jím uváděných skutečnostech, např. uvedené v daňovém přiznání, sdělené v průběhu daňové kontroly či odvolacím řízení. Uvedené platí potud, je-li požadavek správce daně legální, tj. splnění není nemožné a lze je oprávněně požadovat. S důkazní povinností žalobce jako daňového subjektu však neodlučitelně souvisí povinnost správce daně upravené v ust. § 31 odst. 2 a § 2 odst. 1 a 3 zákona č. 337/1992 Sb., tj. povinnost dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, hodnotit důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přitom postupovat v souladu se zákonem.

Žalobce deklaroval přijetí zdanitelného plnění od Ing. J. K. na základě dokladu č. 2122005, kde je jako předmět zdanitelného plnění uvedena provize dle smlouvy za akce v roce 2004, a na základě dokladu č. 11042005, na kterém je jako předmět zdanitelného plnění uvedena provize dle smlouvy za akce v 1. čtvrtletí roku 2005. Vzhledem k tomu, že správní orgán I. stupně měl pochybnosti o faktickém přijetí zdanitelného plnění od uvedeného dodavatele, vyzval žalobce v rámci místního šetření a v rámci daňové kontroly, aby jím uváděné skutečnosti prokázal. K této výzvě žalobce předložil vedle předmětných faktur také pokladní doklady a mandátní smlouvu č. 4/2003 ze dne 18.12.2003 uzavřenou mezi žalobcem a Ing. J. K., podle níž měl Ing. K. žalobci poskytnout služby spočívající v zajištění ekonomického poradenství v rámci obchodně-právních a občansko-právních vztahů; ekonomické vyhodnocení a rozbor konkrétních případů; ekonomické poradenství v oblasti zakládání obchodních společností a družstev a zpracování ekonomických rozborů v oblasti konkursního řízení. Z uvedeného vyplývá, že předmět plnění je ve smlouvě definován jen nekonkrétně a rozsah plnění není definován vůbec. Žádné upřesňující dodatky k této smlouvě předloženy nebyly. Ing. J. K. v rámci výpovědi učiněné dne 7.12.2006 před Finančním úřadem Brno I do protokolu uvedl, že faktury a příjmové doklady vystavil, služby uskutečnil a úhrady za fakturované částky převzal. K otázkám týkajícím se spolupráce s žalobcem se však vyjadřoval zcela obecně, na otázky o předmětu a rozsahu zdanitelných plnění pouze odkazoval na smlouvu ze dne 18.12.2003 nebo na ústní dohody a doklady v jiných zdaňovacích obdobích. Takto nekonkrétní výpověď Ing. K. je zpochybňována i odpovědí dožádaného správce daně, Finančního úřadu Brno I, z níž vyplývá, že Ing. K. během daňové kontroly, která se týkala i předmětného zdaňovacího období nepředložil účetnictví a neprokázal faktické uskutečňování zdanitelných plnění vykazovaných na výstupu. Za uvedené situace soud přisvědčil závěru žalovaného, že žalobcem předložené důkazní prostředky faktické přijetí zdanitelných plnění neprokazují a neprokazují ani, co mělo být jejich předmětem a jaký byl jejich rozsah.

K námitkám žalobce vzneseným proti hodnocení předložených důkazních prostředků správcem daně považuje soud uvádí, že podle ust. § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb. hodnotí při rozhodování správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Správní orgány obou stupňů učinily potřebná opatření vedoucí ke zjištění daňových povinností a rozhodnutí o neuznání odpočtu daně z přidané hodnoty, přičemž přihlédly ke všem skutečnostem, které vyšly najevo, a zjištěný skutkový stav má oporu v provedeném dokazování s tím, že jednotlivé důkazy byly hodnoceny ve vzájemné souvislosti, na základě zjištěných rozhodných skutečností byla správně aplikována příslušná zákonná ustanovení. Správní orgán I. stupně vycházel jak z tvrzení a důkazů předložených žalobcem, tak z důkazů provedených z vlastní iniciativy. Platební výměr byl vydán na základě výsledku daňové kontroly projednané se žalobcem. Lze tedy konstatovat, že postup správního orgánu I. stupně je soudem přezkoumatelným způsobem srozumitelný z obsahu předloženého spisového materiálu.

Otázka hodnocení důkazů, tj. proces, kdy je jednotlivým důkazům samostatně, a poté v souvislosti s jinými, přiznávána míra věrohodnosti, přesvědčivosti a pravdivosti, je výlučnou kompetencí správního orgánu. Městský soud v Praze neshledal, že by žalovaný při tomto hodnocení vybočil z mezí daných ust. § 2 odst. 1, 3 zákona č. 337/1992 Sb.

