



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a Olgy Stránské v právní věci

žalobkyně: **R. R. s. r. o.**, IČO: X,
se sídlem X,
zastoupena advokátem JUDr. Jiřím Srbou,
se sídlem Dětská 55, Praha,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 11. 2016, čj. 48838/16/5300-21444-711428,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně napadla žalobou shora označené rozhodnutí žalovaného a domáhá se jeho zrušení. Žalovaný tímto rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) – dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíců březen,

Shodu s prvopisem potvrzuje: B. M.

duben a květen 2011 a měsíců únor a prosinec 2012 ze dne 30. 9. 2015, čj. 3702211, čj. 3702754, čj. 3702807, čj. 3702856 a čj. 3703515, tato čísla jednací dále zahrnují tyto společné údaje: /15/2111-50522-201693 (dále také jen „platební výměry“), kterými byla žalobkyni doměřena daň v celkové výši 541 135 Kč a dále předepsáno penále v celkové výši 108 227 Kč.

2. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že žalobkyně neprokázala, že přijatá zdanitelná plnění byla fakticky poskytnuta dodavateli uvedenými na daňových dokladech. Správce daně tedy postupoval správně, pokud žalobkyni nepřiznal nárok na odpočet daně pro nesplnění podmínek podle § 72 odst. 2 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). K odvolacím námitkám žalobkyně žalovaný konstatoval, že správce daně postupoval při dokazování v souladu se zákonem. Ze zprávy o daňové kontrole plyne, proč se žalobkyni nepodařilo prokázat její tvrzení, a to i ve vztahu ke svědeckým výpovědím. Ke zpochybnění pravosti podpisů nebylo zapotřebí grafologického posudku, protože rozdíly jsou zřejmé na první pohled. Zpochybnění podpisů přitom nebylo jediným důvodem, proč nebyl uznán nárok na odpočet daně. Ke zjištění vlastnictví vozidel vyčerpal správce daně veškeré dostupné možnosti.

Obsah žaloby a vyjádření k žalobě

3. Žalobkyně spatřuje vadu napadeného rozhodnutí v tom, že žalovaný rozhodl o odvoláních žalobkyně proti pěti dodatečným platebním výměrům jediným rozhodnutím, ačkoliv proti každému rozhodnutí bylo podáno odvolání. Takový postup § 147, § 143, § 7 odst. 2 či § 114 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neumožňuje. Podle rozhodnutí Krajského soudu v Brně (pozn. soudu: blíže neurčeného) v obdobné věci je rozhodnutí správního orgánu prvního stupně ve spojení s rozhodnutím odvolacího orgánu konečným rozhodnutím ve věci samé a tvoří jeden celek. Žalovaný měl v daném případě vydat samostatná rozhodnutí o odvolání podle § 114 daňového řádu (srov. článek „*Odvolání v daňovém řízení*“ na webových stránkách epravo.cz). Proto je napadené rozhodnutí právně vadné a nepřezkoumatelné.
4. Žalobce dále odmítl hodnocení výpovědí svědků P. M. ze dne 24. 3. 2014, T. P. ze dne 13. 10. 2014 a L. Z. ze dne 13. 10. 2014 ze strany správce daně, který je označil za nevěrohodné. Závěry o nich obsažené ve zprávě o daňové kontrole ze dne 21. 9. 2015 jsou velmi povšechné, nekonkrétní a nedostatečně odůvodněné. Správce daně zneužil správního uvážení, neboť výpovědi svědků hodnotil jednostranně a nedostatečně odůvodnil jejich hodnocení. Tím správce daně porušil § 5 odst. 2 daňového řádu. Dále porušil § 6 odst. 1 a § 8 odst. 1 daňového řádu, neboť neposuzoval každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a nepřihlížel ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.
5. Žalobce dále namítl, že správce daně porušil § 5 odst. 2, § 6 odst. 1 a § 8 odst. 1 daňového řádu tím, že vyhodnotil podpisy L. Z. a M. L. jako nepravé, aniž by si vyžádal grafologické srovnání originálu podpisů a podpisových vzorů. Správce daně citovaná ustanovení porušil také při hodnocení toho, zda vozidla, která se pohybovala na stavbě, byla ve vlastnictví společností K. – P. s. r. o. (dále jen „K.“) a M. s. r. o. (dále jen „M.“). Správce daně vůbec nezjišťoval, kdo tato vozidla ve skutečnosti vlastnil, a omezil se pouze na konstatování, že podle údajů, které měl k dispozici, nebyla ve vlastnictví uvedených společností. Soudu navrhl, aby napadené rozhodnutí i platební výměry zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že trvá na tom, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně v rozporu s § 72 odst. 1 zákona o DPH, neboť neprokázala, že provedení stavebních prací bylo fakticky provedeno deklarovanými dodavateli, a zopakoval svou argumentaci z napadeného rozhodnutí. K námitkám žalobkyně zdůraznil, že dokazování provedl v souladu se zákonem a judikaturou, přičemž hodnocení důkazů je výsledkem racionálního myšlenkového procesu. Totožné námitky uplatnila žalobkyně již ve svých odvoláních a žalovaný je podrobně vypořádal v napadeném rozhodnutí, na něž odkázal. Žalovaný vydáním jediného rozhodnutí o pěti odvoláních žalobkyně postupoval v souladu se zásadou hospodárnosti řízení podle § 7 odst. 2 daňového řádu (viz např. rozsudky NSS ze dne 13. 11. 2003, čj. 6 A 38/2002 – 53, a ze dne 19. 1. 2006, čj. 7 Afs 137/2005 – 48). Nadto žalobkyně sama podala proti platebním výměrům pět totožných odvolání, která později všechna doplnila jediným podáním. Napadené rozhodnutí je zcela přezkoumatelné, neboť se žalovaný vypořádal se všemi odvolacími námitkami. Návrh petitu žalobkyně je podle judikatury nevykonatelný, neboť nelze zrušit prvostupňové rozhodnutí a současně věc vrátit k dalšímu řízení.
7. Soud rozhodl o žalobě v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání; účastníci řízení udělili souhlas s takovým postupem *implicitě*, neboť na výzvu soudu ve stanovené lhůtě nesdělili, že s rozhodnutím věci bez jednání nesouhlasí.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

8. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou.
9. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlídnout i bez námítky, soud neshledal.

Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

10. Z obsahu správního spisu soud zjistil následující skutečnosti relevantní pro rozhodnutí věci: Správce daně zahájil dne 16. 12. 2013 daňovou kontrolu, jejímž předmětem mimo jiné byla DPH za zdaňovací období od ledna do prosince 2011 a od ledna do prosince 2012, a současně zahájil doměřovací řízení za tato období.
11. Z protokolu o výslechu Ing. T. P. ze dne 11. 11. 2014 plyne, že tento svědek je odborným garantem žalobkyně, přičemž na části projektů spolupracuje s žalobkyní jako projektant. Zaměstnancem společnosti nikdy nebyl, vystavoval faktury za provedené práce. S žalobkyní spolupracoval od roku 2007, včetně let 2010-2012. Svědek neznal všechny dodavatele stavebních prací a materiálu žalobkyně. Potvrdil, že na stavbách se vyskytovali dodavatelé, což mu je známo z kontrol a přejímek staveb. S dodavateli uvedenými v předvolání (společnosti M., K. a A.) se při své činnosti setkal na místě stavby s tím, že nezná jejich jednatele či strukturu. Na stavbě se setkal s pracovníky společností. Svědek dále uvedl, že na stavbě, kterou realizovala společnost K., byl mistrem asi K. L., na stavbě společnosti M. to byl pan Z. a na stavbě společnosti A. to byl někdo s ruským jménem. Jména všech společností včetně podpisů všech zúčastněných jsou součástí předávacího protokolu stavebního deníku, který musí být veden dle stavebního zákona. Na všech

stavbách se pohybovali rusky a česky mluvící dělníci, jejichž jména nezná. Svědek neví, či to byli zaměstnanci, ale předpokládá, že uvedených společností.

