



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudkyň Mgr. Věry Jachurové a Mgr. et Mgr. Lenky Bahýřové, Ph. D., v právní věci

žalobce: **XY, s.r.o.** IČO:  
se sídlem  
proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
se sídlem Brno, Masarykova 427/31

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 6. 2016 č.j. 22749/16/5300-21441-702127

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 25. 3. 2015, č.j. 1818065/15/2010-52524-105245, ze dne 25. 3. 2015 č.j. 1819059/15/2010-52524-105245, ze dne 25. 3. 2015 č.j. 1819387/15/2010-52524-105245, ze dne 7. 5. 2015 č.j. 3562213/15/2010-52524-105245 a ze dne 1. 6. 2015 č.j. 4207736/15/2010-52524-105245 (dále jen „platební výměry“). Platebními výměry byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období únor 2014, duben 2014, červen 2014, červenec 2014 a srpen 2014.

2. Žalovaný v napadeném rozhodnutí stručně shrnul skutkový stav, odvolací důvody uplatněné žalobcem, právní úpravu dopadající na předmětné skutečnosti a rozsah, jakým bylo doplněno odvolací řízení. K odvolacím námitkám žalobce uvedl následující:
3. K námitce, že správce daně vedl rozsáhlé, téměř roční šetření, vymykající se postupu k odstranění pochybností, žalovaný konstatoval, že postup k odstranění pochybností byl v souladu s daňovým řádem zahájen výzvou ze dne 17. 4. 2014 (zdaňovací období únor 2014), ze dne 20. 6. 2014 (zdaňovací období duben 2014), ze dne 18. 8. 2014 (zdaňovací období červen 2014), ze dne 18.9.2014 (zdaňovací období červenec 2014) a ze dne 22. 4. 2015 (zdaňovací období srpen 2014). Výzvy byly srozumitelné, splnitelné a jejich vydáním nedošlo k porušení základních zásad daňového řízení ani k porušení jiných zákonů. Těmito výzvami správce daně unesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) ohledně existence skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků, neboť správce daně v nich definoval důvodné pochyby stran faktického uskutečnění přijatých zdanitelných plnění. Správce daně vyslovil pochybnosti ohledně reálnosti plnění uvedených v daňových přiznáních, a to u veškerých plnění na vstupu i výstupu. Není tak zřejmé, a žalobce toto nekonkretizoval, o jakou část správce daně předmět plnění rozšířil. Předložením daňových dokladů, smluv a evidence pro daňové účely podle § 100 zákona o DPH žalobce splnil svoji prvotní důkazní povinnost, ale vzhledem k pochybnostem ohledně faktické realizace předmětných plnění přešlo důkazní břemeno opět na žalobce. Zplnomocněný zástupce sice se správcem daně písemně komunikoval, podával vysvětlení, ale svá vyjádření nepodpořil důkazními prostředky, o nichž sám hovořil, a proto byl správce daně nucen obstarat si důkazní prostředky v rámci vyhledávací činnosti. Délka daňového řízení je odvislá nejen na správci daně, ale zejména na spolupráci ze strany daňového subjektu. Citace ze zápisu z jednání Koordinačního výboru Generálního finančního ředitelství s Komorou daňových poradců ze dne 11. 9. 2013 je tak nepřipadná. Na straně správce daně nedošlo k velkým časovým prodlevám mezi jednotlivými úkony. Žalobcem citované usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 7. 2008 č.j. 9 Afs 110/2007-102 je nepřipadné, protože správce daně postupoval v souladu s daňovým řádem.
4. K námitce, že správce daně vedl postup k odstranění pochybností bez součinnosti s daňovým subjektem a že své šetření zaměřil do oblastí, které nemají žádnou vypovídací schopnost ohledně daňových povinností žalobce, žalovaný zdůraznil, že žalobce zvolil písemnou formu komunikace či prostřednictvím mobilního telefonu a de facto komunikoval se správcem daně formou „stížností“. Z průběhu kontroly a z odvolacího řízení vyplývá, že správce daně postupoval v souladu s § 78 daňového řádu, když zjišťoval např. okolnosti ohledně bankovních účtů dodavatelů či předvolával svědky – jednatele dodavatelských společností, protože tyto zjištěné okolnosti se vázaly na posouzení faktické realizace předmětných plnění.
5. K námitce, že v úředním záznamu absentuje správní úvaha, neboť správce daně neprovedl kvalifikované hodnocení žalobcem předložených daňových dokladů a důkazních prostředků, žalovaný poznamenal, že žalobce ohledně hodnocení důkazních prostředků polemizoval v obecné rovině, kdy vytrhl z kontextu zjištění správce daně s odvoláním se

na § 8 daňového řádu a zcela opomenul judikaturu ESD, o kterou se správce daně opřel. Ze spisového materiálu vyplynula jasná pasivita žalobce, který předložil pouze formální důkazní prostředky, ale neprokázal, jaké konkrétní služby přijal, kdo je předával, kdy, kde a kdo tyto služby uskutečnil, a neunesl tak důkazní břemeno vyplývající z § 92 odst. 3 daňového řádu, když neprokázal nárok na odpočet daně uplatněný na základě předmětných daňových dokladů.