Námitka žalobce, podle které vznik nároku na odpočet daně nelze podmiňovat odvedením daně u dodavatele, není oprávněná. Je tomu tak proto, že ze správního spisu i z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaným takto postupováno nebylo. Žalobci nebyl uznán nárok na odpočet daně nikoli z důvodů, které se týkají jeho smluvního partnera, ale z důvodu, že žalobce sám neunesl důkazní břemeno prokázat řádně a nad pochybnosti daňových orgánů toliko ty údaje, které poskytl daňovým orgánům ve svém vlastním daňovém přiznání.

Z uvedeného průběhu daňového řízení lze konstatovat, že se správní orgány v daňovém řízení opakovaně a dostatečně zabývaly otázkou prokázání oprávněnosti žalobcem uplatněného odpočtu daně podle předložených faktur. Jejich závěr, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, když neprokázal nárok ve smyslu ust. § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., vycházel z toho, že předmětné doklady nesplňovaly zákonné předpoklady kladené na daňové doklady ve smyslu § 73 odst. 1 uvedeného zákona a že žalobce neprokázal ve smyslu § 72 odst. 1 uvedeného zákona a ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. faktické uskutečnění deklarovaným plátcem daně.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25.10.2006, č.j.: 2 Afs 7/2006-107 konstatoval, že prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění jinými důkazními prostředky.

Žalobce byl v daňovém řízení opakovaně vyzván, aby uplatněný nárok na odpočet daně prokázal také po stránce faktické. To však neučinil. Předložené písemné důkazy (faktury, pokladní doklady, mandátní smlouva) lze sice považovat za důkazy o uskutečnění plnění, ale pouze po stránce formální. Takové formální důkazní prostředky však nemohou obstát za situace, kdy žalobce, ač k tomu byl povinen a výslovně vyzván, uplatněný nárok neprokáže po stránce faktické.

K faktickému prokázání nároku na odpočet daně navrhl žalobce jako důkaz výslech svědka Ing. K. Výpověď tohoto svědka nebyla v daňovém řízení osvědčena jako důkaz o skutečném přijetí plnění deklarovaného uvedenými fakturami. Prokázání faktického uskutečnění přijatého plnění zahrnuje prokázání toho, že se předmětné plnění reálně uskutečnilo, tj. že Ing. K. poskytl žalobci konkrétní rady a rozборы, které žalobce následně využil při své konkrétní podnikatelské činnosti. Žalobce však jiné důkazy k faktickému uskutečnění předmětného plnění nepředložil a ani nenavrhl jejich provedení. V této souvislosti lze přisvědčit žalovanému, že jako požadavek na provedení svědecké výpovědi nebylo možno posoudit konstatování žalobce uvedené v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, že důkazním prostředkem je popř. vyjádření třetích osob, které byly účastny schůzek mezi oběma jmenovanými, když takovýto návrh by musel být vyjádřen jednoznačně a svědek by musel být označen konkrétně. O přítomnosti jiných osob na schůzkách mezi žalobcem a Ing. K. se přitom žalobce nezmínil během místního šetření ani daňové kontroly a rovněž ani Ing. K. v rámci své svědecké výpovědi. Otázka faktického uskutečnění tohoto plnění tak zůstala neobjasněna.