12. Svědek P. dále uvedl, že neví, komu patřila technika nacházející se na stavbách. Všiml si, že se na stavbách pohybovala dodávková vozidla označená názvy společností, pamatuje si bílou dodávku s označením společnosti K. a zelenou dodávku s nápisem M. Neví, kdo techniku zajišťoval, tyto záležitosti řešil pan K. prostřednictvím smluvních vztahů, přičemž použitá technika by měla být uvedena ve stavebním deníku. Svědek neví, jakým způsobem se dělníci dopravovali na stavbu, předpokládá, že dodávkami. Stavební deník vedl mistr stavby, tj. odpovědná osoba od pana K., přesně neví. Ve stavebním deníku by měli být uvedeni pracovníci, kteří se stavby účastnili, a průběh prací. Nemusí být uvedeni jmenovitě, ale uvádí se počet pracovníků a druh prováděné práce. Podle předpisů nemusí stavební deník obsahovat jména pracovníků, běžně se tam neuvádí a neví, zda v daném případě byla uvedena. Zástupce žalobkyně se svědka dotázal, zda byla na vozidlech společnosti K. (bílý F. T.) a společnosti M. (zelená dodávka V.) uvedena jména společností, což P. potvrdil, neboť z toho důvodu si je zapamatoval.
13. Soud dále zjistil z protokolu o výsledku svědka L. Z. ze dne 11. 11. 2014, že v letech 2010-2012 byl mimo jiné jednatelem společnosti M. a jejím zaměstnancem, k čemuž nemůže doložit žádné zápočtové listy, výplatní pásky ani nic jiného. Poté, co skončil na pozici jednatele společnosti, pro ni dále pracoval asi tři čtvrtě roku. Od 20. 4. 2010 již nebyl jejím zaměstnancem. O žalobkyni ví jen to, že jejím jednatelem je pan K., pro něhož vždycky pracovalo asi šest lidí. Ohledně spolupráce se společností M. svědek uvedl, že pan K. realizuje stavby dál nejen pro uvedenou společnost. Jako stavební technik společnosti M. potvrdil, že spolupráce se žalobkyní pokračovala. Pan Z. jednal za společnost M. na základě dílčích plných mocí či vyřizoval telefonicky věci ohledně staveb. Plné moci doložit nemůže. Peníze za odvedenou práci mu v hotovosti vyplácel pan L.. Na otázku, kdo byl oprávněn jednat za společnost M. v období od července 2010 do března 2011, svědek odpověděl, že buď něco domlouval on, ale doklady podepisoval pan L., nebo si pan L. určil jiné osoby. Odpovědnost nesl svědek, ale neví, zda byl jediný. Pan Z. si vůbec nevzpomíná, zda žalobkyni předával faktury, na nichž byla uvedena společnost M., neboť se jednalo o velké množství dokladů. Domnívá se, že faktury vystavil pan L., ale neví, kdo faktury za společnost M. předával. Dále uvedl, že hotovostní platby za faktury od pana K. nepřebíral. Společnost M. převedl na pana L., neboť od něj dostal dobrou finanční nabídku. Na základě dotazů zástupce žalobkyně pan Z. dále upřesnil, že se jednalo o převod obchodního podílu ve společnosti M., přičemž minimálně další půl rok vyřizoval zbývajících závazky a pohledávky. Společnost M. mohla mít v roce 2010 více než sto zaměstnanců v různých zaměstnaneckých poměrech. Pan Z. měl určitě plnou moc jednat za uvedenou společnost vůči Všeobecné zdravotní pojišťovně. Na stavbě realizované společností M. provedl nějaké záznamy do stavebního deníku, které byly nutné pro účely fakturace. Účetnictví a evidenci pro účely DPH v letech 2010-2011 vedla společnost B. s. r. o. Pan L. se podle svědka nezdržuje v České republice, své aktivity přenesl do I..
14. Soud dále z protokolu o ústním jednání s P. M. ze dne 24. 3. 2014 zjistil, že pan M. v letech 2010-2012 obchodně spolupracoval se žalobkyní. Pan M. potvrdil, že žalobkyni vystavil faktury na stavební práce, které všechny prováděl sám, přičemž faktury správci daně předložil. Faktury platil pan K. v hotovosti a všechny příjmy jsou uvedeny v evidenci příjmů. Pan M. dále uvedl, že nebyly vyhotoveny dodací listy, smlouvy o dílo byly pouze ústní a objednávky ani předávací protokoly nebyly vystavovány. Konečným příjemcem

stavebních prací měl být pan K. jakožto zástupce žalobkyně a některé zakázky byly pro pana B. a pana K.. Stavební materiál na zakázky pana M. nakupoval za žalobkyni pan K., náradí měl vlastní.

