



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců Mgr. Petry Weissové a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobkyně: **PRINTPROFI s.r.o.**, se sídlem Slavíčková 1688, Sokolov, zast. Mgr. MUDr. Pavlem Strejcem, advokátem, se sídlem 5. května 655, Sokolov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 9. 2016, č. j. 38666/16/5300-21441-711676, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 3. 2018, č. j. 30 Af 52/2016 - 39,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Karlovarský kraj, územní pracoviště v Sokolově (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni čtyřmi dodatečnými platebními výměry ze dne 22. 7. 2015, č. j. 716924/15/2407-50521-400188, č. j. 716946/15/2407-50521-400188, č. j. 716950/15/2407-50521-400188 a č. j. 716957/15/2407-50521-400188 (dále jen „platební výměry“), daň z přidané hodnoty za 1. až 4. čtvrtletí 2013 a uložil žalobkyni i povinnost uhradit za uvedená období penále podle § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) a § 143 téhož zákona.

[2] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobkyně a dodatečné platební výměry správce daně potvrdil.

II.

[3] Žalobou u Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“) se žalobkyně domáhala zrušení napadeného rozhodnutí. Krajský soud žalobu zamítl jako nedůvodnou rozsudkem ze dne 29. 3. 2018, č. j. 30 Af 52/2016 - 39 (dále jen „napadený rozsudek“).

[4] Krajský soud poté, co s odkazem na judikaturu kasačního soudu vysvětlil rozložení břemene tvrzení a důkazního břemene a jejich přenos mezi daňový subjekt a správce daně v daňovém řízení, zaměřil svoji pozornost na jednotlivé okruhy žalobních námitek, které z žaloby vysledoval.

[5] Především nesouhlasil s žalobní námitkou, že jednatel žalobkyně Tomáš Paroubek vystupoval v deklarovaných obchodních případech (výroba, nastavení, údržba a obnova reklamních sestav a vytvoření nových textů pro e-shop, realizace reklamní kampaně v novinách a příprava podkladů pro reklamní kampaň v rádiu), ohledně nichž vyvstaly správci daně pochybnosti, pro které vyzval žalobkyni k prokázání daňových tvrzení, v postavení dodavatele jako fyzická osoba podnikající. Krajský soud uzavřel, že žalobkyně uvedené tvrzení neprokázala, přičemž poukázal na příslušné části odůvodnění napadeného rozhodnutí o těchto otázkách pojednávající, které považoval za správné a přiléhavé. Nakonec shrnul, že přestože správce daně žalobkyni sdělil své pochybnosti týkající se daňových dokladů, jež měly o uvedené činnosti dodavatele Tomáše Paroubka svědčit a důkazní břemeno ohledně těchto daňových tvrzení tak přešlo na žalobkyni. Ta již svá daňová tvrzení důkazně dále nepodpořila a pochybnosti správce daně nevyvrátila, důkazní břemeno tudíž neunesla. Krajský soud současně zdůraznil, že k prokázání plnění nestačilo pouze formální předložení daňových dokladů, nýbrž soulad stavu formálního se stavem faktickým. Jestliže k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky nedošlo právě tak, jak bylo uvedeno v dokladech, byť formálně správných, nemohl být odpočet daně z přidané hodnoty uznán.

[6] Krajský soud se neztotožnil ani s námitkou žalobkyně týkající se povinnosti respektovat zásady volného hodnocení důkazů vyplývající z § 8 odst. 1 daňového řádu. Shrnutí, že po přenesení důkazního břemene měla žalobkyně prostor k prokázání svých tvrzení, pokud jí však nevyužila, nelze to klást k tíži daňových orgánů. S odkazem na závěry žalovaného krajského soudu upozornil, že povinností daňových orgánů nebylo přezkoumání daňových povinností Tomáše Paroubka v souvislosti s kontrolou žalobkyně a současně také i s odkazem na judikaturu kasačního soudu (rozsudek ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 77/2005 - 43) doplnil, že na závěrech žalovaného nemohlo nic změnit ani čestné prohlášení, jehož se žalobkyně dovolávala.

[7] Krajský soud nepřisvědčil ani žalobnímu tvrzení, podle něž daňové orgány hodnotily rozdílně skutkově podobné případy, čímž porušily § 8 odst. 2 daňového řádu. Tuto podobnost žalobkyně spatřovala ve věci druhého jednatele žalobkyně Pavla Paroubka. Odpočet daně z přidané hodnoty ve vztahu k plnění, jež měl žalobkyni poskytnout, totiž správce daně uznal. Podle krajského soudu však existují mezi případy plnění ze strany obou jednatelů žalobkyně rozdíly. Pavel Paroubek fakturoval zdanitelná plnění jiného druhu a v menším rozsahu než druhý jednatel Tomáš Paroubek. Přestože na výzvu správce daně poskytli oba tito jednatele vysvětlení poskytnutého plnění, s ohledem na uvedené odlišnosti nebylo podle krajského soudu vyloučeno, aby v případě Pavla

pokračování

Paroubka toto vysvětlení považoval správce daně za dostatečné a v případě Tomáše Paroubka nikoliv. Krajský soud v tomto ohledu poukázal na zprávu o daňové kontrole, v níž správce daně uvedené rozdíly vysvětlil, porušení § 8 odst. 2 daňového řádu tudíž krajský soud nedovodil.

[8] Na závěr krajský soud k námitce žalobkyně o nesprávném závěru žalovaného týkajícím se potřeby odůvodňovat v napadeném rozhodnutí dodržení zásady neutrality daně z přidané hodnoty a souvisejícího dvojího zdanění uvedl, že závěry vyslovené žalovaným i správcem daně je třeba chápat v celém jejich kontextu, nikoliv vytrhávat z odůvodnění jejich rozhodnutí jednotlivé věty. Krajský soud shrnul, že žalovaný nejprve vymezil základní právní rámec odkazem na relevantní právní úpravu i judikaturu a následně se vyjádřil k jejich aplikaci na daný případ. Dospěl ke správným závěrům a nepochybil, pokud se výslovně nezabýval rozborem zásady neutrality daně z přidané hodnoty a otázkou dvojího zdanění. Podstata věci spočívala v tom, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno ohledně svých daňových tvrzení. Závěry daňových orgánů o neunesení důkazního břemene a v důsledku toho o nemožnosti uznat uplatněný odpočet daně z přidané hodnoty považoval krajský soud za správné.

III.