6. K námitce, že závěry správce daně uvedené v úředním záznamu a současně v platebním výměru jsou absurdní a jedná se o projev úřednické zvůle bez jakéhokoli odůvodnění a bez vazby na předmět plnění, žalovaný předeslal, že daňové doklady a smlouvy vzhledem k obecně uvedenému předmětu plnění nebyly bez dalšího způsobilé prokázat faktické uskutečnění deklarovaných plnění od deklarovaných dodavatelů. V úředním záznamu správce daně jednak zaznamenal důkazní prostředky předložené žalobcem, důkazní prostředky jím získané a skutečnosti získané ze spisu. Správce daně specifikoval objektivní okolnosti a učinil závěr, že žalobce mohl či měl vědět, že předmětná plnění jsou součástí podvodu v rámci řetězce společností. Jednotlivé objektivní skutečnosti vytvořily celkový obraz o neobvyklých obchodních praktikách, které jako celek prokazují subjektivní stránku, tj. že žalobce nejednal v dobré víře a že nepřijal všechna opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, aby byla vyloučena jeho účast na podvodu. Žalovaný změnil právní názor správce daně z důvodu, že nebyla bez jakýchkoli pochyb prokázána existence předmětu daně podle § 2 zákona o DPH, tudíž nebylo prokázáno splnění hmotněprávních podmínek. V případě, že žalobce nedostatečným způsobem spolupracoval se správcem daně, v důsledku čehož nebyly odstraněny pochybnosti správce daně, a nebyl tak uznán nárok na odpočet daně, nelze toto klást za vinu správci daně a označit z tohoto důvodu závěry správce daně za absurdní.
7. K námitce, že výpovědi svědků jsou nezákonné, žalovaný poukázal na to, že žalobce neuvedl konkrétní paragrafové znění. Správce daně o průběhu svědeckých výpovědí sepsal protokol podle § 96 a § 60 až § 62 daňového řádu. Z obsahu těchto protokolů nevyplyvá porušení daňového řádu či Listiny základních práv a svobod. Žalobce nevyužil svého práva a nezúčastnil se ani jedné svědecké výpovědi. Správce daně nezpochybňoval jednatelem oprávnění osob vykonávajících tuto funkci u společností, které žalobce uvedl jako dodavatele posuzovaných plnění. V průběhu svědeckých výpovědí správce daně zjišťoval veškeré okolnosti deklarovaných obchodních transakcí a zejména faktickou realizaci posuzovaných plnění těmito dodavateli.
8. K námitce, že správce daně nedodržel zákonná pravidla pro přenos důkazního břemene v daňovém řízení, žalovaný zdůraznil, že dokazování v daňovém řízení je založeno na primární povinnosti daňového subjektu prokazovat vše, co sám tvrdí. Splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně je přitom záležitostí skutkovou a nikoli formálně doloženou bezvadnými daňovými doklady. Žalovaný zároveň poukázal na dlouhodobě judikovaný názor NSS, že předložení daňových dokladů, které bývají v obchodních stycích vystavovány, samo o sobě ještě nic neprokazuje, je to jen první předpoklad k posouzení toho, zda se to které plnění uskutečnilo a kolik za něj daňový subjekt vydal nebo přijal. Správce daně tedy postupoval správně, když zjišťoval související okolnosti posuzovaných obchodních transakcí, tj. zda deklarovaní dodavatelé poskytli předmětné služby a zda tyto služby byly vůbec žalobci poskytnuty. Správce daně postupoval

v souladu s § 93 daňového řádu, když použil důkazní prostředky zjištěné z řízení za dané zdaňovací období, tak i podklady převzaté z jiných daňových řízení.

9. K námitce, že úřední záznam není kvalifikovaným způsobem ukončení předmětného řízení, v důsledku čehož je správcem daně vystavený platební výměr nezákonný, žalovaný uvedl, že z ustanovení § 90 odst. 2 daňového řádu jednoznačně nevyplývá, jakým způsobem má být výsledek postupu k odstranění pochybností daňovému subjektu sdělen. Je tak na správci daně, zda to učiní při ústním jednání zaznamenaném do protokolu nebo písemnou formou. Skutečnost, že správce daně zvolil písemnou formu a sepsal úřední záznam, není v rozporu s daňovým řádem ani neodporuje stanovisku Generálního finančního ředitelství zveřejněnému v zápisu z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 11. 9. 2013. Vzhledem k tomu, že žalobce do patnácti dnů od seznámení ani do data vydání platebních výměrů nepředložil ani nenavrl žádné důkazní prostředky, resp. nepožadoval pokračovat v dokazování, a s ohledem na to, že správce daně byl časově vázán lhůtou pro vydání platebního výměru ve smyslu § 93 odst. 3 daňového řádu, byly platební výměry vydány v souladu s § 90 odst. 3 daňového řádu. Pokud správce daně zkopíroval text úředního záznamu do odůvodnění platebních výměrů, dostal tak své zákonné povinnosti, protože odůvodnění platebních výměrů obsahují mimo jiné veškeré hodnocení důkazů.
10. K námitce, že správce daně chybně vyhodnotil podání žalobce ze dne 16. 3. 2015 jako stížnost, a žalobce proto odmítl závěry správce daně uvedené ve vyrozumění stěžovatele o vyřízení stížnosti podle § 261 daňového řádu, žalovaný zdůraznil, že písemnosti, kterými žalobce reagoval na převzaté úřední záznamy, obsahovaly stížnostní námitky, a proto je správce daně posoudil jako stížnosti podle § 261 odst. 6 daňového řádu.
11. K námitce, že to byl naopak správce daně, kdo zneužil pravomoc úřední osoby podle § 329 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, žalovaný zdůraznil, že změnil názor správce daně ohledně účasti na daňovém podvodu z důvodu, že žalobcem nebylo prokázáno splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně. Konstatoval důvodné pochybnosti o tom, zda deklarovaní dodavatelé vykonávají ekonomickou činnost, resp. zda posuzované transakce byly těmito dodavateli uskutečněny a zda existoval předmět plnění dle § 2 zákona o DPH. Žalovaný též poznamenal, že daňové řízení a trestní řízení jsou dvě odlišná řízení, která podléhají různé právní úpravě, a proto je nelze slučovat. Ze spisového materiálu nevyplývalo, že správce daně překročil pravomoci úřední osoby, správce daně pouze zjišťoval veškeré okolnosti posuzovaných obchodních transakcí.
12. K námitce, že šetřením aktivit dodavatelů či odběratelů žalobce a následným hodnocením těchto zjištění správce daně porušil zásadu mlčenlivosti podle § 9 daňového řádu, žalovaný poukázal na to, že žalobce nespécifikoval, kterou zveřejněnou informaci měl na mysli. Správce daně zjišťoval okolnosti související s deklarovanými transakcemi, konkrétně ověřoval u bankovních ústavů dispoziční oprávnění a pohyb na účtech žalobce a dodavatelů, ověřoval na Úřadu práce ČR, zda jednatelé dodavatelských společností jsou fundováni vykonávat deklarovaná plnění a uskutečnil svědecké výpovědi jednatelů za účelem ověření, zda tyto společnosti poskytly deklarovaná plnění. Ze spisového materiálu nevyplývá, že správce daně takto získané informace využil ve vlastní prospěch či prospěch

někoho jiného. Z žádného správcem daně uskutečněného úkonu nevyplynulo porušení mlčenlivosti definované v § 9 daňového řádu.