15. Sdělením ze dne 12. 12. 2014 (dále také jen „sdělení“) byla žalobkyně seznámena s hodnocením důkazů a výsledkem kontrolního zjištění daňové kontroly DPH za uvedená období. Správce daně zde mimo jiné uvedl, že jednatel žalobkyně pan K. hradil faktury společnosti K. v hotovosti na stavbě, peníze předával vždy předákovi stavby panu L. dle dohody s panem K.. Z příjmových podkladních dokladů však plyne, že podpis příjemce hotovosti není pana L., jsou zřetelně podepsány jménem T.. Správce daně srovnáním podpisů na žalobkyní předložených dokladech s podpisovým vzorem pana T. ze dne 19. 8. 2011 uloženém v obchodním rejstříku shledal, že podpisy na dokladech jednoznačně neodpovídají podpisovému vzoru. Ze sdělení dále plyne, že jednatelem žalobkyně, panu K., faktury za provedené stavební práce předával za společnost M. L. Z.. Ty pak pan K. hradil v hotovosti, přičemž peníze předával osobně panu Z. či K. D.. Z příjmových pokladních dokladů však vyplývá, že podpis příjemce hotovosti není pana Z.. Ze srovnání podpisů na těchto dokladech s podpisovým vzorem pana Z. ze dne 7. 3. 2007 uloženém v obchodním rejstříku je totiž jednoznačné, že nejde o jeho podpis. Nejedná se ani o podpis jednatele společnosti M. M. L. (viz podpisový vzor ze dne 12. 4. 2010 uložený v obchodním rejstříku).
16. Správce daně vyhotovil po provedení kontroly zprávu o daňové kontrole ze dne 21. 9. 2015 (dále také jen „zpráva“). Ze zprávy mimo jiné plyne (viz stranu 10 a 19), že správce daně provedl výslech svědka T. P.. Ten uvedl, že v letech 2010 až 2012 dohlížel na realizaci staveb žalobkyně. Není mu známa struktura společností, které stavební práce a dodávky stavebního materiálu prováděly, neví, kdo tyto stavební práce fyzicky prováděl, nezná jména dělníků ani či to byli zaměstnanci. Svědek potvrdil, že se na stavbě pohybovala vozidla – bílý F. T. společnosti K. a zelená dodávka V. společnosti M. označená názvy společností. Podle údajů, které měl správce daně k dispozici, uvedené společnosti tato vozidla nevlastnily. Správce daně uzavřel, že tato svědecká výpověď nepřinesla důkaz o tom, že práce byly provedeny a materiál dodán dodavateli uvedenými na doložených fakturách.
17. Podle zprávy správce daně dále provedl výslech svědka L. Z. (viz stranu 11 a 19), který vypověděl, že byl do 19. 4. 2010 jednatelem společnosti M.. Po tomto datu již nebyl jednatelem, společníkem ani zaměstnancem této společnosti. Za společnost jednal na základě dílčích plných mocí, ale žádnou nepředložil. Pan Z. nevěděl, zda byl jediným, kdo byl oprávněn jednat za společnost M.. Faktury za provedené stavební práce vystavil za společnost M. asi pan L.. Hotovostní platby za provedené stavební práce od pana K. nepřebíral, což je podle správce daně v rozporu s vyjádřením pana K., který do protokolu o ústním jednání uvedl, že peníze předával panu Z. nebo panu D.. Pan Z. dále uvedl, že společnost M. v roce 2010 zaměstnávala více než sto lidí. Správce daně však z dostupných údajů zjistil, že společnost M. v období provedených prací nepodávala vyúčtování daně ze závislé činnosti za roky 2010 a 2011. Správce daně uzavřel, že tato výpověď nepřinesla důkaz o tom, že společnost M. skutečně provedla dodávky prací a materiálu uvedené na fakturách a že tyto faktury vystavila. Pan Z. popřel, že by přebíral za tuto společnost peníze od pana K. a že by mu předával faktury za tuto společnost. Nebylo prokázáno, že by pan Z. byl osobou oprávněnou jednat za společnost M..

18. Ve vztahu k výsledku P. M. správce daně ve zprávě uvedl (viz stranu 13), že dne 24. 3. 2014 provedl ústní jednání, jehož účelem bylo ověření, zda pan M. vykonával pro žalobkyni stavební práce v letech 2010-2012. Spolu s ostatními zjištěními přetrvaly pochybnosti o oprávněnosti uplatněných odpočtů daně.
19. Správce daně ve zprávě uzavřel (viz stranu 20), že nespochybnuje, že stavby byly provedeny, ale to, kdo práce skutečně provedl a kdo dodal stavební materiál v deklarovaném rozsahu a ceně. Společnosti M., K. a A. s. r. o. (dále také jen „A.“) jsou a byly pro své správce daně nekontaktní. Nespolupracují se správcem daně, mají fiktivní sídla, jejich správci daně nemohli ověřit uskutečnění zdanitelných plnění uvedených na fakturách, na jejichž základě žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH. Správce daně mimo jiné dále uvedl (viz stranu 34 zprávy), že vzhledem k rozsahu stavebních prací není běžné, že si daňový subjekt najme k provedení prací společnosti bez zaměstnanců. Předložené smlouvy o dílo a objednávky jsou velmi obecné, nelze z nich vyvodit konkrétní údaje a obvyklé povinnosti dodavatelů. Podpisy na písemnostech se viditelně odlišují od podpisových vzorů uvedených v obchodním rejstříku. Následná vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění a stanoviska správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům a výhradám žalobkyně jsou zachycena ve zprávě a písemnostech, na něž odkazuje.
20. Správce daně ve zprávě shrnul (viz stranu 35), že pro uplatnění § 72 odst. 1 zákona o DPH je rozhodující stav faktický, nikoli stav formálně vykázaný. Doklady o přijetí zdanitelného plnění se všemi zákonem požadovanými náležitostmi mohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, není-li pochybnost o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění. V případě pochybností bylo na žalobkyni, aby dalšími způsoby prokázala, že plnění byla uskutečněna, jak bylo uvedeno v dokladech, což zjištěné skutečnosti neprokázaly.
21. Dne 30. 9. 2015 vydal správce daně platební výměry, za jejichž odůvodnění se považuje zpráva ze dne 21. 9. 2015 podle § 147 odst. 4 daňového řádu. Žalobkyně proti platebním výměrům podala odvolání ze dne 26. 10. 2015, jež doplnila podáním ze dne 8. 12. 2015. Odvolání svým obsahem odpovídá projednávané žalobě, jež byla zrekapitulována výše.
22. Dne 4. 11. 2016 žalovaný vydal napadené rozhodnutí.