[9] Proti napadenému rozsudku se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brání kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Navrhuje jej zrušit a vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení, popřípadě zrušit i rozhodnutí daňových orgánů obou stupňů.

[10] Stěžovatelka považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Krajský soud se nezabýval namítaným porušením zásady vyplývající z § 8 odst. 2 daňového řádu, podle něž má správce daně dbát na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. K tomu zde došlo, neboť správce daně odlišně posoudil případy uplatněných odpočtů daně z přidané hodnoty souvisejících s plněním každého z jednatelů stěžovatelky (Pavla a Tomáše Paroubka). Krajský soud také nevysvětlil, proč je správný názor daňových orgánů o neunesení důkazního břemene ze strany stěžovatelky a namísto toho se jen ztotožnil se závěry žalovaného. Neobjasněným ze strany krajského soudu zůstal i rozdíl v postavení Tomáše Paroubka jako jednatele stěžovatelky a současně také jejího dodavatele – podnikající fyzické osoby. Krajský soud se nevypořádal ani s tím, že správce daně nepostupoval v souladu s § 1 odst. 2 daňového řádu.

[11] V případě tvrzených plnění Tomáše Paroubka, k nimž se vztahovaly uplatněné nároky na odpočet daně z přidané hodnoty, krajský soud nesprávně zhodnotil, v jakém postavení deklarované plnění Tomáš Paroubek uskutečnil. Skutečnost, že se tvrzená plnění uskutečnila, přitom nikdo nerozporoval. Daňové orgány pouze namítaly, že je neposkytl Tomáš Paroubek jako podnikatel, ale jednal jako jednatel stěžovatelky. Podle stěžovatelky se plnění poskytnutá Tomášem Paroubkem nepřekrývala s těmi, jež stěžovatelce poskytovala společnost eBRÁNA s.r.o. K tomu stěžovatelka předložila zápis z jednání s uvedenou společností a také výpis z hovorů se zástupci společnosti eBRÁNA s.r.o.

[12] Stěžovatelka upozorňuje na dvojjediný vztah Tomáše Paroubka k ní, jednak z pozice korporačně-právního jako jednatele a dále z pozice dodavatelsko-odběratelského, v němž Tomáš Paroubek vystupoval jako samostatný podnikatel na základě živnostenského oprávnění. A právě z této pozice také deklarovaná plnění v dobré víře, z vlastní vůle a přesvědčení stěžovatelce poskytl. Stěžovatelka v této souvislosti zdůrazňuje, že správce daně měl provést výslech Tomáše Paroubka a také místní šetření. Nadto ani státní rozpočet ochuzen nebyl, jelikož Tomáš Paroubek daň z přidané hodnoty z pozice samostatného podnikatele na základě vlastního daňového přiznání řádně odvedl. Nepovažoval-li správce daně stěžovatelčina daňová tvrzení o poskytnutí deklarovaných plnění Tomášem Paroubkem jako podnikatelem za prokázaná, měl v souladu se směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále již jen „směrnice“) posoudit toto plnění jako plnění jednatele společnosti, které je také samostatnou ekonomickou činností ve smyslu čl. 9 odst. 1 této směrnice. To dovodil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 11. 2016, č. j. 2 Afs 100/2016 - 29. Pokud takto krajský soud věc neposoudil, dospěl k nesprávnému právnímu závěru o vztahu jednatele ke korporaci. Tím došlo také k zásahu do stěžovatelčiných ústavně zaručených práv, a to práva na svobodnou volbu povolání a přípravu k němu, práva podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost a došlo i k porušení principu legality vyplývajícího z čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, jakož i principu legitimního očekávání.

[13] Nakonec se stěžovatelka nesouhlasně vyjadřuje k úvahám krajského soudu o potřebě odůvodnit uplatnění zásady neutrality daně z přidané hodnoty ze strany daňových orgánů a opětovně namítla, že k porušení uvedené zásady v daném případě došlo právě proto, že odpočet daně z přidané hodnoty stěžovatelce uznán nebyl, byť její dodavatel Tomáš Paroubek daň z přidané hodnoty odvedl. Tím došlo ke dvojímu zdanění téhož plnění. Krajský soud se k této otázce vyjádřil nedostatečně a nesprávně uzavřel, že žalovaný není povinen uplatnění uvedené zásady neutrality v napadeném rozhodnutí odůvodnit.

IV.

[14] Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou. V podrobnostech odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, spisový materiál, své vyjádření k žalobě a napadený rozsudek, se kterým se zcela ztotožňuje.

[15] Podle žalovaného stěžovatelka vůbec nerozporuje závěry týkající se merita sporu, tudíž neunesení důkazního břemene. Namítá pouze zcela obecně a teoreticky porušení základních zásad daňového řízení. Námitky obecně formulované lze vypořádat pouze stejnou měrou obecnosti. Správce daně ctil principy daňového řízení, postupoval v souladu s nimi a žalovaný neshledal v jeho postupu žádná pochybení. Co se týče zásady vyplývající z § 8 odst. 2 daňového řádu, má žalovaný za to, že v daném případě správce daně nevybočil ze zákonných mezí. Platební výměry, napadené rozhodnutí i napadený rozsudek byly vydány v souladu s právními předpisy.

[16] Žalovaný nesouhlasí s tvrzením stěžovatelky, že daňové orgány nerozporovaly uskutečnění deklarovaných plnění. Naopak v případě plnění, jejichž předmětem byly „reklamní kampaně v novinách“ a „přípravy reklamní kampaně v rádiu“ jeho uskutečnění

pokračování

zpochybnily. Skutečnost, že deklarovaná plnění poskytl Tomáš Paroubek v postavení podnikající fyzické osoby, pak nebylo prokázáno u všech těch plnění, u nichž správce daně nárok na odpočet daně z přidané hodnoty nepřiznal (mimo právě uvedená i služby týkající se „*nastavení, výroby, údržby a obnovení reklamy*“ - poznámka soudu). Stěžovatelka tedy neunesla své důkazní břemeno, a proto neprokázala oprávněnost uplatněných nároků na odpočet daně z přidané hodnoty.