Nedůvodné jsou i námitky žalobce, že v průběhu místního šetření a následně i při daňové kontrole byl správce daně ústně i písemně informován o tom, že předmětem plnění od Ing. K. nebylo poskytování služeb v souvislosti s podnikáním na úseku softwarových služeb, ale poskytování služeb v souvislosti se záměrem nových projektů (distribuce výrobků firmy TASER a akvizice kamenolomu Nečín a Kolárovice), dále že správnímu orgánu I. stupně nabízel doložení rozboru své podnikatelské činnosti jako důkazního prostředku, avšak správní orgán I. stupně si ho nevyžádal. Předně uvedené námitky zůstaly pouze v rovině ničím nedoložených tvrzení. Z obsahu spisového materiálu vyplývá, že při místním šetření prováděném u žalobce v roce 2006 byl do spisu založen leták na paralyzéry TASER, avšak pouze s poznámkou, že se jedná o zboží, jehož prodejem se žalobce zabývá. Z protokolu o ústním jednání sepsaném při místním šetření zaměřeném na prověřování dokladů od Ing. K. nevyplývá, že by žalobce prodej výrobků TASER či akvizici kamenolomu v souvislosti se službami přijatými od Ing. K. zmiňoval. Po zahájení daňové kontroly byl žalobce správcem daně vyzván, aby přijetí zdanitelných plnění od Ing. K. a jejich použití při své podnikatelské činnosti prokázal. Na tuto výzvu žalobce reagoval obecným vyjádřením o růstu obrátu, předložením faktur vystavených pro odběratele T. S. – Allstar. Výrobky TASER či podnikatelský záměr s kamenolomem ani v tomto případě nezmínil. Rovněž při projednávání zprávy o daňové kontrole, v níž správce daně konstatoval, že nebyla doložena souvislost mezi plněními od Ing. K. a mezi softwarovými službami poskytovanými T. S. – Allstar, žalobce neuvedl, že plnění od Ing. K. nesouvisela se softwarovými službami, nýbrž s prodejem výrobků TASER či akvizicí kamenolomu. Žalobce tak neučinil ani v odvolání či doplnění odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Z uvedeného vyplývá, že žalobce tato svá tvrzení neprokázal. Ostatně žalobce mohl předkládat jakékoliv doklady, ze kterých měl za to, že prokazují jeho tvrzení o přijetí zdanitelného plnění. Nebyl v tomto nijak omezován výzvami správního orgánu I. stupně, mohl tak učinit z vlastní iniciativy.

Konečně nelze přisvědčit ani námitce žalobce, podle které zpochybnění data uskutečnění zdanitelného plnění v případě dokladu č. 20012005 musí být zpochybněno v rámci daňových povinností Ing. K. a tato skutečnost se nesmí negativně projevit v rámci daňových povinností žalobce. K uvedenému námitce soud předně poukazuje na skutečnost, že předložený doklad byl správním orgánem I. stupně odmítnut proto, že žalobce neprokázal přijetí zdanitelného plnění. Správní orgán I. stupně nikterak netvrdil, že by se zdanitelné plnění uskutečnilo jindy, než je uvedeno na dokladu. V napadeném rozhodnutí pouze na okraj poznamenal, že není zřejmá správnost dne uskutečnění zdanitelného plnění. S ohledem na

skutečnost, že důvodem odmítnutí předmětného dokladu správním orgánem I. stupně bylo, že žalobce neprokázal faktické přijetí zdanitelného plnění, nikoliv pochybnosti ohledně dne uskutečnění zdanitelného plnění, neshledal soud námitku žalobce oprávněnou.

S odkazem na důkazní břemeno popsané shora, které žalobce stíhá, nelze posoudit jako důvodnou ani námitku žalobce, že některé důkazy nemohl doložit, neboť se jednalo o věci podléhající obchodnímu tajemství a protože pracovníkům správního orgánu I. stupně nedůvěřoval. K uvedené námitce soud poukazuje na ust. § 24 zákona č. 337/1992 Sb., podle kterého jsou pracovníci správního orgánu I. stupně vázáni mlčenlivostí. Pokud měl pak žalobce o důvodech jejich zájmu o jeho obchodní aktivity pochybnosti, mohl proti jejich postupu podat v souladu s § 16 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb. námitku, což však žalobce neučinil.

Na základě shora uvedeného soud ve shodě s žalovaným dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že přijal plnění dle předložených faktur od Ing. Jana K. jako od plátce, který měl předmětná plnění pro něho uskutečnit, a použití tohoto plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Žalobce tak neprokázal správnost nároku na odpočet daně ve smyslu ustanovení § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., respektive neunesl důkazní břemeno, které na něm jako na daňovém subjektu v daňovém řízení vázlo. S ohledem na shora uvedené má soud za to, že žalovaný věc posoudil z hlediska zákona o č. 235/2004 Sb. správně, když dospěl k závěru, že v daném případě nárok na odpočet daně na základě uvedené faktury nelze uznat jako oprávněný.

Z důvodů shora uvedených neshledal soud žalobu důvodnou, a proto jí podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. jako nedůvodnou zamítl (žalobce souhlasil s rozhodnutím věci bez jednání, žalovaný nevyjádřil ve lhůtě do dvou týdnů od doručení výzvy soudu a ani později svůj nesouhlas s takovým projednáním věci).

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady v řízení nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku 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. 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.

V Praze dne 19. prosince 2013

JUDr. Ivanka Havlíková, v.r.

předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: Matznerová, DiS.