13. K námitce porušení zásady zákonnosti podle § 8 odst. 1 daňového řádu a legální licence uvedené v § 5 odst. 1 a 2 daňového řádu žalovaný konstatoval, že veškerá zjištění v průběhu postupů k odstranění pochybností, včetně hodnocení důkazů zjištěných v jejich průběhu, jakož i odkazy na veškeré úkony, které v rámci postupu k odstranění pochybností proběhly, uvedl správce v úředních záznamech. Ze spisového materiálu vyplývá, že v posuzovaných případech byly dodrženy zákonné podmínky pro stanovení daně podle § 147 a 139 daňového řádu.
14. K námitce nezákonnosti spojení jednotlivých řízení do jednoho žalovaný konstatoval, že takto postupoval z důvodu hospodárnosti, tzn. že využil zásadu zakotvenou v § 7 daňového řádu. Spojená řízení se týkají téhož daňového subjektu a mají dopad do DPH. Žalovaný odkázal na rozsudek NSS č.j. 7 Afs 137/2005-51, podle kterého není v rozporu se zákonem, je-li jedním rozhodnutím rozhodováno o několika zdaňovacích obdobích, a to tehdy, je-li rozhodováno o věcech právně i skutkově shodných. Žalovaný pro přehlednost rozčlenil vyhodnocení dle jednotlivých dodavatelů, z důvodu, že předmět plnění na daňových dokladech je shodný a správcem daně zjištěné skutečnosti se vztahují k těmto dodavatelům či žalobci. Zdůraznil, že zásadu hospodárnosti je nutno chápat nejen ve vztahu ke správci daně, nýbrž i k daňovému subjektu. Poukázal rovněž na to, že sám žalobce v odvolání provedl vyhodnocení, které je shodné ke všem posuzovaným zdaňovacím obdobím, i když bylo podáno jednotlivě za posuzovaná zdaňovací období.
15. K námitce zavádějících výroků ohledně předvolání jednatele M. K. žalovaný uvedl, že předvoláním jednatele žalobce k ústnímu jednání správce daně poskytl žalobci příležitost objasnit veškeré okolnosti daných plnění, protože právě jednatel byl jejich přímým účastníkem, neboť v průběhu postupů k odstranění pochybností žalobce prostřednictvím svého zplnomocněného zástupce ani jednatele neposkytl správci daně konkrétní informace ohledně obchodních transakcí, popř. jiné důkazní prostředky, kterými by prokázal, jakým způsobem probíhala obchodní spolupráce mezi ním a jeho dodavatelem ve vztahu k poskytnutým službám. Zdůraznil, že opakovaně nepředvolal jednatele k ústnímu jednání, neboť ten namísto toho, aby se na předvolání žalovaného dostavil, podal stížnost, což žalovaný vzhledem k předchozí komunikaci se správcem daně prostřednictvím stížností vyhodnotil jako obstrukční jednání.
16. K námitce nezákonnosti důkazního řízení z důvodu nezákonných svědeckých výpovědí žalovaný odkázal na písemnost – vyrozumění stěžovatele o vyřízení stížnosti ze dne 16. 9. 2014, v níž se správce daně touto problematikou zabýval. Uvedl, že se lze shodnout s námitkou nezákonného použití úředních záznamů v důkazním řízení. Žalovaný se odvolal na úřední záznamy, ve kterých zachytil zjištění z místního šetření v sídle žalobce a zaznamenal, které listiny začlenil do spisového materiálu žalobce. Jednalo se tedy o písemné zaznamenání procesních úkonů pro potřebu správce daně, přičemž žalovaný postupoval v souladu s § 63 a s žalobcem citovaným rozsudkem č.j. 22 Ca 310/2007-45.
17. V žalobě proti napadenému rozhodnutí žalobce uvedl, že žaloba směřuje proti celé výrokové části v plném rozsahu a její žalobní body jsou z převážné části tvořeny

námitkami, které již byly součástí obsahu podaného odvolání, případně též vyjádření žalobce v rámci odvolacího řízení.

18. Žalobce namítl, že napadené rozhodnutí není v souladu se zákonem. Poukázal na ustanovení šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. 4. 1995, a to zvláště ve smyslu daňové neutrality. Podle ustálené judikatury Evropského soudního dvora společný systém daně z přidané hodnoty zaručuje, že všechny hospodářské činnosti bez ohledu na cíle nebo výsledky z těchto činností vyplývající, za podmínky, že uvedené činnosti samy o sobě podléhají DPH, jsou zdaněny zcela neutrálním způsobem. Žalobce citoval z rozsudku Soudního dvora ze dne 21. 2. 2006, ve věci C-255/02, Halifax plc, že *v našem případě naprosto podmienečně byla zjištěna existence zneužití, musejí být plnění uskutečněná v jeho rámci nově definována tak, aby byla nastolena taková situace, jaká by existovala v případě neexistence plnění představujících toto zneužití*. Žalovaný tuto zásadu naprosto ignoroval, a i když tvrdil, že v případě plnění přijatých se jedná o plnění fiktivní, v případě plnění vydaných už se o fiktivní plnění nejedná a z těchto plnění vyměřil daň. Podle žalobce jde o jakousi sankci bez opory v zákoně. Namítl rovněž zmatečnost takto koncipovaného rozhodnutí. Správce daně na jedné straně tím, že vyměří daň, uznává, že žalobce vykonává ekonomickou činnost, na druhé straně však tvrdí, že žalobce žádnou ekonomickou činnost nevykonává a z tohoto hlediska neuznává ani přijatá plnění za služby, které je ekonomický subjekt povinen v podstatě konzumovat. Pak by ovšem žalovaný negoval své tvrzení, že žalobce nemá nárok na odpočet daně, kdy je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických aktivit použije pro uskutečňování plnění s nárokem na odpočet daně. Výdaje na účetní a ekonomické služby a výdaje na zajištění řádného sídla jsou ostatně výdaji, které jsou důsledkem požadavků dalších právních norem a v tomto kontextu i požadavkem správce daně. Žalobce si není vědom, že by § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH měl znamenat oprávnění k takto svévolnému vyměření daně.
19. Fakt, že napadené rozhodnutí, resp. platební výměry byly odůvodněny úředními záznamy, dle mínění žalobce odporuje § 147 odst. 1 a 4 daňového řádu, kdy za odůvodnění platebního výměru by mohl být považován pouze protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností, na který by měl platební výměr odkázat. Absence protokolů o projednání výsledků postupů k odstranění pochybností jako odůvodnění jednotlivých platebních výměrů znamená ve smyslu § 147 odst. 2 a 3 daňového řádu, že jednotlivé platební výměry nejsou řádně odůvodněny, a nemohou tedy nijak ovlivnit daňové povinnosti žalobce.
20. Žalobce dále namítl, že důkazní řízení jsou zatížena podstatnou vadou, neboť v případě svědeckých výpovědí jde o výsledky nezákonné. Svědek vypovídá o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, pokud jsou mu známy. Svědkovi nelze klást otázky na jeho vlastní jednání při správě daní. Svědek nemůže vypovídat sám o sobě, neboť jako svědek je povinen vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat, a to pod hrozbou sankce. Takto provedený výslech svědka je nezákonným úkonem, což plyne i z ústavního zákazu donucování k sebeobvinění dle čl. 37 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod a dle čl. 14 odst.

3 písm. g) Mezinárodního paktu o občanských a politických právech. Statutární orgán právnické osoby nemůže být dotazován v roli svědka na vlastní činnost této právnické osoby, neboť on jedná touto osobou, čili fakticky touto osobou je. Stejně tak nemůže být dotazován jako svědek na své osobní poměry. Správce daně svědky sice formálně poučil, nicméně sám toto poučení negoval tím, že svědkům pokládal otázky na jejich vlastní konání. Tím, že pod hrozbou sankce nutil svědky vypovídat o nich samých, se správce daně dopustil závažného porušení zákonných norem. Protokol z takto nelegitimně provedeného úkonu pak nelze použít v důkazním řízení. Žalobce namítl rovněž vadné poučení v předvolání svědků s tím, že svědek má právo na efektivní právní pomoc při takovém úkonu a aby toto právo mohl uplatnit, musí o něm být poučen již v předvolání. Poučení o právu na právní pomoc při samotném úkonu by bylo pouze formalistickým úkonem, který by negoval smysl poučovací povinnosti.

21. Žalobce namítl rovněž nezákonné použití úředních záznamů v důkazním řízení. Uvedl, že úřední záznam je dokumentem, který slouží k písemnému zachycení procesních úkonů pro potřebu správce daně a jako takový může sloužit například k posouzení, které důkazní prostředky by měl správce daně vyhledat, nelze jej ale považovat za listinu, která by mohla mít důkazní hodnotu v daném řízení.
22. V dalším žalobním bodě namítl žalobce nezákonnost spojení jednotlivých řízení do jednoho. Společné řízení lze konat pod podmínkou důsledného dodržování principů spravedlivého procesu. Z této maximy plyne požadavek na určitost. Jednotlivé úkony musí být jasně přiřazeny k příslušným povinnostem tak, aby bylo možno je přezkoumat. V daném případě je napadené rozhodnutí zmatečné. Pochybnosti správce daně nejsou vztaženy k jednotlivým řízením a pouze u některých skutků je možné najít určité časové a věcné přiřazení. Za nelogické a ničím neodůvodněné žalobce označil vyloučení rozhodnutí, resp. platebního výměru za zdaňovací období měsíce března 2015 k samostatnému přezkumu.
23. Žalobce též namítl, že žalovaný se námitkami uplatněnými v odvolání nezabýval dostatečně důsledně, řadou z nich se zabýval povrchně až ryze formálně a některými námitkami se nezabýval vůbec. Všechny vady prvoinstančního rozhodnutí tak zůstávají zachovány a ve stejném rozsahu zatížily i napadené rozhodnutí.
24. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě nejprve v plném rozsahu odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Odmítl námitku porušení daňové neutrality a odkázal na rozsudek ze dne 29. 5. 2013 č.j. 9 Afs 34/2012-40, v němž NSS uvedl, že nelze přisvědčit argumentaci žalobce, že pokud není uznána daň na vstupu, nemůže být současně ponechána daň na výstupu. Prokázání uskutečnění zdanitelného plnění na vstupu a výstupu je vždy předmětem samostatného posuzování. Stěžejní přitom je, aby byly prokázány zákonné předpoklady pro jejich uznání.
25. Žalovaný dále konstatoval, že zásada zákonnosti daná § 5 odst. 1 daňového řádu nebyla porušena ani tím, že výsledek postupu k odstranění pochybností nebyl projednán ústně. Ustanovení § 90 odst. 1 daňového umožňuje projednat postup k odstranění pochybností řádu dvojím způsobem, a to úředním záznamem a protokolem o ústním jednání, přičemž oba dva mají rovnocenné postavení. Skutečnost, že správce daně zvolil písemnou formu a

sepsal úřední záznamy, které byly žalobci doručeny, není v rozporu s daňovým řádem a neodporuje ani stanovisku Generálního finančního ředitelství zveřejněnému v zápisu z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 11. 9. 2013 v příspěvku č. 406. Průběh postupu k odstranění pochybností a úvaha správce daně, k níž došel, a na základě které byla vyměřena žalobci daň, je zachycena v úředních záznamech. Tyto skutečnosti jsou taktéž uvedeny v odůvodnění posuzovaných platebních výměrů, které obsahují i hodnocení důkazů. Správce daně v odůvodnění platebních výměrů provedl komplexní hodnocení všech důkazů a nespokojil se pouze s odkazem na č.j. úředního záznamu. Součástí platebních výměrů je tedy i řádné odůvodnění.

26. Žalovaný se neztotožnil s námitkou nezákonnosti svědeckých výpovědí. Správce daně za účelem řádného zjištění skutkového stavu a v souladu s § 96 daňového řádu předvolal jednatele dodavatelských společností a o těchto úkonech uvědomil žalobce, který svého práva nevyužil a nezúčastnil se ani jedné svědecké výpovědi. O průběhu svědeckých výpovědí byl sepsán protokol o výsledku svědka dle § 96 daňového řádu, jehož náležitosti jsou v souladu s § 60 - §62 daňového řádu a z jeho obsahu nevyplývá porušení daňového řádu či Listiny základních práv a svobod.
27. K námitce nezákonnosti použití úředních záznamů v důkazním řízení žalovaný odkázal na úřední záznamy, ve kterých zachytil zjištění z místního šetření v sídle žalobce a zaznamenal, které listiny začlenil do spisového materiálu žalobce. Konstatoval, že se tedy jedná o písemné zaznamenání procesních úkonů pro potřebu správce daně, přičemž žalovaný postupoval v souladu s § 63 daňového řádu i rozsudkem Krajského soudu v Ostravě č.j. 22 Ca 310/2007-45, na který žalobce odkazoval.
28. K námitce zmatečnosti rozhodnutí v důsledku spojení jednotlivých řízení v jedno společné řízení žalovaný uvedl, že postupoval z důvodu hospodárnosti. Z obsahu seznámení se zjištěnými skutečnostmi je zřejmé, že které povinnosti a s jakým výsledkem byly úkony činy. Řízení se týkají téhož daňového subjektu a mají dopad do daně z přidané hodnoty. Právě pro přehlednost rozčlenil žalovaný vyhodnocení dle jednotlivých dodavatelů, a to z důvodu, že předmět plnění na daňových dokladech od jednotlivých dodavatelů je shodný a správcem daně zjištěné skutečnosti se vztahují k těmto dodavatelům či k žalobci.
29. Městský soud v Praze na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích uplatněných žalobních bodů. V posuzované věci vyšel z následně uvedené právní úpravy:
30. Podle § 90 odst. 1 daňového řádu o průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše správce daně podle povahy odpovědi protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případně důvody přetrvávajících pochybností. Podle odstavce 2 téhož zákonného ustanovení nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.



31. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
32. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.
33. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
34. Podle § 96 odst. 1 daňového řádu každá osoba je povinna vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, pokud jsou jí známy; musí vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat. Podle odstavce 2 téhož zákonného ustanovení výpověď může odepřít ten, kdo by tím způsobil nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobám mu blízkým. Podle odstavce 3 téhož zákonného ustanovení jako svědek nesmí být vyslechnut ten, kdo by porušil povinnosti spojené s utajováním informací podle jiného právního předpisu, nebo zákonem uloženou nebo uznanou povinnost mlčenlivosti, ledaže by byl této povinnosti zproštěn příslušným orgánem nebo tím, v jehož zájmu tuto povinnost má. Podle odstavce 4 téhož zákonného ustanovení správce daně před výsledkem poučí svědka o možnosti odepřít výpověď, o povinnosti vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat a o právních následcích podané nepravdivé nebo neúplné výpovědi.
35. Podle § 147 odst. 1 daňového řádu správce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam; tato rozhodnutí se neodůvodňují. Podle odstavce 2 téhož zákonného ustanovení pokud se stanovená daň odchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem, musí být rozdíl v rozhodnutí o stanovení daně odůvodněn. Podle odstavce 3 téhož zákonného ustanovení dojde-li ke stanovení daně z moci úřední, musí být rozhodnutí o stanovení daně odůvodněno. Podle odstavce 4 téhož zákonného ustanovení dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popřípadě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností.
36. Podle § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH v relevantním znění přiznat daň je povinna osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň.
37. Po provedeném řízení soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
38. V prvním žalobním bodě žalobce namítl nezákonnost napadeného rozhodnutí (platebních výměrů) s poukazem na porušení zásady daňové neutrality. NSS v rozhodnutí ze dne 25. 6. 2015 č.j. 6 Afs 130/2014-60 vyložil, že: *„(Z)ásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Pro subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat*

*legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu.*“ NSS přitom vyšel z interpretace daňového podvodu (podvodu na DPH), kterým se zabýval Soudní dvůr EU, jenž zdůraznil, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Na daňovém orgánu je, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet daně bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu.

39. V nyní posuzované věci však závěr o podvodu na DPH žalovaný, který v tomto směru korigoval argumentaci správce daně, neučinil. Žalovaný v napadeném rozhodnutí explicitně zdůraznil, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, neboť neprokázal splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně (přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů včetně existence předmětu plnění), resp. v případě nájmu nebytových prostor a účetních služeb neprokázal použití těchto plnění pro ekonomickou činnost ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH. Žalobcův poukaz na zásadu neutrality DPH je tak zcela nepřipadný. Nepřiznání nároku na odpočet DPH v posuzované věci bylo důsledkem pasivity žalobce, který, ač byl řádně správcem daně seznámen s výsledky postupu k odstranění pochybností, nepodal návrh na pokračování v dokazování s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků (§ 90 odst. 2 daňového řádu), případně neoznačil další důkazní prostředky v rámci odvolání proti platebním výměrům. Nutno rovněž dodat, že žalobce neuplatnil žádné relevantní námitky, které by přímo směřovaly proti hodnocení konkrétních skutkových zjištění učiněných správcem daně (žalovaným).
40. K porušení zásady daňové neutrality nemůže v obecné rovině dojít ani tím, že správce daně vyměří daňovému subjektu daň z plnění na výstupu, byť v příslušném zdaňovacím období není zároveň prokázáno, že daňový subjekt (vůbec) přijal plnění na vstupu, a není tak správcem daně uznána daň na vstupu. Soud souhlasí s žalovaným a nemá důvod se odchýlovat od názoru, který vyjádřil NSS v rozhodnutí ze dne 29. 5. 2013 č.j. 9 Afs 34/2012-40, že: „*(P)rokázání uskutečnění zdanitelného plnění na vstupu a na výstupu je vždy předmětem samostatného posuzování. Stěžejním přitom je, aby byly prokázány zákonné předpoklady pro jejich uznání.*“ Ze stejného důvodu neobstojí argumentace, že vyměřením daně správce daně uznal, že žalobce vykonává ekonomickou činnost, čímž měl zároveň negovat své tvrzení o nesplnění podmínky ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH. V kontextu uvedeného je také nutno připomenout, že k vyměření daně v případě plnění poskytnutého daňovým subjektem dochází především na základě daňového dokladu, který daňový subjekt vystavil. Jak konstatoval NSS v rozhodnutí ze dne 13. 10. 2014 č.j. 8 Afs 21/2014-30: „*(P)odle § 108 odst. 1 písm. m) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2008 (viz též § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH v relevantním znění – pozn. soudu), daňový dluh vzniká pouze z toho důvodu, že vystavitel daňového dokladu uvedl na předmětném dokladu daň z přidané hodnoty. Pro doměření daně podle předmětného ustanovení proto není třeba, aby bylo s naprostou určitostí prokázáno, že se zdanitelné plnění deklarované na daňovém dokladu uskutečnilo.*“ Nejedná se tak o svévolné vyměření daně, jak žalobce namítl, ale o postup v souladu se zákonem. Soud k tomu

dodává, že žalobce nijak nezpochybnil pravost či obsah jím vystavených dokladů, na kterých uvedl daň z přidané hodnoty.

41. Ve druhém žalobním bodě žalobce namítl nezákonnost napadeného rozhodnutí (platebních výměrů). Argumentoval porušením § 147 odst. 4 daňového řádu, přičemž poukazoval na to, že napadené rozhodnutí, resp. platební výměry jsou odůvodněny úředním záznamem a nikoli protokolem o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností. Soud nevěšel ani na tuto námitku. Výklad ustanovení § 147 odst. 4 daňového řádu nelze činit nesystematicky a izolovaně od souvisejících ustanovení daňového řádu. Z ustanovení § 90 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že správce daně sdělí daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností, přičemž podle § 90 odst. 1 daňového řádu o průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše správce daně protokol nebo úřední záznam. Volba formy (písemná či ústní), jakou správce daně sdělí výsledek postupu k odstranění pochybností, závisí na okolnostech případu a správce daně je oprávněn vtělit sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností do úředního záznamu. Stejně je, aby se daňový subjekt mohl seznámit se závěry, s nimiž správce daně ukončil postup pro odstranění pochybností. V rámci ústního jednání, jehož výstupem je protokol, se daňový subjekt s výsledkem postupu k odstranění pochybností seznámí bezprostředně, v případě, že správce daně o tomto výsledku vyhotoví úřední záznam, je třeba touto formou zachycený výsledek postupu správce daně doručit daňovému subjektu. V posuzované věci byly úřední záznamy, jimiž správce daně uzavřel postup k odstranění pochybností, žalobci řádně doručeny, což není ani předmětem žalobní polemiky. Úprava zakotvená v ustanovení § 147 odst. 4 daňového řádu představuje liberační výjimku z povinnosti správce daně odůvodnit rozhodnutí, pokud se stanovená daň odchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem (§ 147 odst. 2 daňového řádu) nebo dojde-li ke stanovení daně z moci úřední (§ 147 odst. 3 daňového řádu). Soud dodává, že žalobce v rámci této námítky nebrojil proti faktickému obsahu úředních záznamů, ať již z hlediska úplnosti či věcné (ne)správnosti úvah, k nimž správce daně dospěl. Soud se proto uplatněnou námitkou zabýval toliko v obecných mezích výkladu ustanovení § 147 odst. 4 daňového řádu a odmítl žalobcem předestřené ryze formalistické pojetí účelu dotčeného ustanovení.

42. Ve třetím žalobním bodě žalobce namítl nezákonnost dokazování provedeného výsledkem svědků. Těžiště této námítky založil na argumentaci, že *svědkovi nelze klást otázky na jeho vlastní jednání při správě daní a že svědek nemůže vypovídat sám o sobě, neboť jako svědek je povinen vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat a to pod hrozbou sankce*. Tyto úvahy žalobce jsou zcela mylné. Svědek vyslýchaný v řízení podle daňového řádu (obdobně i v řízení podle správního řádu, trestního řádu, občanského soudního řádu či soudního řádu správního) má povinnost vypovídat pravdu a nic nezamlčovat (§ 96 odst. 1 daňového řádu). V opačném případě může být trestně odpovědný za následky křivé výpovědi. S tím souvisí i právo svědka odepřít výpověď, pokud by si jí způsobil nebezpečí trestního stíhání. Jde o právo svědka, jemuž odpovídá povinnost orgánu, který výslech provádí, náležitě svědka o tomto právu (jakož i povinnosti svědka vypovídat pravdivě a o následcích nepravdivé nebo neúplné výpovědi) poučit (§ 96 odst. 4 daňového řádu). Okolnost, že svědek má za určitých podmínek právo svědeckou výpověď odepřít, však neznamená, že orgán provádějící výslech nemůže klást svědku otázky, které se týkají vlastního jednání svědka při správě daní či jeho osobních poměrů. Takové otázky správní orgán svědkovi klást samozřejmě může, a měl by tak učinit, jsou-li tyto okolnosti významné z hlediska

předmětu daňového řízení. Svědek, který výpověď (její část) výslovně neodepře (neupozorní vyslyšající orgán na možné překážky, které mu brání podat úplnou výpověď či vypovídat vůbec) je povinen vypovídat pravdivě a úplně. Řečeno jinak, vyslyšající orgán nemá povinnost za svědka domýšlet důvody, pro které by svědek mohl podání svědecké výpovědi odepřít, a omezit se tak na pokládání jen určitého okruhu otázek. I případný exces na straně správce daně (jiného orgánu provádějícího výslech), který by měl podobu nedostatečného (absentujícího) poučení o právech a povinnostech svědka či nezákonného donucení k výpovědi, by musel být vždy vyhodnocen podle okolností daného případu, tj. zda svědek skutečně vypovídal o citlivých okolnostech, kterými se „usvědčil“ z trestně či z hlediska daňové odpovědnosti relevantního (deliktního) jednání. Nutno však dodat, že důsledky plynoucí z porušení poučovací povinnosti či nezákonného donucení k výpovědi se mohou projevit jen v rovině posuzování trestní odpovědnosti svědka (vynucená výpověď či výpověď učiněná bez náležitého poučení vylučuje jakoukoli vlastní důkazní hodnotu) či jeho deliktní odpovědnosti podle daňového řádu (zásada zákazu sebeobviňování, tj. sankčního vynucování sdělení údajů o sobě samém). Má-li nicméně svědecká výpověď význam pro posouzení skutkových a právních otázek ve vztahu k subjektu odlišnému od osoby svědka, neztrácí svou validitu a lze ji v řetězci dalších důkazních prostředků použít i přesto, že svědek nebyl poučen o okolnostech, za kterých je oprávněn odepřít výpověď. Soud rovněž dodává, že žalobce tuto námitku uplatnil pouze obecně bez uvedení konkrétních skutkových okolností, o nichž měli jednotliví svědci vypovídat a jejichž sdělením měl být tento důkazní prostředek zatížen nezákonností, bez uvedení okolností, za kterých byly důkazy výsledkem svědků prováděny. Nutno proto uzavřít, že správce daně postupoval v souladu s § 96 daňového řádu, svědky řádně poučil o jejich právech a povinnostech, a tedy nezasáhl do jejich základního práva zakotveného v článku 37 Listiny základních práv a svobod, podle něhož má každý právo odepřít výpověď, jestliže by jí způsobil nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobě blízké. Článek 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, kterého se žalobce dovolává, garantuje každému právo na spravedlivý (soudní) proces. Jeho aplikace není *per se* pro oblast výkonu pravomocí správce daně relevantní.

43. Není zřejmé, z jaké právní úpravy žalobce dovodil, že svědek má být orgánem veřejné moci v předvolání poučen o právu na právní pomoc. Nutno předeslat, že hodnota svědecké výpovědi spočívá v její autenticitě, což mj. znamená, že svědek má vypovídat sám a souvisle na každou položenou otázku. Nelze připustit, aby se svědek se svým právním zástupcem (či jinou osobou) radil o tom, jak má vypovědět, a to zejména na již položenou otázku. Svědek, stejně tak jako kdokoli jiný, má právo zvolit si právního zástupce a žádat, aby zástupce byl přítomen u jeho výslechu. Toto právo však není nikterak dotčeno tím, že svědek není v předvolání na možnost využít tohoto práva konkrétně upozorněn. Nadto soud považuje za vhodné dodat, že z takto uplatněné námitky nelze seznat, jakou vadou měl být postup správce daně zatížen v důsledku tvrzené absence poučení o právu svědka na právní pomoc. V obecné rovině lze konstatovat, že případného nesplnění poučovací povinnosti by se měl a mohl dovolávat výlučně dotčený svědek a nikoliv žalobce, kterému v řízení před správním soudem nepřísluší hájit práva třetích osob. I tato námitka je zcela neopodstatněná.
44. Ve čtvrtém žalobním bodě žalobce namítl nezákonné použití úředních záznamů v důkazním řízení. S žalobcem lze souhlasit, že úřední záznam je dokument, který slouží

k zachycení procesních úkonů (skutečností), které mají vztah ke správě daní Z dikce § 63 daňového řádu ani z dalších ustanovení daňového řádu však explicitně nevyplyvá, že úřední záznam nemůže sloužit jako důkazní prostředek. Nelze přehlížet, že úřední záznam má ve smyslu § 94 daňového řádu status veřejné listiny, a tudíž nese znak pravdivosti, není-li prokázán opak. Jeho užití coby důkazního prostředku by nicméně mělo být konfrontováno s dalšími důkazními prostředky, neboť na rozdíl od protokolu jej nepodepisuje též daňový subjekt, a nepotvrzuje tak pravdivost jeho obsahu. Odkaz žalobce na rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě ze dne 3. 4. 2008 č.j. 22 Ca 310/2007-45 není případný, neboť krajský soud se v něm zabýval použitelností úředních záznamů o podání vysvětlení podle § 158 odst. 5 trestního řádu. Při těchto úkonech není postupováno podle ustanovení o výsledku svědka a v trestním řízení mají de facto pouze informační povahu o tom, zda osoby, které podaly vysvětlení, bude vhodné (nutné) vyslechnout po zahájení trestního stíhání konkrétní osoby jako svědky. Krajský soud se tedy nezabýval smyslem úředního záznamu jako takového a jeho použitelností jako důkazu v daňovém řízení, v návaznosti na speciální úpravu trestního řádu pouze vyloučil použití úředních záznamů o podání vysvětlení podle § 158 odst. 5 trestního řádu jako důkazních prostředků – svědeckých výpovědí. Soud současně dodává, a to při absenci blíže konkretizované námítky, že správce daně v projednávané věci vyhotovil jednak úřední záznam o místním šetření na adrese sídla žalobce, jednak úřední záznam, v němž zaznamenal listiny, které začlenil do spisu. K úřednímu záznamu zachycujícímu průběh místního šetření je třeba uvést, že žalobce neodstranil pochybnosti správce daně ohledně plnění, která měli uskutečnit deklarovaní dodavatelé, neboť správce daně zjistil, že sídlo žalobce je toliko virtuální adresou a na místě nebyl zastížen jednatel žalobce či jiný zplnomocněný zástupce. Správce daně tedy podpůrně vyšel i ze zjištění učiněných při vlastním úkonu – šetření na místě, neboť žalobce nenabídl další důkazní prostředky na podporu svého daňového tvrzení, resp. nevysvětlil či nevyvrátil správcem daně zjištěné skutečnosti. Bylo by absurdní se domnívat, že správce daně na straně jedné může sepsat úřední záznam, v němž zachytí svá zjištění, a na straně druhé takto zjištěné skutečnosti nemůže podrobit hodnocení v souboru všech zjištění učiněných na základě dalších důkazních prostředků. Druhým úředním záznamem správce daně de facto pouze prohlásil, že součástí spisového materiálu jsou i další listiny. V tomto případě tedy nešlo (a ani nemohlo jít) o přímé či nepřímé použití úředního záznamu jako důkazního prostředku, neboť obsahem úředního záznamu je pouhý odkaz na existenci listin (důkazních prostředků). Tuto žalobní námitku tedy soud rovněž vyhodnotil jako nedůvodnou.

45. V pátém žalobním bodě žalobce namítl nezákonnost spojení jednotlivých řízení do řízení společného. Soud předesílá, že daňový řád umožňuje konat úkony pro různá řízení společně (§ 7 odst. 2 daňového řádu). Správce daně takovým postupem naplňuje především zásadu hospodárnosti a implicity i zásadu zdrženlivosti a přiměřenosti (§ 5 odst. 3 daňového řádu). V obecné rovině bude spojení věcí ohledně několika různých zdaňovacích období efektivní v případech týkajících jednoho daňového subjektu ve skutkově i právně shodných věcech (viz žalobcem zmiňované rozhodnutí NSS ze dne 19. 1. 2006 č.j. 7 Afs 137/2005-51). V posuzované věci nelze též přehlédnout, že ke sloučení věcí došlo až v průběhu odvolacího řízení, tj. poté, kdy správce daně v prvním stupni provedl dokazování výsledkem svědků a listinných důkazů a tyto vyhodnotil samostatně pro účely každého řízení zvlášť. Žalovaný ve výrokové části napadeného rozhodnutí přehledně vymezil předmět odvolání, když jednoznačně identifikoval jednotlivá odvoláním dotčená

rozhodnutí (platební výměry) a uvedl způsob, jakým o odvolání ve vztahu ke každému platebnímu výměru rozhodl. Řečeno jinak, z výroku napadeného rozhodnutí jakožto klíčové části rozhodnutí správního orgánu je bez pochybností seznatelný rozsah i obsah ukládaných povinností. Výrok napadeného rozhodnutí koresponduje i s jeho odůvodněním a není s ním v rozporu pro nesrozumitelnost či nedostatek důvodů. Pokud žalovaný nevztáhl hodnocení důkazních prostředků (pochybnosti) k jednotlivým řízením, jak žalobce namítl, neučinil tak na úkor určitosti a srozumitelnosti napadeného rozhodnutí. Naopak vzhledem ke shrnujícímu závěru, že předložené důkazní prostředky (bez výjimky) osvědčovaly pouhou formální stránku věci a nebyly způsobitelné rozptýlit ani část pochybností týkajících se faktického uskutečnění posuzovaných obchodních transakcí, je takto koncipované odůvodnění přehledné a srozumitelné. V daném kontextu soud přisvědčuje též argumentaci žalovaného, že rozčlenění podle jednotlivých dodavatelů vycházelo ze shodného předmětu plnění, které bylo uvedeno na daňových dokladech jednotlivých dodavatelů a zjištěné skutečnosti se vztahovaly k těmto dodavatelům či žalobci. Žalobce nekonkretizoval svou námitku, pokud uvedl, že pouze u některých skutků je možné najít určité časové a věcné přiřazení. Jak soud vyložil výše, odůvodnění napadeného rozhodnutí jako celek netrpí zmatečností, jež by mohla založit vadu jeho nepřezkoumatelnosti ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s. Měl-li žalobce za to, že napadené rozhodnutí je v jeho konkrétní části (částech) nesrozumitelné (zmatečné), bylo jeho povinností tuto námitku detailně rozvést tak, aby se jí soud mohl zabývat v mezích jejího jednoznačně specifikovaného rozměru. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu totiž může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta. Ani tato žalobní námitka tak není důvodná.

46. V šestém žalobním bodě žalobce namítl, že žalovaný se dostatečně nezabýval odvolacími námitkami žalobce. Soud předně uvádí, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí podrobně a přehledně věnoval jednotlivým odvolacím námitkám žalobce. Žalobce však nekonkretizoval, jaké odvolací námitky nebyly žalovaným vypořádány vůbec, resp. v jakých konkrétních skutečnostech spatřuje formální a nedůsledné posouzení těchto námitek. Nutno opětovně zdůraznit, že přezkumné řízení soudní je založeno na zásadě dispoziční, z níž vyplývá, že specifikace konkrétních důvodů nezákonnosti napadeného rozhodnutí je úkolem žalobce a nikoli soudu, který není oprávněn k tomu, aby tyto důvody za žalobce sám vyhledával či domýšlel. Je věcí žalobce, aby v žalobě zřetelně vymezil rozsah přezkumu napadeného rozhodnutí, jímž je soud vázán, a to uvedením konkrétních žalobních bodů (námitek) ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s.ř.s. Nekonkrétní tvrzení žalobce, že jeho námitky nebyly dostatečným způsobem správním orgánem brány v potaz, není způsobitelnou žalobní námitkou, na základě které by soud mohl přezkoumat zákonnost napadeného rozhodnutí. Soud proto nevěšel ani na tuto námitku.
47. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl. Za splnění podmínek zakotvených v § 51 odst. 1 s.ř.s. tak učinil bez nařízení ústního jednání.
48. Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobce nebyl ve věci úspěšný a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady v řízení nevznikly.

**Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu

a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Praha 17. června 2019

Mgr. Martin Kříž v. r.  
předseda senátu