[17] Daňové řízení není podle žalovaného založeno na zásadě vyšetřovací, ale na povinnosti daňového subjektu prokázat, co tvrdí. Důkazní prostředky musí být konkrétní a dostatečné k prokázání tvrzení. Správce daně unese důkazní břemeno, jestliže prokáže skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví, tedy prokáže-li, že existují vážné a důvodné pochyby o uskutečnění plnění tak, jak je daňový subjekt deklaroval. K tomu v posuzovaném případě došlo. Důkazní břemeno tudíž přešlo ze správce daně na stěžovatelku, která měla uvedené pochybnosti správce daně vyvrátit a prokázat, že se zdanitelná plnění uskutečnila právě tak, jak tvrdí. Správce daně i žalovaný však dospěli k závěru, že faktické uskutečnění některých zdanitelných plnění, respektive přijetí všech posuzovaných plnění od deklarovaného dodavatele Tomáše Paroubka, stěžovatelka neprokázala.

[18] K porušení principu neutrality a fungování daně z přidané hodnoty žalovaný uvádí, že podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet daně jsou upraveny v § 72 až 79c zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) a rovněž v člancích 167 až 192 směrnice. Předpokladem pro vznik nároku a pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty na vstupu je použití přijatých zdanitelných plnění v rámci ekonomických činností plátce daně, který odpočet uplatňuje, a to pro zákonem stanovený účel ve smyslu § 72 odst. 1 a 6 zákona o dani z přidané hodnoty a dále daňový doklad se všemi předepsanými náležitostmi nebo jiný důkaz o přijetí příslušného zdanitelného plnění podle § 73 téhož zákona. Vzhledem k tomu, že uvedené podmínky v případě šetřených plnění nebyly splněny, nebylo možné stěžovatelce odpočet daně z přidané hodnoty přiznat. Nedošlo tak k porušení principu neutrality uvedené daně.

[19] Závěrem žalovaný uvádí, že stěžovatelčin odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 100/2016 - 29, není v nynější věci příslušný, jelikož se v něm řešila otázka uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z plnění, které bylo fakturováno na základě smlouvy o výkonu funkce jednatele společnosti. V tomto řízení jde o to, že stěžovatelka neprokázala, že se některá z deklarovaných plnění uskutečnila, a dále neprokázala, že deklarovaná plnění přijala od Tomáše Paroubka jako podnikající fyzické osoby.

V.

[20] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami podřaditelnými pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., který sice stěžovatelka výslovně v kasační stížnosti neuplatnila, z obsahu jejích stížnostních námitek (viz odst. [10]) však lze jeho uplatnění bez potíží dovodit.

[23] Stěžovatelka tvrdí, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Krajský soud se nezabýval rozdílem v postavení Tomáše Paroubka jako jednatele stěžovatelky a jejího dodavatele a rovněž nevypořádal skutečnost, že správce daně nepostupoval v souladu s § 1 odst. 2 daňového řádu. Navíc nedostatečně uvedl, jaké zde byly rozdíly, které vedly k odlišnému rozhodování skutkově obdobných případů (tj. obdobných plnění dvou jednatelů stěžovatelky, z nichž jednomu - Pavlu Paroubkovi - správce daně nárok na odpočet daně z přidané hodnoty uznal, druhému jednatele Tomáši Paroubkovi nikoliv) v návaznosti na § 8 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud se podle stěžovatelky nevypořádal přezkoumatelným způsobem ani s otázkou neutrality daně z přidané hodnoty, s jejím posouzením ze strany žalovaného, se související otázkou dvojího zdanění a s rozsahem odůvodnění těchto principů a zásad v napadeném rozhodnutí. Nedostatečnost odůvodnění spatřuje stěžovatelka i v tom, že krajský soud v otázce unesení důkazního břemeno pouze potvrdil závěry daňových orgánů, aniž se touto otázkou sám zabýval.

[24] Kasační soud setrvale judikuje, že nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74, a ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75). Obdobně je rozhodnutí soudu zatíženo nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů v případě, že se soud ztotožní se závěry správního orgánu a označí je za správné, přičemž se ale nevypořádá s věcnými či právními námitkami v žalobě uplatněnými proti takovým závěrům (srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 23. 12. 2005, č. j. 4 As 13/2004 - 55), respektive pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (srov. rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44).

[25] Uvedeným kritériím napadený rozsudek vyhověl. Krajský soud vyšel ze zjištěného skutkového stavu, vyložil stanoviska účastníků řízení a přdestřel relevantní právní závěry, kterými stěžejní žalobní argumentaci vypořádal. Ostatně stěžovatelka proti výkladu podanému krajským soudem v kasační stížnosti brojí a polemizuje s ním, což by v případě chybějících důvodů prakticky nebylo možné. Nesouhlas stěžovatelky s odůvodněním a závěry napadeného rozsudku přitom nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013 - 30, ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010 - 163, nebo ze dne 6. 12. 2016, č. j. 7 As 179/2016 - 37).

[26] Krajský soud se v napadeném rozsudku neopomněl vypořádat s žalobní argumentací týkající se rozdílu v postavení osoby jednatele stěžovatelky a jejího dodavatele

pokračování

v jedné osobě. K této otázce se krajský soud vyjádřil konkrétně na stranách 13 až 17 napadeného rozsudku. Skutečnost, že se ztotožnil s úvahami, k nimž dospěly daňové orgány a které krajský soud v napadeném rozsudku obsáhle citoval, sama o sobě nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů nezakládá. Jak již totiž také kasační soud vysvětlil v rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, *„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.“* Bylo by totiž nadbytečné, aby správné a vyčerpávající závěry krajský soud znovu opakoval, pokud je již dříve vyslovily daňové orgány. Právě tak tomu bylo i v souzené věci.

[27] Stejný závěr lze vyslovit i k námitce, že krajský soud nevysvětlil, proč je správný názor daňových orgánů o neunesení důkazního břemene ze strany stěžovatelky. Otázkou důkazního břemene a jeho rozložením mezi správce daně a daňový subjekt (stěžovatelku) se krajský soud zabýval a podrobně tyto otázky rozebral nejprve v obecnosti na stranách 10 až 13 napadeného rozsudku a následně ve vztahu ke skutkovým okolnostem projednávané věci především na stranách 17 až 19 napadeného rozsudku. Nelze však přehlédnout, že úvahy týkající se neunesení důkazního břemene ze strany stěžovatelky prolínají v podstatě celým napadeným rozsudkem. Nedostatkem důvodů ani v tomto směru napadený rozsudek netrpí.