Posouzení žalobních bodů

23. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.
Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je plátce pro uplatnění nároku na odpočet daně povinen mít daňový doklad při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce.
24. Soud úvodem poukazuje na to, že žaloba ze dne 20. 12. 2016 je téměř doslovným přepisem doplnění odvolání žalobkyně ze dne 8. 12. 2015. V žalobě je navíc jen námitka směřující proti vydání jediného rozhodnutí o všech odvoláních žalobkyně a argumentace poukazující na libovůli správce daně, která však jen velmi stručně rozvedla námitku obsaženou v doplnění odvolání. Ve zbytku textu představuje žaloba až na drobné stylistické odlišnosti, které nemají žádný vliv na obsah argumentace žalobkyně, kopii textu doplnění odvolání. Žalobkyně tak při koncipování žaloby zcela pominula, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí s její argumentací vypořádal a vyvrátil správnost námitek

žalobkyně. Na odůvodnění napadeného rozhodnutí ovšem žalobkyně v žalobě vůbec nereaguje. Byť tedy správně podala žalobu formálně proti rozhodnutí žalovaného o odvolání žalobkyně, věcně v ní se závěry žalovaného nepolemizuje. Za žalobní bod ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat pouze dostatečně konkrétní (tj. ve vztahu k dané věci individualizované) tvrzení, z něhož je patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobkyně napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Tím, že žalobkyně bez dalšího opsala odvolací námitky, aniž žalobní body uzpůsobila nové procesní situaci, tedy že tyto námitky byly v mezidobí posouzeny žalovaným, jenž stanovisko správce daně rozvedl či doplnil, lze pochybovat, zda žalobkyně uvedla skutkové a právní důvody, pro které považuje za nezákonné rozhodnutí žalovaného. Soud proto při vypořádávání žalobních bodů žalobkyně postupoval tak, že odkázal na tu část odůvodnění napadeného rozhodnutí, v níž žalovaný vypořádal obsahově totožnou odvolací námitku, pokud se s posouzením této problematiky ze strany žalovaného ztotožnil a nepovažoval za potřebné k věci nic dodat (a to v důsledku absence jakékoliv polemiky se závěry žalovaného ze strany žalobkyně).

25. Žalobkyně nejprve namítla, že žalovaný pochybil tím, že rozhodl o pěti odvoláních proti pěti dodatečným platebním výměrům v jediném rozhodnutí, čímž měl porušit § 147, § 143, § 7 odst. 2 či § 114 daňového řádu. Soud má tuto námitku za nedůvodnou. Podle § 7 odst. 2 daňového řádu je správcí daně v zájmu zachování hospodárnosti řízení výslovně umožněno, aby konal úkony pro různá řízení společně. V daném případě šlo o žalobkyni jakožto jediný daňový subjekt, předmětem daňové kontroly, na jejímž základě byly vydány platební výměry, byla od počátku vybraná zdaňovací období v letech 2011-2012. Zjištění učiněná v průběhu daňové kontroly a jejich hodnocení byla významná pro všechny platební výměry, za jejichž odůvodnění se považuje jediná zpráva o daňové kontrole v souladu s § 147 odst. 4 daňového řádu. Sama žalobkyně podala proti pěti platebním výměrům jediné společné odvolání, které doplnila rovněž jediným podáním ze dne 8. 12. 2015. Z něj plyne, že odvolací námitky jsou pro všechny platební výměry totožné, tj. žalobkyně nijak mezi jednotlivými výměry nerozlišovala. Za této situace postupoval žalovaný zcela v souladu se zásadou hospodárnosti řízení, vydal-li jediné rozhodnutí o jednom odvolání žalobkyně, neboť je zcela zjevné, že skutkové okolnosti a jejich hodnocení spolu souvisí natolik, že by vydání jednotlivých rozhodnutí ke každému odvolání zcela postrádalo smysl a bylo v rozporu s kumulací předmětu odvolacího řízení, k níž došlo v důsledku podání jednoho společného odvolání. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že jím bylo rozhodnuto o odvolání proti všem pěti platebním výměrům, jak bylo rozhodnuto a z jakých důvodů. Žádné ze zákonných ustanovení, na něž žalobkyně odkázala, takovému postupu správce daně nebrání, naopak § 7 odst. 2 daňového řádu k tomu daňové orgány vybízí. Podle judikatury 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 (rozsudek NSS ze dne 13. 11. 2003, čj. 6 A 38/2002 – 53). Podmínka shodnosti byla z naznačených důvodů splněna, závěry lze tedy aplikovat i v daném případě na základě analogie. Soudu je z jeho úřední činnosti známo, že je zavedenou praxí daňových orgánů v obdobných případech takto postupovat. Ani žalobkyní odkazovaný článek na webových stránkách epravo.cz na závěru soudu nemůže nic změnit. Krajský soud v Brně rozhodoval za zcela odlišných skutkových okolností, proto rozhodnutí nelze aplikovat na projednávanou věc. Napadené rozhodnutí je v tomto ohledu plně přezkoumatelné.

26. Žalobce dále projevila nesouhlas s hodnocením svědeckých výpovědí P. M., T. P. a L. Z. ze strany správce daně, který je nepovažoval za věrohodné. K tomu soud uvádí, že námitku totožného znění uplatnila žalobkyně již v odvolacím řízení a žalovaný ji vypořádal v napadeném rozhodnutí (viz obecně body 41, 49 a 51-53 a konkrétně bod 62). Soud považuje za potřebné zdůraznit, že svědeckou výpověď je třeba stejně jako kterýkoliv jiný důkazní prostředek hodnotit tím způsobem, že jí je přisuzována hodnota závažnosti (důležitosti) pro rozhodnutí, hodnota zákonnosti, hodnota pravdivosti, popřípadě věrohodnosti. Při hodnocení důkazů z hlediska jejich závažnosti (důležitosti) rozhodující orgán určuje, jaký význam mají jednotlivé důkazy pro jeho rozhodnutí a zda o ně může opřít svá skutková zjištění (zda jsou použitelné pro zjištění skutkového stavu a v jakém rozsahu, popřípadě v jakém směru). Při hodnocení důkazů po stránce jejich zákonnosti zkoumá rozhodující orgán, zda důkazy byly získány (opatřeny) a provedeny způsobem odpovídajícím zákonu nebo zda v tomto směru vykazují vady; k důkazům, které byly získány nebo provedeny v rozporu s obecně závaznými právními předpisy nepřihlédne. Hodnocením důkazů z hlediska jejich pravdivosti rozhodující orgán dochází k závěru, které skutečnosti, o nichž důkazy (pro rozhodnutí významné a zákonné) podávají zprávu, lze považovat za pravdivé (dokázané) a které nikoli. Vyhodnocení důkazů z hlediska pravdivosti předpokládá též posouzení věrohodnosti důkazem poskytované zprávy podle druhu důkazního prostředku a způsobu, jakým se podle zákona provádí. Při důkazu výpovědi svědka musí rozhodující orgán vyhodnotit věrohodnost výpovědi. Přihlíží k tomu, jaký má svědek vztah k účastníkům řízení a k projednávané věci a jaká je jeho rozumová a duševní úroveň. Dále přihlíží k okolnostem, jež provázely vnímání skutečností, o nichž svědek vypovídá, a sleduje chování svědka při výslechu (přesvědčivost, jistota, plynulost výpovědi, ochota odpovídat na otázky apod.). Přihlíží k poznatkům získaným na základě hodnocení jiných důkazů (do jaké míry je důkaz výpovědi svědka souladný s jinými důkazy, zda jim odporuje, popřípadě zda se vzájemně doplňují). Celkové posouzení uvedených hledisek pak poskytuje závěr o pravdivosti či nepravdivosti tvrzených (prokazovaných) skutečností (srov. např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 5. 1. 2006, sp. zn. 33 Odo 1191/2003, jehož východiska jsou obecně použitelná i pro daňové řízení). Při hodnocení, jaké skutečnosti lze mít na základě svědecké výpovědi za prokázané, tak nelze vycházet výlučně z hodnocení věrohodnosti svědka, ale je třeba zohlednit též obsah jeho výpovědi z toho hlediska, do jaké míry ji lze považovat za závažnou, průkaznou (tedy zda je natolik konkrétní, aby bylo možné na jejím základě uzavřít, že byla prokázána právně významná skutečnost).
27. Žalovaný především zdůraznil, že uvedení svědci stěžejní tvrzení žalobkyně nepotvrdili. Soud se žalobkyní nesouhlasí, že všechny uvedené výpovědi označil správce daně bez dalšího za nevěrohodné. Z obsahu správního spisu zřetelně plyne, že správce daně se dostatečně snažil konkrétní části výpovědi svědků ověřit. Zjišťoval, zda deklarovaní dodavatelé žalobkyně jsou provozovateli těch typů a továrních značek vozidel, jimiž měli být dle výpovědi svědků dopravováni na stavby zaměstnanci těchto dodavatelů. Zjistil, že tomu tak není. Dále s negativním závěrem ověřil, zda tito dodavatelé měli vůbec nějaké zaměstnance (dle výpovědi mělo pro jednotlivé dodavatele na stavbách pracovat 2 – 5 zaměstnanců). Porovnával výpovědi svědků s tvrzeními žalobkyně (nebylo potvrzeno, že by osoby, kterým měla žalobkyně předat platby v hotovosti, tyto platby převzaly), podpisy na účetních dokladech a smluvní dokumentaci porovnával s podpisovými vzory zveřejněnými v obchodním rejstříku. Právě tyto činnosti svědčí o tom, že správce daně i

žalovaný hodnotil důkazy v jejich vzájemné souvislosti, jak vyžaduje § 8 odst. 1 daňového řádu.

28. Většina transakcí měla být hrazena v hotovosti přímo na stavbě (výjimkou nebyly platby v řádech statisíců), dohody měly být uzavírány ústně, nebyly vyhotoveny dodací listy, objednávky ani předávací protokoly nebyly vystavovány, svědci pouze předpokládali, že se jednalo o zástupce, zaměstnance, vozidla či techniku deklarovaných společností, protože jim to tak bylo prezentováno či to dovozovali z okolností. Ovšem správce daně zjistil, že společnosti byly nekontaktní, nevykazovaly žádné zaměstnance a vozidla značek zmíněná svědky, ač označená nápisy společností, tyto společnosti nevlastnily. Významné důkazní prostředky jako stavební deníky z jednotlivých staveb, objednávky a smlouvy o dílo předložil jednatel žalobkyně až v roce 2015, kdy bylo z vyjádření správce daně jasné, že se žalobkyně nachází v důkazní nouzi, přičemž ani tyto doklady neprokázaly, že dodavateli byly opravdu uvedené společnosti, neboť podstatné informace v dokumentech buď nebyly, nebo byly podepsány podpisy, které zjevně neodpovídaly podpisovým vzorům zástupců těchto společností veřejně přístupným v obchodním rejstříku. Stručné závěry správce daně ve zprávě pravdivě odrážejí přínos výpovědí těchto svědků, tj. že důležité okolnosti jimi nebyly prokázány či byly úplně vyvráceny následnými zjištěními správce daně. Nelze mít proto za to, že se daňové orgány při hodnocení výpovědí svědků dopustily libovůle, hodnotily je jednostranně či porušily zásady daňového řízení, jak namítla žalobkyně. Žalobkyně byla o hodnocení důkazních prostředků správcem daně informována ve výsledku kontrolního zjištění a zprávě, jí navržené doplnění důkazů správce daně provedl, ale ani poté se nepodařilo prokázat, že plnění poskytli deklarovaní dodavatelé. Z toho nelze dovozovat jakékoliv porušení zásad daňového řízení, jak tvrdila žalobkyně, nýbrž to, že žalobkyně si při své podnikatelské činnosti ve vztahu ke svým daňovým povinnostem nepočínala prozíravě, když transakce prováděla popsáním způsobem. Žalobní bod je nedůvodný.
29. Soud podotýká, že podle ustálené judikatury je důkazní břemeno rozloženo mezi daňový subjekt a správce daně tak, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani. Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm, aby takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Správce daně je tedy povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. rozsudky NSS ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 – 124, ze dne 27. 1. 2012, čj. 8 Afs 44/2011 – 112, nebo ze dne 24. 8. 2017, čj. 1 Afs 30/2017 – 30). Soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného (i správce daně), že kontrolní zjištění vzbuzovala pochybnosti ohledně toho, zda zdanitelná plnění byla poskytnuta deklarovanými dodavateli. Přitom tento závěr je, za splnění ostatních podmínek § 72 a § 73 zákona o DPH, určující pro to, zda v daném případě žalobkyni vznikl nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu.
30. Soud nepřisvědčil ani námitce žalobkyně, že daňové orgány pochybily tím, že si nevyžádaly grafologické rozborů podpisů uvedených na dokladech předložených

žalobkyní. Námitku stejného znění uplatnila žalobkyně v rámci odvolacího řízení a žalovaný se jí zabýval na straně 18 napadeného rozhodnutí v bodu 63. Uvedl zde, že rozbor nebyl zapotřebí, neboť rozdílnost podpisů od vzorů uložených v obchodním rejstříku je zjevná. Soud k tomu uvádí, že ačkoliv podpisové vzory odkazované správcem daně ve zprávě nejsou součástí správního spisu, všechny jsou veřejně přístupné ve sbírce listin obchodního rejstříku u předmětných společností. Soud jejich kontrolou zjistil, že tyto podpisové vzory jsou skutečně na první pohled naprosto odlišné od těch na dokladech předložených žalobkyní. Za těchto okolností nebylo zapotřebí za účelem posouzení pravosti podpisů ustanovit znalce (viz rozsudek NSS ze dne 27. 10. 2015, čj. 4 Afs 178/2015 – 47, bod 82), zejména nejde-li o jedinou skutečnost, o kterou žalovaný opřel svůj závěr o neunesení důkazního břemene (tento závěr se opírá i o další skutečnosti: zjištění ohledně neplnění daňových povinností deklarovanými dodavateli a jejich nekontaktnost, neexistence zaměstnanců a vozidel, neprůkaznost svědeckých výpovědí, rozpory mezi tvrzeními žalobkyně a výpověďmi svědků, resp. předloženými účetními doklady). Pokladní doklad podepsaný čitelným podpisem T., jakkoliv se zřetelně odlišuje od podpisového vzoru pana T., jednatele společnosti K., neprokazuje tvrzení žalobkyně, že hotovost přejímal na stavbách za společnost K. pan L. (viz str. 4 protokolu o jednání ze dne 31. 10. 2014). Bylo v zájmu žalobkyně, aby zkontrolovala, jakmile obdržela smluvní dokument či účetní doklad od svého dodavatele, zda podpis jednatele na něm uvedený odpovídá podpisovému vzoru uloženému ve sbírce listin obchodního rejstříku, resp. zda příjmový doklad je podepsán osobou, které žalobkyně předala peníze. Za situace, kdy je odlišnost podpisu zjevná na první pohled i laickému oku, je nadbytečné podrobovat jej grafologickému rozboru, přičemž zjevný rozdíl jde k tíži žalobkyně. Po daňových orgánech pak nelze rozumně požadovat, aby za této situace prováděly grafologické rozboru.

31. Soud nesouhlasí ani s námitkou žalobkyně, že správce daně pochybil v souvislosti se zjišťováním vlastnictví vozidel pohybujících se na stavbách. Rovněž tuto námitku vypořádal žalovaný v napadeném rozhodnutí (viz stranu 18 bod 64). Poznamenal zde, že vozidla byla ve svědeckých výpovědích popsána pouze obecně, aniž by byla uvedena jejich poznávací značka. Možnosti správce daně dohledat jejich vlastníka byly tudíž značně omezené. Soud doplňuje, že v daném případě bylo nutné především zjistit, zda vozidla zmíněných značek (F. a V.) byla ve vlastnictví společností, jež byly deklarovány jakožto dodavatelé žalobkyně. Zjistil-li správce daně z registrů, že v rozhodném období žádná taková vozidla nebyla ve vlastnictví těchto společností, a žalobkyně nenabídla žádné jiné vysvětlení, proč tomu tak bylo, nebylo na daňových orgánech, aby dál za daných okolností prověřovaly, komu dotyčná vozidla patří. Další prověřování ostatně ani nebylo možné, neboť v řízení nebyly zjištěny takové údaje, které by vozidla dostatečně identifikovaly.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

32. Vzhledem k tomu, že žalobní body jsou nedůvodné a soud nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez námítky, byla žaloba zamítnuta (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
33. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému soud náhradu nákladů nepřiznal, neboť mu nevznikly náklady převyšující náklady na běžnou administrativní činnost.

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, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů je 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.

Praha 21. června 2019

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu