



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudkyň Mgr. Lenky Havlíčkové a Mgr. Daniely Menclové ve věci

žalobce: **FANGO RACING s. r. o.**, IČO: 03285103,
sídlem 9. května 2060, 413 01 Roudnice nad Labem,
zastoupen advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D.,
sídlem náměstí Míru 341/15, 120 00 Praha,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 2. 2018, č. j. 8151/18/5300-22441-712084,

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím své právní zástupkyně domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 2. 2018, č. j. 8151/18/5300-22441-712084, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání a byl potvrzen platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj ze dne 19. 10. 2016, č. j. 2181095/16/2512-50524-508004, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2015 ve výši 637 350 Kč.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

2. Zároveň se žalobce domáhal přiznání náhrady nákladů řízení.

Žaloba

3. V podané žalobě žalobce namítal nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí, neboť dle žalobce se žalovaný a Finanční úřad pro Ústecký kraj (dále také „správce daně“) v rámci daňového řízení k jeho konkrétním dílčím námitkám řádným způsobem nevyjádřili, nevypořádali se s nimi, když žalovaný se dokonce v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí toliko uchýlil k automatickému přejímání názorů správce daně bez jejich řádného přezkoumání. Žalobce poukazoval na to, že žalovaný závěry obsažené ve zprávě o daňové kontrole a stanovisku správce daně prakticky pouze opsal, aniž by z žalobou napadeného rozhodnutí vyplývalo, jakými úvahami byl žalovaný při formulaci svých závěrů veden. Žalobce v tomto směru odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu.
4. Dále žalobce namítal, že žalovaný ani správce daně nepostupovali při hodnocení důkazů v souladu s § 8 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „daňový řád“). Není možné, aby správní orgán vycházel pouze z některých důkazů a některé svévolně ze své úvahy úplně vyloučil. Orgány finanční správy nerespektovaly zákaz předběžného výběru důkazů. Dle žalobce nelze aprobovat postup správního orgánu, který provedl předběžnou selekci provedených důkazů podle vlastních kritérií, a tímto způsobem z daných důkazů a priori preferoval ty, které potvrzují jím zvolenou skutkovou verzi. Žalovaný a správce daně tyto standardy dokazování při vydání žalobou napadeného rozhodnutí a prvostupňového rozhodnutí ignorovali, čímž zatížili žalobou napadené rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti. Žalobce trval na tom, že z žalobou napadeného rozhodnutí ani ze zprávy o daňové kontrole nevyplyvá, které důkazy potvrzují jednotlivá konkrétní tvrzení správního orgánu. Správní orgán je povinen každé své skutkové tvrzení opřít o konkrétní a v souladu se zákonem vyhodnocený důkaz včetně jeho řádného označení v soupisu spisu. Nelze po daňovém subjektu požadovat, aby vyhledával, jaký konkrétní důkaz se vztahuje k jakému konkrétnímu tvrzení správního orgánu. Žalobce trval na tom, že není v daném případě zřejmé, z jakých konkrétních důkazů orgány finanční správy vycházely při formulování jednotlivých skutkových závěrů.
5. Dále žalobce namítal, že nesouhlasí se způsobem, jakým orgány finanční správy hodnotily a posuzovaly oprávněnost jeho nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Žalobce namítal, že daňové orgány ignorovaly v průběhu daňového řízení zákonná i judikatorní pravidla pro rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a toto břemeno se neodůvodněně snažily přenést na žalobce. Bez bližšího upřesnění poukazoval na skutečnost, že správce daně požadoval po daňovém subjektu prokázání negativních skutečností. Žalobce zdůraznil, že unesl důkazní břemeno, které jej tížilo, a přenesl důkazní břemeno na daňové orgány. Ty následně postupovaly v rozporu se zákonnou úpravou rozvržení důkazního břemene, když po žalobci požadovaly prokazování něčeho, co žalobce netvrdil. Zdůraznil, že součinnost daňových orgánů a daňového subjektu v průběhu dokazování se projevuje dle žalobce mimo jiné tím, že správce daně sdělí Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

daňovému subjektu své objektivní a důkazy podložené pochybnosti o správnosti deklarované výše daňové povinnosti a uloží a současně i umožní mu prokázat daňově relevantní skutečnosti předložením či navržením důkazů, které jsou způsobilé vyvrátit pochybnosti správce daně. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Správce daně se dle žalobce omezil pouze na vyžádání předložení velkého množství důkazních prostředků, které však vyhodnotil fakticky a priori v neprospěch daňového subjektu. Dle přesvědčení žalobce však dané důkazy podporují jeho tvrzení. Žalobce vyvinul maximální úsilí, aby předložil veškeré doklady a podal veškerá vysvětlení, která správce daně požadoval, správní orgány však veškeré skutečnosti hodnotily v neprospěch žalobce.

6. Z výše uvedených důvodů je dle žalobce řízení zatíženo vadou řízení, neboť byla porušena pravidla rozložení a přenosu důkazního břemene.
7. Žalobce dále zdůraznil, že daňové orgány nikterak nezpochybnilly jeho účetnictví. Trval na tom, že v předmětném případě tížilo důkazní břemeno daňové orgány, které nemohou toto břemeno unést pouhým tvrzením, že „*vyjádření daňového subjektu budí dojem účelového sdělení*“. Žalobce neuskutečnění předmětného plnění v daňovém řízení výslovně spojoval s tím, jaká je situace na straně dodavatele, když mimo jiné tvrdil, že „*vzhledem k situaci v MM GT Racing s. r. o. se snažíme kontaktovat jednatele společnosti a tuto situaci řešit. Úmrtí jednatele pana P. P. a změna statutárních orgánů v této společnosti nás poškodila. Společnost bude tuto škodu řešit trestním oznámením a soudní cestou. V této situaci, kdy správci daně nemůžeme doložit plnění od společnosti MM GT Racing s. r. o., nám nezbývá, než konstatovat, že služby nebyly realizovány.*“ Žalobce tak pouze deklaroval, že za dané situace „*musí*“ konstatovat neuskutečnění plnění, ačkoliv byl přesvědčen o opaku. A uváděl tak pouze z důvodu „*nečinnosti*“ dodavatele, které považoval za porušení smluvních závazků. V tomto kontextu jsou dle žalobce závěry daňových orgánů zjednodušující, tendenční, nepřezkoumatelné a nezákonné.

Vyjádření žalovaného k žalobě

8. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením, že nebyly řádně vypořádány námitky žalobce. Žalobce konkrétně neuvedl, které jeho námitky nebyly vypořádány. Žalovaný odkázal na odstavce 17 a 18 žalobou napadeného rozhodnutí, kde se vypořádal s námitkami, které žalobce uváděl v odvolání.
9. Dále žalovaný trval na tom, že prvostupňové i žalobou napadené rozhodnutí jsou přezkoumatelná. Žalovaný odkázal na skutečnost, že v protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 12. 10. 2016, č. j. 2133875/16/2507-60562-505706, k námitce žalobce, že úmrtí jednatele společnosti MM GT-Racing s. r. o. jej poškodilo a v této situaci, kdy nemůže doložit plnění od této společnosti, mu nezbývá než konstatovat, že služby nebyly realizovány, uvedl, že jelikož žalobce nepředložil ani nenavrl ke svému tvrzení žádné důkazní prostředky, výsledek kontrolního zjištění se nemění, neboť žalobce neunesl své důkazní břemeno. Žalovaný tedy trval na tom, že veškeré námitky žalobce v průběhu daňového řízení byly řádně vypořádány.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

10. Žalovaný trval na tom, že se nedopustil předběžného hodnocení důkazů. Vzhledem k obecnosti námitky se však k tomu nemohl vyjádřit blíže.
11. K námitce žalobce týkající se povinnosti daňových orgánů řádně označovat důkazy ve spisu žalovaný uvedl, že daňový spis je veden řádně a přehledně. Spis je opatřen spisovým seznamem, ze kterého je patrné, jaké položky obsahuje. Důkazy jsou dle žalovaného ve spise označeny přehledně a každý jednotlivý důkaz je možné dohledat v rámci spisového seznamu.
12. Žalovaný rovněž nesouhlasil s námitkou, že ze zprávy o daňové kontrole a z napadeného rozhodnutí nevyplývá, které důkazy potvrzují jednotlivá konkrétní tvrzení správního orgánu. Ve zprávě o daňové kontrole se správce daně podrobně zabýval hodnocením žalobcem předložených důkazů. Ve zprávě uvedl, jak věc posoudil, které skutečnosti měl za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil a o které důkazy opřel svá skutková tvrzení. Žalovaný trval na tom, že postupoval v daném případě v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů zakotvenou v § 8 odst. 1 daňového řádu.
13. Ve vztahu k námitce žalobce týkající se prokazování negativních skutečností žalovaný uvedl, že je pouze obecně konstatován zákaz požadavku prokazovat negativní skutečnosti, aniž by bylo specifikováno, jak měl být tento zákaz v daném řízení porušen. Žalovaný zdůraznil, že správce daně vyzval žalobce výzvou uvedenou v protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 20. 5. 2015, č. j. 1455677/15/2507-60562-505706, k prokázání tvrzených skutečností. Správce daně žalobce vyzval k prokázání toho, co konkrétně bylo předmětem výzvou specifikovaných plnění a k prokázání způsobu a času realizace plnění a kým byla prováděna. Dále správce daně žalobce vyzval k předložení dalších důkazních prostředků jako reportů vzájemného odsouhlasení plnění, podkladů a pomůcek potřebných k realizaci smluvního závazku – logotyp, barva loga, varianty použití loga apod. Z výzvy je dle žalovaného patrné, že správce daně požadoval na žalobci dodání důkazů, které by mohly prokázat tvrzení žalobce, přičemž nepožadoval doložení žádných negativních skutečností.
14. Dále žalovaný zdůraznil, že při posuzování nároků z DPH je vždy nutné respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálním. Žalovaný konstatoval, že žalobce sice předložil správci daně daňové doklady, ovšem daňové doklady samy o sobě nemohou být podkladem po přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li současně prokázáno faktické uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je toto plnění deklarováno v daných dokladech. Správci daně vznikly pochybnosti o faktickém uskutečnění reklamních služeb tak, jak byly fakturovány. Správce daně dle žalovaného kvalifikovaně vyjádřil své pochybnosti ve výzvě uvedené v protokolu o zahájení daňové kontroly. Tím dle žalovaného přenesl správce daně důkazní břemeno na žalobce. Ten pak toto břemeno neunesl, neboť nepředložil žádné důkazní prostředky k prokázání uskutečnění plnění a sám uvedl, že k uskutečnění předmětných reklamních služeb od společnosti MM GT-Racing s. r. o. nedošlo. Jednatel žalobce do protokolu ze dne 2. 3. 2016, č. j. 415951/16/2507-60562-505706, uvedl, že reklamní služby dle daňového dokladu č. 14-002 přijatého od společnosti MM GT-Racing s. r. o. nebyly realizovány. Ve vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění zástupce žalobce uvedl: „*nezbývá než konstatovat, že služby nebyly realizovány*“. V odvolání proti platebnímu výměru pak žalobce uvedl, že společnost MM GT-Racing s. r. o. nerealizovala předmět plnění dle dohodnutého rozsahu. Žalovaný tak měl za prokázané, že žalobce opakovaně v daňovém řízení konstatoval, že deklarované reklamní služby Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

25/2018

realizovány nebyly. Pozdější tvrzení žalobce v žalobě, že tak učinil, přestože byl přesvědčen o opaku, považuje žalovaný za nevěrohodné a účelové.

Jednání soudu

15. Právní zástupce žalobce při jednání soudu přednesl žalobu shodně jako v jejím písemném vyhotovení. Dále zdůraznil, že trvá na tom, že určitá část reklamy v daném případě na straně společnosti MM GT-Racing s. r. o. poskytnuta byla, a to právě za zdaňovací období leden 2015. Poukázal na skutečnost, že jednatel dodavatele služby zemřel. Daňové orgány následně konstatovaly, že nový jednatel nebyl kontaktní, přestože vlastnil datovou schránku. Zdůraznil také, že pokud jsou ve správním spise důkazy o poskytnutí zdanitelného plnění, měly daňové orgány povinnost k nim přihlížet.
16. Pověřená pracovnice žalovaného odkázala na vyjádření k žalobě. Dále zdůraznila, že žalobce neprokázal, že předmětné zdanitelné plnění bylo uskutečněno. Žalobce předložil pouze daňové doklady. Pochybnosti správce daně byly založeny zejména na skutečnosti, že o zdanitelném plnění byla uzavřena pouze ústní smlouva. Poskytovatel zdanitelného plnění byl nekontaktní a sám jednatel žalobce uvedl, že předmětné služby nebyly realizovány. Žalobce v rámci daňového řízení nepředložil, ani nenavrhl žádné důkazy k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění. S ohledem na zásady daňového řízení správce daně nebyl povinen sám důkazy vyhledávat.

Posouzení věci soudem

17. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
18. V souvislosti s výše uvedenou dispoziční zásadou se musel soud zabývat otázkou včasnosti námítky, ve které žalobce namítal nesprávné posouzení nekontaktnosti dodavatele žalobce s poukazem na existenci datové schránky jednatele dodavatele jako fyzické osoby. Tuto námítku žalobce prvně uplatnil až při jednání soudu dne 20. 12. 2021. V § 71 odst. 2 věte třetí s. ř. s. je mimo jiné uvedeno, že rozšířit žalobu o další žalobní body je možné jen ve lhůtě pro podání žaloby. Dle § 72 odst. 1 lze žalobu podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou. V daném případě jiná lhůta zákonem stanovena není. Žalobu tedy bylo možné rozšířit o nové žalobní body Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

jen ve lhůtě dvou měsíců od oznámení žalobou napadeného rozhodnutí žalobci. Žalobou napadené rozhodnutí bylo zástupci žalobce doručeno dne 24. 5. 2018. Poslední den lhůty pro podání žaloby uplynul v pondělí 25. 7. 2018. Předmětný žalobní bod tedy byl žalobcem uplatněn více než tři roky po uplynutí lhůty pro podání žaloby. Tuto námitku tedy soud vyhodnotil jako opožděnou a s ohledem na výše uvedené se jí nemohl zabývat.

19. Primárně se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí a platebního výměru. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že *„z odůvodnění rozhodnutí správního orgánu musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů“* (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9 As 66/2009-46, ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010-53, nebo ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 As 71/2008-109). Současně soud zdůrazňuje, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS).
20. Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Přehlédnout pak nelze ani fakt, že správní orgány a soudy nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08: *„Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“* (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43).
21. Na tomto místě musí soud konstatovat, že námitky žalobce týkající se nepřezkoumatelnosti jsou zcela obecné a nekonkrétní. Soud poznamenává, že kvalita vypořádání námitek odpovídá kvalitě uplatněných námitek. Proto se soud může otázkou nepřezkoumatelnosti vypořádat rovněž pouze v obecné rovině.
22. Ve vztahu k námitkám žalobce uplatněným v rámci řízení před správním orgánem prvního stupně soud konstatuje, že v rámci ústního jednání, o kterém byl vyhotoven protokol ze dne 17. 8. 2016, č. j. 1912037/16/2507-60562-505706, byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění k tehdy probíhající daňové kontrole daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden, únor, březen, duben a prosinec 2015. V rámci lhůty, která byla žalobci následně poskytnuta, žalobce předložil správci daně své vyjádření k předloženému Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

výsledku kontrolního zjištění, ve kterém formuloval své námitky proti zjištěním uvedeným v kontrolním zjištění. Následně správce daně vyhotovil zprávu o daňové kontrole vztahující ke zdaňovacímu období leden, únor a březen 2015 č. j. 2107395/16/2507-60562-505706. Na straně 21 zprávy o daňové kontrole správce daně rekapituloval námitky žalobce obsažené v jeho vyjádření ke kontrolnímu zjištění. Následně se s těmito námitkami správce daně na straně 22 zprávy o daňové kontrole konkrétně vypořádal. Soud neshledal, že by nějaká námitka byla opomenuta. Dle § 147 odst. 4 daňového řádu se v případě stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly považuje za odůvodnění zpráva o daňové kontrole. Ve zprávě o daňové kontrole byly námitky žalobce vypořádány, proto soud dospěl k závěru, že prvostupňové řízení nebylo zatíženo nepřezkoumatelností z důvodu nevypořádání námitek žalobce.

23. Žalobce napadl platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj ze dne 19. 10. 2016, č. j. 2181095/16/2512-50524-508004, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2015, odvoláním, ve kterém vymezil odvolací důvody. Žalovaný se v žalobou napadeném rozhodnutí po právním a skutkovém zhodnocení věci na stranách 6 až 7 zabýval jednotlivými odvolacími důvody, které žalobce uvedl ve svém odvolání. Ani v tomto případě neshledal soud, že by správní orgán opomněl vypořádat některý z odvolacích důvodů žalobce. Soud tedy neshledal, že by žalobou napadené rozhodnutí bylo zatíženo nepřezkoumatelností z důvodu nevypořádání odvolacích námitek žalobce.
24. Dále žalobce spatřoval nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí ve skutečnosti, že žalovaný automaticky přejímal názory správce daně obsažené ve zprávě o daňové kontrole a stanovisku správce daně k odvolání, aniž by je nějak dále hodnotil. K této námitce soud podotýká, že žalobou napadené rozhodnutí obsahuje vymezení právního základu daného případu a následně aplikaci právního základu na konkrétní skutkový stav a výslovné vypořádání odvolacích námitek žalobce. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí předložil ucelenou argumentaci, ze které vyplývá, jak posoudil jednotlivé skutkové okolnosti a na základě jakých právních předpisů postupoval a jak vyhodnotil jednotlivé důkazy provedené v daňovém řízení. V daném případě žalovaný vycházel z totožného skutkového stavu jako správce daně, a proto nemůže být vadou řízení, pokud se ztotožnil se závěry správce daně a na základě stejného skutkového stavu dospěl k totožným závěrům jako správce daně v rámci prvostupňového řízení. Odvolací námitky žalobce pak žalovaný, jak bylo již výše uvedeno, výslovně vypořádal. Ani tuto námitku tedy soud neshledal jako důvodnou.
25. Dále žalobce namítal, že daňové orgány při hodnocení důkazů nepostupovaly v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu. V § 8 odst. 1 daňového řádu je uvedeno, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. K této zcela obecné námitce soud konstatuje, že ze zprávy o daňové kontrole i žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že daňové orgány hodnotily provedené důkazy jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti a soud nezjistil, že by k nějaké zjištěné skutečnosti nepřihlížely.
26. Dále žalobce namítal, že daňové orgány nerespektovaly zákaz předběžného výběru důkazů. Soud z obsahu daňového spisu nezjistil, že by žalobce navrhoval provedení důkazů, které

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

25/2018

by daňové orgány odmítly provést s tím, že by předem hodnotily jejich potenciální přínos, či že by jinak nerespektovaly zákaz předběžného výběrů důkazů.

27. Dále žalobce namítal, že žalobou napadené rozhodnutí a zpráva o daňové kontrole jsou nepřezkoumatelné, neboť z nich nevyplývá, který konkrétní důkaz potvrzuje konkrétní tvrzení správního orgánu. K této námitce soud uvádí, že jak z obsahu zprávy o daňové kontrole tak i z obsahu žalobou napadeného rozhodnutí je seznatelné, na základě kterých důkazů správní orgány dospěly ke svým závěrům. Jednotlivé důkazy jsou pak označeny takovým způsobem, že je možné je identifikovat ve správním spise samotném. Ani tuto obecnou námitku neshledal soud důvodnou.
28. Dále žalobce namítal, že daňové orgány v předmětném řízení ignorovaly zákonná a judikатурní pravidla pro rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Na tomto místě soud považuje za nutné vymezit rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.
29. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS). Povinností ani cílem správce daně Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.

30. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vážících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu).
31. Soud dále připomíná, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro stanovení DPH či uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107, ve kterém uvedl: *„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.“*
32. Daň či nárok na odpočet DPH totiž nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně (srov. § 2 zákona o DPH). Zákonný nárok na daň či její odpočet je podmíněn formálním vykázáním zdanitelného plnění se všemi náležitostmi, ale nikdy nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění. Zákon tedy nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona. Shodný názor vyslovil také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007-72.
33. Výše uvedené závěry mají svůj odraz rovněž v judikatuře Ústavního soudu, který v nálezu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, vyslovil, že *„... důkaz daňovým dokladem ... je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.“*

požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.“ Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v první řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním.

34. K obecné námitce žalobce soud uvádí, že neshledal, že by daňové orgány v daném řízení postupovaly v rozporu s uvedenými principy rozvržení důkazního břemene.
35. K námitce žalobce, že byl vyzýván k doložení negativních skutečností, uvádí soud následující. Předmětem sporu bylo posouzení otázky, zda žalobce byl oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatého zdanitelného plnění od dodavatele společnosti MM GT-Racing s. r. o. Mělo se jednat o umístění reklamy ve formě polepů na dvou závodních sportovních vozech na okruzích seriálu FIA GT3 WORLD SPRINT SERIES 2015, který začínal v dubnu 2015. Protokolem ze dne 20. 5. 2015, č. j. 1455677/15/2507-60562-505706, byla u žalobce zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty mimo jiné i zdaňovacího období leden 2015. Správce daně do protokolu uvedl, že při místním šetření konaném u žalobce dne 25. 3. 2015 bylo zjištěno, že žalobce uplatnil nárok na odpočet daně z daňového dokladu č. 14-002 od dodavatele MM GT-Racing s. r. o. za reklamní služby za cenu 3 630 000 Kč včetně DPH. Do protokolu o místním šetření žalobce uvedl, že k realizaci reklamy dosud nedošlo. Správce daně zjistil, že za uvedená plnění žalobce dosud uhradil pouze částku ve výši 400 000 Kč. S ohledem na uvedené skutečnosti vyzval správce daně v protokolu o zahájení daňové kontroly žalobce k prokázání, že předmětné zdanitelné plnění přijal a uplatnil odpočet v souladu s § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Zejména žalobce vyzval, k prokázání, jaká plnění žalobce konkrétně přijal, způsob a čas přijetí plnění, kým byla realizace provedena, jaké podklady a pomůcky a kdy a jakým způsobem předal agentuře, zda byla předána multimediální dokumentace o plnění předmětu smlouvy, zda právo plnění postoupil či hodlá postoupit třetí osobě.
36. Z výše uvedeného jednoznačně vyplývá, že správce daně po žalobci doložení žádných negativních skutečností nepožadoval. Tato námitka je tedy rovněž nedůvodná.
37. Z výše uvedených skutečností obsažených ve výzvě uplatněné v protokolu o zahájení daňové kontroly je jednoznačně patrné, že správce daně jasně deklaroval, které skutečnosti měl žalobce prokazovat. Žalobce v daném daňovém řízení tedy byl mimo jiné vyzván k doložení skutečností prokazujících, že předmětná reklamní činnost v jeho prospěch byla realizována. Ani námitku týkající se nejasnosti výzvy tedy soud neshledal jako důvodnou.
38. K námitce žalobce, že sice v rámci daňového řízení tvrdil, že předmětné zdanitelné plnění mu společností MM GT-Racing s. r. o. poskytnuto nebylo, ale byl přesvědčen o opaku, soud uvádí následující. Jak již bylo výše uvedeno, aby bylo možné uplatnit odpočet daně z přidané hodnoty, nepostačuje pouze předložení úplných daňových dokladů, ale je rovněž nutné prokázat, že k předmětnému zdanitelnému plnění skutečně došlo tak, jak bylo fakturováno. V daném případě žalobce k výzvě daňových orgánů nejen, že neprokázal, že k zdanitelnému plnění došlo, ale dokonce opakovaně (viz protokol ze dne 2. 3. 2016, č. j. 415951/16/2507-60562-505706, vyjádření k obsahu kontrolního zjištění ze dne 15. 9. 2016) prohlašoval, že k zdanitelnému plnění, ke kterému se měl vztahovat uplatněný odpočet daně z přidané hodnoty, vůbec nedošlo, respektive v odvolání proti platebnímu výměru bez dalšího tvrdil, že k plnění došlo pouze částečně. Na tomto místě soud zdůrazňuje, že Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

přesvědčení daňového subjektu o uskutečnění zdanitelného plnění není pro věc vůbec podstatné. Rozhodující je unesení důkazního břemene v rámci daňového řízení, a to se žalobci v daném případě nepodařilo. Za této situace nebylo možné přiznat žalobci nárok na odpočet daně z uvedeného zdanitelného plnění. Daňové orgány tedy postupovaly dle soudu v souladu se zákonem, když na základě této skutečnosti žalobci doměřily daň. Ani tuto námitku tedy soud nevyhodnotil jako důvodnou.

39. Pro úplnost soud podotýká, že tvrzení žalobce, že reklamní služby byly částečně poskytnuty ve zdaňovacím období leden 2015, zůstalo pouze v rovině tvrzení žalobce, které nijak nedoložil. Proto soud ani obrat žalovaného, který toto tvrzení v žalobou napadeném rozhodnutí na str. 7 označil za tvrzení, které „*budí dojem účelového sdělení*“, nevyhodnotil jako nedostatečné či nezákonné hodnocení otázky unesení důkazního břemene žalobcem.
40. Vzhledem ke všemu výše uvedenému dospěl soud k závěru, že daňové orgány v daném řízení postupovaly v souladu s platnou právní úpravou, správně vyhodnotily provedené dokazování a v souladu s obsahem správního spisu dospěly oprávněně k závěru, že žalobci se nepodařilo unést důkazní břemeno ohledně předmětného zpochybněného zdanitelného plnění. Soud tedy žalobu v mezích žalobních bodů vyhodnotil jako nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
41. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovaný, jemuž nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

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

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

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

Ústí nad Labem 20. prosince 2021

Mgr. Václav Trajer v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)