[28] Ani námitce o tom, že se krajský soud nezabýval tím, že daňové orgány nerespektovaly § 1 odst. 2 daňového řádu, podle něž je cílem správy daní správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady ze strany daňových orgánů, kasační soud nemůže přisvědčit. Nejvyšší správní soud nepovažuje za pochybení, pokud snad krajský soud výslovně rozboru uvedeného ustanovení nevěnoval samostatnou pasáž napadeného rozsudku. Jak je totiž z obsahu celého odůvodnění zřejmé, krajský soud dovodil, že daňové orgány věc, a to ve všech posuzovaných otázkách, posoudily správně. Potvrdil tudíž jejich závěr o tom, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty stěžovatelka nemá. V uvedeném závěru je tak nepochybně implicitně obsažena i úvaha, že daňové orgány citované ustanovení daňového řádu respektovaly. Zvolený postup krajského soudu odpovídá konstantní judikatuře, podle níž není povinností správního soudu reagovat na každý dílčí argument uplatněný v podání a ten obsáhle vyvrátit; úkolem soudu je uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43, či ze dne 5. 6. 2017, č. j. 7 Ads 74/2017 - 31). Tomu krajský soud dostal a dostatečně a srozumitelně vyvrátil argumentaci stěžovatelky, jež ve své podstatě směřovala k požadavkům vyplývajícím z § 1 odst. 2 daňového řádu.

[29] Taktéž stěžovatelkou namítaným porušením zásady vyplývající z § 8 odst. 2 daňového řádu ze strany daňových orgánů se krajský soud neopomněl zabývat. Kasační soud odkazuje na stranu 20 napadeného rozsudku. Krajský soud zde dospěl k závěru, že *„[b]ýt deklarované obchodní případy mezi Tomášem Paroubkem a žalobcem, resp. mezi Pavlem Paroubkem a žalobcem jsou v určitých bodech podobné, existují mezi nimi nikoliv nepodstatné rozdíly, díky kterým nelze přitakat názoru na nerespektování § 8 odst. 2 daňového řádu. Pavel*

Paroubek fakturoval zdanitelná plnění označená jako „úpravy e-shopu, zavádění nového zboží“ (...). Naopak portfolio zdanitelných plnění fakturovaných Tomášem Paroubkem bylo nepoměrně širší (viz výše) a obsahově se neshoduje s tím, co fakturoval Pavel Paroubek. Pak je ale docela dobře možné, že podobná argumentace, které se správci daně dostalo do žalobce stran činnosti Pavla a Tomáše Paroubkových (coby fyzických osob podnikajících), v jednom případě postačovala a v druhém nikoliv. Správce daně tyto rozdíly ve Zprávě (o daňové kontrole) detailně popsal a s jeho pohledem (potažmo názorem žalovaného) je možné se i v tomto směru ztotožnit.“

[30] Jelikož daňové orgány obou stupňů ve svých rozhodnutích vysvětlily, proč v případě plnění poskytnutých Tomášem Paroubkem odpočty neuznaly, došlo tím i k naplnění požadavku plynoucího z § 8 odst. 2 daňového řádu ve vztahu k plnění, jež poskytl druhý z jednatelů stěžovatelky jako dodavatel, ve vztahu k němuž naopak uplatněné odpočty této daně uznaly (Pavel Paroubek). Přestože si lze jistě představit i podrobnější argumentaci krajského soudu, Nejvyšší správní soud nedovodil, že by důvody soudního rozhodnutí zcela absentovaly a je zde důvod pro zrušení napadeného rozsudku pro jeho nepřezkoumatelnost.

[31] Kasační soud z výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že napadený rozsudek nevykazuje vadu nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Krajský soud posoudil nosné části žalobní argumentace, tudíž Nejvyšší správní soud shledal opačné námitky stěžovatelky nedůvodnými. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. není naplněn.

[32] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou uplatněnou s poukazem na kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Ta spočívala v tvrzení, že daňové orgány neprovedly řádné dokazování, proto nezjistily skutečnosti pro správné stanovení daně. Stěžovatelka zejména vytýkala, že Tomáš Paroubek měl být vyslechnut k okolnostem provedených plnění, jež byly předmětem odpočtu daně z přidané hodnoty, a mělo být provedeno také místní šetření.

[33] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že již krajský soud v napadeném rozsudku podrobně stěžovatelce vysvětlil problematiku rozložení důkazního břemene v daňovém řízení (především s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, jehož závěry, byť se vztahují k rozložení důkazního břemene podle zákona č. 337/1992 Sb., o správně daní a poplatků, jsou plně použitelné i za účinnosti daňového řádu). Současně také k otázce dokazování s poukazem na § 92 daňového řádu vyložil, že správce daně má postupovat co nejúplněji při zjišťování rozhodných skutečností. Neznamená to však, že zjistí skutečný skutkový stav, nýbrž vyvine takové úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Vedle důkazů navržených účastníky, může provádět podle své úvahy vlastní dokazování. Při správě daní se neuplatní vyšetřovací zásada, a tudíž břemeno tvrzení i důkazní břemeno ohledně vlastních daňových tvrzení nese daňový subjekt. K tomu dále doplnil, že podstatný je zde soulad stavu skutečného se stavem formálně právním. Nejvyšší správní soud se se závěry krajského soudu, který se k otázce dokazování a hodnocení důkazů daňovými orgány vyjádřil na str. 17 napadeného rozsudku, ztotožňuje a považuje za nadbytečné je znovu nyní opakovat.

pokračování

[34] Co se týče stěžovatelkou namítaného provedení výsledku Tomáše Paroubka či místního šetření, poukazuje Nejvyšší správní soud na skutečnost, že stěžovatelka takové důkazní návrhy v daňovém řízení neučinila. Skutečnosti podstatné pro zjištění, zda byly splněny podmínky pro uznání uplatněného odpočtu daně z přidané hodnoty, vyplývaly z podkladů založených v správním spisu. Daňové orgány proto nepochybily, pokud Tomáše Paroubka nevyslechly a neprovedly místní šetření, a to zvláště za situace, kdy stěžovatelka provedení těchto důkazů nenavrhovala. Neučinila tak ani následně v řízení o žalobě. Tudíž ani krajský soud se nemohl v tomto směru dopustit žádných pochybení. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. není naplněn.

[35] Následně se Nejvyšší správní soud zabýval námitkami uplatněnými s poukazem na § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[36] Stěžovatelka tvrdila, že krajský soud nesprávně posoudil namítané porušení § 8 odst. 2 daňového řádu ze strany daňových orgánů, neboť posoudily skutkově podobné případy rozdílně.

[37] Podle § 8 odst. 2 daňového řádu, *správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.*

[38] Na základě této zásady je povinností správce daně postupovat tak, aby skutkově podobné případy byly rozhodovány stejně. Dozví-li se správce daně, že skutkově podobný případ již on či jiný správce daně rozhodl určitým způsobem, je povinen tuto skutečnost ve své další rozhodovací činnosti zohlednit.

[39] Z daňového spisu Nejvyšší správní soud ověřil, že v rámci daňové kontroly správce daně zjistil, že stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých plnění ve výši 835.623,61 Kč (základ daně), z něhož uvedená daň činila 175.058,25 Kč, na základě faktur vystavených dodavatelem Tomášem Paroubkem za 1. až 4. čtvrtletí 2013. Jejich předmětem byly „*služby dle objednávky*“, které byly v jednotlivých fakturách dále blíže upřesněny druhem fakturovaného plnění. Správce daně vyzval stěžovatelku k prokázání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z uvedených plnění a ke specifikaci konkrétních plnění, předložení objednávek, faktur, výtisků novin, apod. Dále správce daně vyzval stěžovatelku k vysvětlení, z jakého důvodu tytéž služby vedle Tomáše Paroubka stěžovatelce zároveň fakturuje i společnost eBRÁNA s.r.o. Stěžovatelka na výzvu reagovala sdělením, že fakturované služby představují jednak „*reklamy, které byly realizovány v reklamních systémech*“ a dále služby týkající se „*nastavení, výroby, údržby a obnovení těchto reklam*“. Následně rozlišila činnosti vztahující se k provozu e-shopu, který měla provádět společnost eBRÁNA s.r.o., a k reklamním kampaním, které měl na starosti právě Tomáš Paroubek v postavení podnikající fyzické osoby. K prokázání tohoto plnění odkázala na zápis mezi stěžovatelkou a společností eBRÁNA s.r.o. a také na výpis z telefonických hovorů s touto společností. Také společnost eBRÁNA s.r.o. poskytla správci daně mimo jiné smlouvu o poskytování produktů z ledna roku 2012, č. 2011553 uzavřenou se stěžovatelkou jednající Tomášem Paroubkem jako jednatelem a soupis

vydaných faktur za rok 2013. Z těchto listin vyplývaly jednotlivé služby poskytované stěžovatelce společností eBRÁNA s.r.o. Správce daně na základě uvedených podkladů dospěl k závěru, že činnosti provedené touto společností a jednatelem stěžovatelky Tomášem Paroubkem spočívající ve službách týkajících se „*nastavení, výroby, údržby a obnovení reklamních sestav*“ se částečně shodují, a to ve výši 338.000 Kč (základ daně) a 70.980 Kč (daň z přidané hodnoty). Zbylou, nepřekrývající se část tohoto druhu fakturovaného plnění vzal za prokázanou, jelikož stěžovatelka odlišila a doložila činnosti prováděné Tomášem Paroubkem jako dodavatelem – podnikající fyzickou osobou, které se týkaly reklamních kampaní. Dále správce daně dospěl k závěru, že plnění, jejichž předmětem byla „*realizace kampaní v novinách*“ a „*příprava podkladů pro kampaň v rádiu*“, nebyla vůbec uskutečněna.

[40] V případě nároku na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění od dodavatele Pavla Paroubka (druhého jednatele stěžovatelky v postavení podnikající fyzické osoby), jejímž předmětem byly „*úpravy e-shopu, zavádění nového zboží*“, se jednalo o jednu fakturu vystavenou ve 4. čtvrtletí 2013 v rozsahu 9.000 Kč (základ daně) a 1.890 Kč (daň z přidané hodnoty). Správce daně rovněž vyzval stěžovatelku k prokázání uskutečnění tohoto plnění. Zároveň žádal vysvětlení, z jakého důvodu jsou fakturovány stejné služby, které fakturuje stěžovatelce i společnost eBRÁNA s.r.o. V návaznosti na tuto výzvu uvedla stěžovatelka správci daně přesný výčet činností, které prováděl Pavel Paroubek, a tyto činnosti oddělil od činností prováděných společností eBRÁNA s.r.o. Správce daně s ohledem na uvedené vysvětlení, v němž stěžovatelka popsala konkrétní činnosti provedené Pavlem Paroubkem, vzal fakturovaný rozsah plnění za prokázaný a odpočet daně z přidané hodnoty stěžovatelce, na rozdíl od plnění poskytnutých Tomášem Paroubkem, uznal.

[41] Z právě uvedených skutečností Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že přesto, že se jedná v posuzovaných případech obou dodavatelů (Pavla a Tomáše Paroubka) o jednatele stěžovatelky, kteří měli poskytnout stěžovatelce určitá plnění jako podnikající fyzické osoby, předmět i rozsah těchto plnění byl odlišný. Činnosti, které měl provést Tomáš Paroubek („*nastavení, výroba, údržba a obnovení reklamních sestav*“, „*realizace kampaní v novinách*“ a „*příprava podkladů pro kampaň v rádiu*“), nejsou identické s činnostmi provedenými Pavlem Paroubkem („*úpravy e-shopu, zavádění nového zboží*“). Vzhledem k povaze těchto činností nelze dospět k závěru, že stejná odůvodnění poskytnutých plnění a důkazy k nim předložené hodnotil správce daně jiným způsobem. Ostatně i v případě Tomáše Paroubka správce daně nárok na odpočet daně zčásti uznal ve vztahu k plnění spočívajícímu v „*nákladech na reklamu a reklamních službách na Google a Seznamu*“.

[42] Z citace napadeného rozsudku uvedené v odst. [29] je dále zřejmé, že i krajský soud shrnul podstatné odlišnosti mezi případy plnění poskytnutých jednotlivými jednatelem stěžovatelky jako samostatnými podnikateli a Nejvyšší správní soud ve shodě s ním uzavírá, že daňové orgány odlišnosti těchto plnění dostatečně vysvětlily, resp. odůvodnily, proč nepovažovaly za prokázané, že část plnění uskutečnil právě deklarovaný dodavatel Tomáš Paroubek jako podnikatel. Z toho tudíž vyplynuly i odlišnosti při posouzení těchto plnění ve vztahu k uplatněnému nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Uznaly-li

pokračování

daňové orgány plnění uskutečněné Pavlem Paroubkem z hlediska uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, a naproti tomu v případě části plnění, jež měl uskutečnit Tomáš Paroubek, nikoliv, dostály požadavkům vyplývajícím z § 8 odst. 2 daňového řádu. Nedošlo tudíž ani k tvrzenému porušení zásady legitimního očekávání či principu předvídatelnosti, či porušení stěžovatelkou tvrzených ústavně zaručených práv (viz odst. [12]), neboť mezi plněními obou jednatelů stěžovatelky, jež měli uskutečnit jako podnikající fyzické osoby, existovaly rozdíly jak v předmětu plnění, tak i co do jeho tvrzeného, resp. prokazaného rozsahu. I tato kasační námitka je tudíž nedůvodná.

[43] Kasační soud nepřisvědčil ani stížnostní námitce, podle níž daňové orgány nerozporovaly, že deklarovaná plnění, která měl poskytnout Tomáš Paroubek v postavení dodavatele, se uskutečnila. Daňové orgány podle stěžovatelky pouze shledaly, že není zřejmé, že plnění poskytl Tomáš Paroubek jako fyzická osoba podnikající, a že se jeho činnost překrývala s plněními poskytnutými společností eBRÁNA s.r.o.

[44] Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že uskutečnění části deklarovaných plnění (u nichž správce daně odpočet daně z přidané hodnoty neuznal), jejichž předmětem byla „výroba, nastavení, údržba a obnova reklamních sestav“, resp. i „vytvoření nových textů pro e-shop“ žalovaný nerozporoval (srov. bod [31] napadeného rozhodnutí). Ve vztahu k tomuto plnění panovaly pochyby jen o tom, zda je poskytl deklarovaný dodavatel Tomáš Paroubek jako podnikající fyzická osoba. Naproti tomu však ohledně plnění, jehož předmětem měla být „realizace reklamní kampaně v novinách“ a také „příprava pro reklamní kampaně v rádiu“ (viz body [34] a [37] napadeného rozhodnutí) podle žalovaného stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ani o tom, že se tato plnění vůbec uskutečnila. Současně i zde panovaly pochyby o jejich poskytnutí Tomášem Paroubkem jako dodavatelem – podnikající fyzickou osobou.

[45] Žalovaný ve vztahu k prvnímu z deklarovaných plnění (výroba, nastavení, údržba a obnova reklamních sestav a vytvoření nových textů pro e-shop) uzavřel, že „bylo pak na odvolateli, aby prokázal svá vlastní tvrzení, neboť předložení daňových dokladů neznamená bez dalšího automatický nárok na odpočet daně. Aby mohla být daňovým dokladům přisouzena důkazní hodnota ve smyslu ust. § 73 odst. 1 ZDPH, musí věrně zobrazovat faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelných plnění. Přestože nebylo v předmětném případě zpochybněno, že se deklarovaná plnění uskutečnila, daňovému subjektu se nepodařilo prokázat, že tato plnění fakticky poskytl právě na předmětných daňových dokladech deklarovaný dodavatel Tomáš Paroubek z pozice fyzické podnikající osoby, nikoli jako jednatel odvolatele. Z výše popsanych správcem daně získaných a odvolatelem doložených důkazních prostředků totiž vyplynulo, že deklarovaná plnění byla uskutečněna Tomášem Paroubkem z pozice jednatele daňového subjektu, když tento vždy vystupoval právě v této pozici.“ (zvýraznění přidáno kasačním soudem).

[46] Nejvyšší správní soud se s těmito závěry žalovaného, jimž přisvědčil i krajský soud, ztotožňuje. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že stěžovatelka dokládala k prokázání poskytnutí výše uvedeného plnění Tomášem Paroubkem jako dodavatelem – podnikající fyzickou osobou zápis z jednání mezi stěžovatelkou (za niž jednali jednatelé Tomáš Paroubek a Pavel Paroubek) a společností eBRÁNA s.r.o. ze dne 21. 4. 2015. Uvedený

důkaz nebyl způsobilý k prokázání toho, že Tomáš Paroubek uskutečnil předmětná plnění z pozice podnikající fyzické osoby. I přesto, že tento zápis odlišuje určité činnosti provozované společností eBRÁNA s.r.o. od činností, které provedl Tomáš Paroubek, nebyl důkazem o tom, že Tomáš Paroubek v rámci těchto plnění působil jako podnikající fyzická osoba. Naopak tento důkaz předložený stěžovatelkou podporuje závěr správce daně, že tato plnění uskutečnil z pozice jednatele stěžovatelky. Právě tak by totiž Tomáš Paroubek v uvedeném zápisu označen. Zároveň ani stěžovatelkou předložený výpis přijatých hovorů nemohl prokázat postavení Tomáše Paroubka ve vztahu ke stěžovateli společnosti, neboť zároveň neproказuje i přes množství příchozích hovorů neproказoval, že tyto uskutečnil Tomáš Paroubek jako podnikající fyzická osoba. Shodná telefonní čísla totiž byla uvedena i v části „kontakty“ na webových stránkách stěžovatelky. Žádné jiné důkazy stěžovatelka nepředložila. Neunesla tudíž důkazní břemeno ohledně prokázání poskytnutí předmětného plnění Tomášem Paroubkem v pozici podnikající fyzické osoby, a pochyby správce daně tak přetrvávaly. Žalovaný i krajský soud při posouzení tohoto plnění nepochybili.

[47] Jak již výše uvedeno, ohledně plnění nazvaného „realizace kampaní v novinách“ a „příprava podkladů pro reklamní kampaň v rádiu“ dospěly daňové orgány k závěru, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, tentokrát však co do jejich samotného uskutečnění tak, jak je deklarovala. Krajský soud se zde plně ztotožnil s podrobným odůvodněním, jež ve vztahu k závěrům o neunesení důkazního břemene vyslovil žalovaný. Jelikož i Nejvyšší správní soud s ohledem na skutkové okolnosti případu a obsah správního spisu považuje úvahy žalovaného za vyčerpávající a správné, je možno odkázat na to, co žalovaný vyjevil v napadeném rozhodnutí.

[48] Deklarované plnění označené jako „realizace kampaní v novinách“ mělo spočívat ve vypracování článku, který by veřejnost seznámil s problematikou alternativních cartridge a tonerů. V průběhu jeho přípravy stěžovatelka usoudila, že jeden článek nestačí a že je k obsáhnutí dané problematiky třeba celé řady článků. Jelikož cena za jejich otištění v novinách by podle stěžovatelky byla vysoká, od otištění v novinách upustila a připravené články se rozhodla uvést jako podstránky svého e-shopu. Žalovaný k tomuto plnění uzavřel, že jednak z odkazu „kontakty“ v e-shopu stěžovatelky byl jen odkaz na ni, její kontaktní adresa, otevírací doba, dvě telefonní čísla a e-mailová adresa prodej@printprofi.cz. Naopak kontakt na Tomáše Paroubka jako podnikající fyzickou osobu zde obsažen nebyl. Podle žalovaného tedy „[o]dvolatek (stěžovatelka) však kromě daňových dokladů přijatých od Tomáše Paroubka žádné relevantní důkazní prostředky nepředložil, když odkazy na články zveřejněné na webových stránkách odvolatele neproказují uskutečnění deklarovaného plnění, tedy novinové reklamní kampaně.“ K těmto závěrům není třeba žádných doplnění.

[49] Plnění označené jako „příprava podkladů pro reklamní kampaň v rádiu“, mělo představovat reklamu vysílanou v rádiu EGRENSIS v březnu 2013 na základě celoroční smlouvy o reklamě ze dne 21. 2. 2013, dohodnutého plánu vysílání a textu reklamního spotu. Výrobu reklamního spotu vyfakturovala stěžovatelce společnost Studio Fresh, s.r.o. Stěžovatelka tvrdila, že Tomáš Paroubek jako dodavatel zajistil podklady pro vysílání – tedy text spotu, který obsahově nemohla připravit společnost Studio Fresh, s.r.o., neboť se

pokračování

spot týkal výdejních míst odvolatele. Tomáš Paroubek měl také provádět úpravy e-shopu týkající se formy a způsobu dodání zboží zákazníkovi, které neprováděla společnost eBRÁNA a měl také vybrat časy pro realizaci a kontrolovat, zda se reklamní spot vysílá v rozsahu podle uzavřené smlouvy. I ve vztahu k tomuto plnění však žalovaný shledal, že ve zmíněné smlouvě o reklamě je jako objednatel uvedena stěžovatelka, za niž jednal Tomáš Paroubek označený zde jako kontaktní osoba, nikoli jako dodavatel. Ve faktuře za výrobu reklamního spotu byla jako jeho dodavatel – výrobce označena společnost Studio fresh, s.r.o., nikoliv Tomáš Paroubek a ve faktuře nebyl obsažen ani údaj o tom, že Tomáš Paroubek jako podnikatel poskytl podklady pro jeho výrobu. Žalovaný také poukázal na rozpory spočívající v tom, že ve faktuře vystavené Tomášem Paroubkem k tomuto plnění byla jako předmět uvedena příprava podkladů pro reklamní kampaň v novinách, avšak podle stěžovatelčiných tvrzení Tomáš Paroubek poslouchal v určených časech rádio a kontroloval, že je spot vysílán ve sjednaném rozsahu. Jelikož k prokázání uvedeného plnění stěžovatelka také kromě faktur vystavených Tomášem Paroubkem nepředložila žádné další důkazní prostředky, nelze závěru žalovaného o neunesení důkazního břemene stěžovatelkou ničeho vytýkat.

[50] Z právě uvedeného je zjevné, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno o tom, že se deklarovaná plnění „realizace kampaní v novinách“ a „příprava podkladů pro reklamní kampaň v rádiu“ vůbec uskutečnila. V takovém případě však již nebylo na místě hodnotit, zda tato plnění byla uskutečněna Tomášem Paroubkem v postavení podnikající fyzické osoby. Daňové orgány, krajský soud ani nyní Nejvyšší správní soud přitom nikterak nezpochybňují stěžovatelkou namítané dvojí postavení Tomáše Paroubka k ní (jako jednatele a jako fyzické osoby podnikající – dodavatele). Z toho, co bylo shora uvedeno, je však zřejmé, že výlučně v důsledku neunesení důkazního břemene ze strany stěžovatelky ohledně skutečností, jež daňové orgány zpochybnil (zčásti uskutečnění deklarovaných plnění a zčásti jejich poskytnutí Tomášem Paroubkem jako podnikající fyzickou osobou), neshledaly podmínky, jež zákon o dani z přidané hodnoty v § 72 a § 73 pro odpočet uvedené daně stanoví.

[51] Stěžovatelka se dále dovolává porušení zásady neutrality daně z přidané hodnoty ze strany daňových orgánů, neboť Tomáš Paroubek za deklarovaná plnění, u nichž stěžovatelka uplatnila odpočet daně z přidané hodnoty, řádně tuto daň odvedl. Nemohla-li stěžovatelka nárok na odpočet daně z přidané hodnoty uplatnit, resp. jí nebyl uznán, došlo k dvojímu zdanění téhož plnění, tedy i porušení výše uvedené zásady.

[52] Otázkou dvojího zdanění v případě neuznání nároku na odpočet daně se již Nejvyšší správní soud zabýval například v rozsudku ze dne 17. 7. 2014, č. j. 7 Afs 82/2013 – 34. V něm shledal, že „nárok na odpočet daně ve smyslu ust. § 72 zákona o dani z přidané hodnoty se neuznává ani ex officio, ani po prostém splnění obligatorních náležitostí. Správce daně nárok na odpočet daně uzná až po splnění konkrétních podmínek, které musí být plátcem daně prokázány, přičemž případné pochybnosti je nutné odstranit. Neuznání nároku na odpočet daně z důvodu nesplnění podmínek pro jeho uznání pak není možné považovat za zdanění určitého plnění. Úvaha stěžovatele, že neuznání nároku na odpočet daně představuje dvojitý zdanění téhož plnění ve svém důsledku znamená popření smyslu a účelu institutu nároku na odpočet daně. Každé neuznání nároku na odpočet daně by za takové situace mělo za následek

dvojí zdanění téhož plnění, což by vedlo k nutnosti uznat nárok na odpočet daně vždy, tedy i přesto, že by nedošlo ke splnění zákonných podmínek pro uplatnění tohoto nároku.“ Uvedené platí beze zbytku i v souzené věci.

[53] I zde došlo k důvodným pochybnostem správce daně o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví stěžovatelky, které se pokusil odstranit výzvou k prokázání jím zpochybněných daňových tvrzení. Jelikož však stěžovatelka část těchto tvrzení poté, co na ni přešlo důkazní břemeno, neprokázala, nesplnila podmínky, které pro odpočet daně z přidané hodnoty stanoví § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Správce daně tudíž neuznal z části uplatněný nárok na odpočet této daně, jak výše obsáhle vysvětleno. Z povahy věci se však nejedná o opětovné zdanění totožného plnění, nýbrž pouze o zjištění, že u stěžovatelky nebyly naplněny zákonné podmínky pro odpočet daně. Ani námitka dvojího zdanění téhož plnění a porušení zásady neutrality daně z přidané hodnoty proto není opodstatněná. Pro tento závěr není potřebné, aby dodržení uvedené zásady daňové orgány ve svých rozhodnutích výslovně odůvodnily. Její dodržení musí být zjevné z obsahu jimi vydaných rozhodnutí, což v daném případě bylo splněno.

[54] Zbývá zaujmout stanovisko ke stěžovatelčině argumentaci výše již zmíněným rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 100/2016 - 29. S odkazem na něj stěžovatelka namítá, že za předpokladu, že daňové orgány dospěly k závěru, že stěžovatelka neprokázala poskytnutí deklarovaných plnění ze strany Tomáše Paroubka jako dodavatele podnikajícího na základě živnostenského listu, bylo přesto na místě uplatněný odpočet daně z přidané hodnoty přiznat, jelikož Tomáš Paroubek byl v takovém případě osobou povinnou k dani z přidané hodnoty i z titulu svého postavení jako jednatele stěžovatelky, které je samostatnou ekonomickou činností. Neuznáním tohoto odpočtu tak daňové orgány porušily směrnici.

[55] Nejvyšší správní soud však nedovodil rozpor mezi závěry v nyní posuzované věci a tím, co vyslovil kasační soud dříve v citovaném rozsudku, a konstatuje, že stěžovatelka přehlíží odlišný skutkový základ věci stejně jako odlišnost nastolené sporné právní otázky. Druhý senát v citovaném rozsudku uzavřel, že „[p]římý účinek čl. 9 a 10 směrnice 2006/112/ES v kombinaci s principem přednosti unijního práva musí v právě souzené věci vést k tomu, že při posuzování vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty bude otázka, zda bylo stěžovatelce poskytnuto plnění osobou povinnou k dani v rámci samostatné ekonomické činnosti, zodpovězena nikoli v intencích § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, ale ve smyslu čl. 9 a 10 směrnice. Vzhledem k tomu, že plnění (službu) stěžovatelce poskytl jednatel společnosti s ručením omezeným, který výkon své funkce nevykonává v zaměstnaneckém nebo obdobném právním svazku ve smyslu čl. 10 směrnice 2006/112/ES, nýbrž jako samostatnou ekonomickou činnost ve smyslu čl. 9 této směrnice, nelze nárok stěžovatelky na odpočet daně z přidané hodnoty neuznat s odůvodněním, že plnění ze strany jednatele nebylo poskytnuto osobou povinnou k dani, a tudíž nebylo plněním zdanitelným. Taková argumentace správních orgánů nemůže s ohledem na výše uvedené obstát. Již v řízení před krajským soudem tak byl dán důvod pro zrušení napadených rozhodnutí.“ (zvýrazněno kasačním soudem).

[56] Z výše citovaného rozsudku č. j. 2 Afs 100/2016 - 29 nevyplývá pro účely posuzované věci závěr, že pokud daňové orgány shledaly, že plnění nebyla poskytnuta

pokračování

Tomášem Paroubkem v postavení dodavatele – podnikající fyzické osoby, bylo na místě totožné plnění posoudit jako plnění Tomáše Paroubka, jenž je osobou povinnou k uvedené dani z titulu svého postavení jako jednatele stěžovatelky.

[57] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že předmětem nynějšího řízení byla otázka, zda stěžovatelka unesla důkazní břemeno ve vztahu k nároku na odpočet daně z přidané hodnoty v případě jí deklarovaných plnění, která měla být poskytnuta Tomášem Paroubkem jako podnikatelem z pozice dodavatele. Správce daně neuznal tento odpočet nikoliv s odůvodněním, že plnění ze strany Tomáše Paroubka nebylo poskytnuto osobou povinnou k této dani, nýbrž pro neunesení důkazního břemene, a to dílem ohledně uskutečnění zdanitelného plnění a dílem ohledně toho, že nebylo poskytnuto Tomášem Paroubkem jako podnikající fyzickou osobou odlišnou do stěžovatelky. Otázka, zda byl Tomáš Paroubek jako jednatel stěžovatelky osobou povinnou k dani, nebyla předmětem tohoto řízení.

[58] Nejvyšší správní soud nadto nepřehlédl, že stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného v řízení o žalobě, v němž poprvé tento odkaz na rozsudek druhého senátu kasačního soudu uplatnila, blíže nevysvětlila, co pro její případ mají závěry druhého senátu znamenat a jaký mají pro posouzení dané věci význam. Odkázala pouze na to, že k uvedenému rozsudku kasačního soudu má krajský soud přihlídnout, aniž blíže uvedla, v jakém směru. Toliko upozornila na to, že žalovaný nerozporoval, že deklarované plnění bylo provedeno, ale jen to, že Tomáš Paroubek je neposkytl v pozici podnikatele, ale jednatele stěžovatelky. Již výše však Nejvyšší správní soud podrobně vyložil, že uvedené stěžovatelčino tvrzení se nezakládá na pravdě, neboť u části plnění stěžovatelka vůbec neprokázala, že se uskutečnilo. Jelikož ve vztahu ke zbylému plnění uplatňovala zcela jiná tvrzení, než nyní s odkazem na rozsudek druhého senátu, nemohly daňové orgány (které navíc rozhodovaly v době před vydáním rozsudku druhého senátu kasačního soudu), ale ani krajský soud, dosavadní stěžovatelčina tvrzení o tom, že deklarované plnění poskytl Tomáš Paroubek jako podnikající fyzická osoba, samy svévolně měnit. Nynější stěžovatelčina argumentace je tak zcela mimoběžná s rozhodovacími důvody, na nichž jak daňové orgány, tak i posléze krajský soud založily důvody svých rozhodnutí. Z tohoto pohledu je navíc uvedená stížnostní námitka nově uplatněnou, tudíž ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. i nepřijatelnou.

[59] Kasační soud již jen pro doplnění odkazuje na str. 17 až 18 napadeného rozsudku, kde krajský soud zcela jednoznačně odlišil skutkový stav věci posuzovaný v rozsudku č. j. 2 Afs 100/2016 – 29 a v nynějším případě. S tímto jeho závěrem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje a uzavírá, že stěžovatelka dovedla z posledně citovaného rozsudku závěry, které z něj však pro účely nynější věci neplynou.

[60] S ohledem na právě uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že nebyl naplněn ani kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

VI.

[61] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného nepovažuje kasační stížnost za důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[62] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka, která neměla v řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl v řízení účastníkem úspěšným, žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů tohoto řízení právo.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. února 2021

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu