



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., a Mgr. Petra Pospíšila ve věci

žalobce: **RVS servis spol. s r.o.**
se sídlem Černovické nábřeží 423/7, Brno,
zastoupený advokátem JUDr. Michalem Bortelem
se sídlem Jakubské nám. 580/4, Brno

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 11. 2015, č.j. 39482/15/5300-22444-711887

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Rozhodnutím ze dne 24.11.2015, č.j. 39482/15/5300-22444-711887 (dále jen „napadené rozhodnutí“), žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, (dále též „správce daně“) ze dne 21.1.2015, a to:

č. j. 299666/15/3002-50521-708469 – dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíc březen roku 2011, kterým byla doměřena daň ve výši 249.189 Kč a vyčísleno penále ve výši 49.837 Kč,

č. j. 299842/15/3002-50521-708469 – dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíc květen roku 2011, kterým byla doměřena daň ve výši 539.610 Kč a vyčísleno penále ve výši 107.922 Kč,

č. j. 299976/15/3002-50521-708469 – dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíc červen roku 2011, kterým byla doměřena daň ve výši 383.980 Kč a vyčísleno penále ve výši 76.796 Kč,

č. j. 300065/15/3002-50521-708469 – dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíc září roku 2011, kterým byla doměřena daň ve výši 293.965 Kč a vyčísleno penále ve výši 58.793 Kč,

č. j. 300171/15/3002-50521-708469 – dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíc listopad roku 2011, kterým byla doměřena daň ve výši 597.419 Kč a vyčísleno penále ve výši 119.483 Kč,

č. j. 300299/15/3002-50521-708469 – dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíc prosinec roku 2011, kterým byla doměřena daň ve výši 2.423.258 Kč a vyčísleno penále ve výši 484.651 Kč,

č. j. 300448/15/3002-50521-708469 – dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíc únor roku 2012, kterým byla doměřena daň ve výši 70.000 Kč a vyčísleno penále ve výši 14.000 Kč.

Celkově byla uvedenými dodatečnými platebními výměry doměřena daň ve výši 4.557.421 Kč a vyčísleno penále ve výši 911.482 Kč.

2. Daňová kontrola za zdaňovací období březen, květen, červen, září, listopad a prosinec roku 2011 a únor roku 2012 byla zahájena dne 17. 4. 2013, o zahájení byl sepsán protokol č. j. 1469330/13/3002-05403-705895. Správce daně v rámci kontroly ověřoval správnost údajů vykázaných v podaných daňových přiznáních za uvedená zdaňovací období, přičemž vycházel z podkladů předložených žalobcem i získaných v průběhu řízení.
3. Po posouzení věci dospěl správce daně k závěru, že žalobce nesplnil podmínky § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o dani z přidané hodnoty“), neboť v průběhu daňové kontroly neunesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“).
4. Důvodem vyměření daně odchylně od daně, kterou si žalobce sám vyčíslil v daňových přiznáních za kontrolovaná zdaňovací období, bylo neprokázání splnění podmínek pro osvobození od DPH a neprokázání splnění podmínek pro nárok na odpočet daně z deklarovaných přijatých zdanitelných plnění od dodavatele G.L.J. servis, s.r.o., (dále též „GLJ“)
5. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, o kterém žalovaný rozhodl v záhlaví označeným rozhodnutím. Odvolání žalobce zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. Žalovaný se ztotožnil se závěry správce daně ohledně neunesení důkazního břemena, většinu odvolacích námitek shledal nedůvodnými. Pouze ohledně úvah o účasti na

podvodném jednání konstatoval, že se jedná o závěry předčasné a s ohledem na nesplnění hmotněprávních nároků na odpočet daně také nadbytečné.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

6. Žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného. Měl za to, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné z důvodu nesrozumitelnosti a nedostatku důvodů, skutkový stav je v rozporu se spisovým materiálem a nemá v něm oporu. V řízení před žalovaným došlo k podstatným porušením ustanovení o řízení, která měla za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.
7. Nejprve žalobce vznesl procesní námitky. Poukázal na znění §88 odst. 1 a 2 daňového řádu, konstatoval, že absence hodnocení zjištěných důkazů má za následek nepřezkoumatelnost rozhodnutí správce daně, neboť v takové případě není zřejmé, jak hodnotil správce daně daný důkaz. Je také zřejmé, že důkazy musí správce daně hodnotit v jejich vzájemných souvislostech a musí jasně a srozumitelně vysvětlit proč k určitým závěrům dospěl, a to právě proto, aby bylo možné podrobit jeho úvahu následnému přezkumu v řízení odvolacím či přezkumu soudnímu. V předmětném řízení správce daně tuto základní zásadu porušil. Žalobce ve vyjádření ze dne 12.11.2014 ke kontrolním zjištěním správce daně doplnil čestné prohlášení J. M., J. G. a L. T. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole na str. 54 odst. e) pouze uvedl, že čestné prohlášení není důkazem přípustným podle daňového řádu. Žalovaný pak v rámci odvolacího řízení provedl selektivně pouze výslech L. T., ačkoli ostatní čestná prohlášení obsahovala významné skutečnosti mající vliv na rozhodnutí ve věci samé. Tato odmítl s tím, že čestné prohlášení nemůže sloužit jako důkaz, svůj postup nevysvětlil. Tímto správní orgány obou stupňů zkrátily práva žalobce tvrdit a prokazovat skutečnosti mající vliv na rozhodnutí. Dle žalobce je čestné prohlášení listinou, kterou je povinen správce daně hodnotit jako každý jiný. Postupem žalovaného došlo k porušení § 8 odst. 1 daňového řádu.
8. Správce daně se dopustil nezákonného postupu, když ve zprávě o daňové kontrole nepoučil žalobce ve smyslu § 88 odst. 6, daňového řádu, dle kterého : *„Odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.“* Absenci poučení nelze zhojit následným poučením při projednání zprávy ani jiný postupem. Žalovaný se s tímto porušením daňového řádu ze strany správce daně nevypořádal.
9. Napadené rozhodnutí bylo vydáno před dokončením daňové kontroly. Z protokolu o projednání zprávy ze dne 14. 1. 2015 je zřejmé, že správce daně otázku poučení o možnosti odmítnout podepsat řešil až v protokolu o projednání zprávy, nikoli ve zprávě samotné. Takový postup je v rozporu s daňovým řádem, dle kterého takové poučení musí být učiněno ve zprávě samotné. Postup správce daně odporuje ustanovení §5 odst. 2 daňového řádu a čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR. Žalovaný ve svém rozhodnutí zcela pominul fakt, že žalobce podal před skončením daňové kontroly stížnost na postup správce daně, že zcela zařadil vyjádření žalobce ze dne 12.11.2014 až na konec zprávy bez vazby k jednotlivým skutkům, což způsobuje nepřehlednost zprávy a nepřezkoumatelnost jednotlivých úvah,

pokud nejsou řazeny k jednotlivým kontrolovaným skutkům a všechny skutečnosti tak nejsou hodnoceny ve všech souvislostech. Navíc se správce daně omezil bez bližšího odůvodnění pouze na konstatování, že uvedené vyjádření žalobce nemělo vliv na stanovení daňové povinnosti. Podanou stížnost byl správce daně povinen vyřídit v souladu s ustanovením § 261 odst. 4 daňového řádu do skončení daňové kontroly, z čehož vyplývá logický závěr, že bez vyřízení stížnosti nelze daňovou kontrolu skončit. Uvedené pochybení má za následek nezákonnost vydaného napadeného rozhodnutí, popřípadě jeho nicotnost.

10. Dále žalobce vznesl hmotněprávní námitky směřující k nedostatkům důvodů pro rozhodnutí a ke skutkovému stavu, který je dle jeho názoru v rozporu se spisovým materiálem a nemá v něm oporu. Pokud se týká rekonstrukce prodejny GIZIA – OC Palladium Praha, byly důkazy chybně hodnoceny v neprospěch žalobce. Dle sdělení Finančního úřadu pro Prahu I na základě dožádání Územního pracoviště Brno II bylo prokázáno, že daňový subjekt G.L.J. servis, s.r.o. (dále též „GLJ“) měl veškeré požadované doklady pro daňové účely ve své evidenci vedené dle § 100 ZDPH, tzn. daň přiznal i odvedl, ke každému daňovému dokladu byla předložena objednávka, rekapitulace a protokol o předání a převzetí prací, součástí kontroly u FÚ pro Prahu I byla i kontrola stavebních deníků, které tento správce daně nezpochybnil. Součástí sdělení je protokol o ústním jednání s jednatelem obchodní korporace p. G., kde detailně popsal spolupráci se žalobcem (neveřejná část spisu č. 11.) V odpovědi č. 22 jsou přeposlána jednotlivá daňová přiznání za uvedená zdaňovací období. Dle žalobce je právně nepřipustné, aby u jednoho správce daně v téže věci jeden daňový subjekt unesl důkazní břemeno a v téže věci u jiného správce daně žalobce důkazní břemeno neunesl. Žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2015, č.j. 5 Afs 180/2014 – 21, který uvádí kritérium pro hodnocení podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH, ze kterého plyne, že odpočet daně lze odmítnout jen ze závažných důvodů, nikoli z důvodů formálních a nad rámec mantinelů daných šestou směrnicí, resp. Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28.11.2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
11. Žalobce je přesvědčen, že důkazy, které předložil, prokázaly uskutečnění provedení předmětných prací a nesrovnalosti ve stavebním deníku mohou být pouze správním deliktem na úseku stavebního práva, přičemž je všeobecně známou skutečností, že míra přesnosti vedení stavebních deníků není všeobecně příliš valná. Spis obsahuje značné množství důkazů svědčící o provedení předmětných prací, daň byla na obou stranách řádně přiznána a odvedena. Je nutno vzít v úvahu, že svědecké výpovědi mohou být nepřesné s ohledem na odstup dvou let od provedených prací. Žalovaný záměrně neuvedl skutečnost, plynoucí ze stavebního deníku společnosti CONSTRA s.r.o., (dále též „CONSTRA“), že svědkyně Ing. K. byla fyzicky přítomna na předmětné stavbě pouze 2x a je vyloučeno, aby si vybavila všechny dodavatele, z nichž někteří byli najímání přímo žalobcem. Z čestného prohlášení J. M., jednatele společnosti PALATINE s.r.o., která byla v rámci předmětných stavebních prací subdodavatelem společnosti CONSTRA, vyplývá, že dodavatel GLJ, se na stavbě podílel a práci mu zadával jednatel žalobce. Přesto žalovaný tvrzení žalobce v této souvislosti označil za neprokázané.
12. GLJ pro žalobce provedl reklamní práce a žalobce za ně zaplatil. Žalovaný přes řadu důkazů, jako jsou smlouvy, objednávky, soupis provedených prací, předávací protokoly, v některých případech cenové nabídky, seznam jednotlivých poštovních schránek včetně

adresné distribuce v daném regionu a závěrečné zprávy týkající se provedeného průzkumu rozdaných reklamních letáků dospěl k závěru, že se nepodařilo prokázat, kdo a kde reklamní práce prováděl, a to přes výpovědi jednatele GLJ pana G. potvrdil, že reklamní práce byly jeho společností provedeny. Důvodem bylo, že se nepodařilo prokázat, kdo a kde reklamní práce prováděl, kdo je L. T. a nebyly ztotožněny asistentky, které reklamní práce prováděly. Z textu zprávy o daňové kontrole nelze rozpoznat, proč by to mělo mít zásadní důkazní význam, žalobce nemůže nést odpovědnost za vnitřní evidenci zaměstnankyň dodavatele, důkazní povinnost nemůže dopadat na žalobce. Žalovaný uvedl, že letáků bylo rozdáno 1000 – 2000 ks, ale záměrně opomenul, že se jednalo pouze o počet roznesených letáků za jeden den a jedním pracovníkem. Z účetnictví GLJ vyplývá celkový počet distribuovaných reklamních letáků, které měl správce daně GLJ k dispozici, nad rámec daňové kontroly mu byly předloženy vzorky reklamních letáků. Přístup žalovaného odporuje § 5 odst. 3 a § 8 daňového řádu. Svědecká výpověď jednatele GLJ a svědkyně T. v odvolacím řízení provedení reklamních prací potvrdila, žalovaný v rozporu se zákonnými podmínkami přenesl důkazní břemeno na žalobce, neboť žalobce svá daňová tvrzení prokázal nejen listinami, ale i svědeckými výpověďmi. V jednotlivých kontrolovaných měsících bylo distribuováno následující množství letáků: 5/2011 (Brno) 48 000 ks, 5/2011 (Praha) 110 001 ks, 11/2011 (Brno) 75 000 ks, 11/2011 (Praha) 99 000 ks, 12/2011 (Brno) 35 000 ks, 12/2011 (Praha) 45 000 ks, 2/2012 (Praha) 100 000 ks.

13. Pokud se týká plnění od dodavatele GLJ pro následného odběratele UniCab s.r.o – stavební a montážní práce, (dále též „UniCab“), místně příslušní správci daně UniCab a GLJ na základě dožádání potvrdily, že předmětné práce byly provedeny. Daňové doklady byly podrobeny fyzické kontrole ze strany místně příslušných správců daně, tím jsou pro žalovaného závazné a nelze je v souladu s daňovým řádem rozporovat ani s tím, zda je vystavili uvedení plátců DPH. Dle § 8 odst. 2 daňového řádu „Správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.“ Žalovaný postupoval v rozporu s touto zásadou, pokud došel k opačným závěrům, než místně příslušní správci daně a v bodě 113 napadeného rozhodnutí uvedl, že žalobce neprokázal a neunesl svoje důkazní břemeno. Žalovanému byly doloženy jednotlivé zakázky za roky 2011 a 2012 prováděné obchodní korporací GLJ, byly předloženy listinné důkazy o provedených pracích. Žalovaný si zcela účelově vzal z posudku předloženého žalobcem větu, že k provedení prací bylo třeba 220 pracovníků, zatímco GLJ disponoval pouze 20 až 60 zaměstnanci. Pominul klíčovou větu z daného posudku, že vyhodnocení jsou pouze informativní. Skutečná potřeba nasazení pracovních kapacit závisela od stupně mechanizace operací, výkonnosti pracovníků, počtu pracovních dní a délky pracovních směn. Ohledně počtu potřebných pracovníků nevzal žalovaný v úvahu vyjádření jednatele GLJ o organizaci práce, jednalo se o turnusovou práci v závislosti na počasí. Obecně pracovníci stavebních firem pracují dle počasí až 12 hodin denně včetně sobot a nedělí a je známo, že úkolová práce zvyšuje produktivitu práce až o 30-50% proti způsobu tabulkového oceňování prací. O tomto byl žalovaný ze strany žalobce informován, ale nevzal tyto skutečnosti při hodnocení důkazů v úvahu. Ze znaleckého posudku si vzal pouze tu část, která vyhovovala předem dané správní úvaze žalovaného. Žalovaný k tíži žalobce přičetl fakt, že pro GLJ dělal část prací formou subdodávek

dodavatel M. S., který bohužel dne ... zemřel. Není vůbec zřejmé, proč správní orgány nepřijaly vysvětlení jednatele GLJ, že část prací provedl GLJ a část subdodavatel M. S.

14. K dalším pochybením došlo u přijatých zdanitelných plnění pro následného odběratele Cooptel, stavební a. s. (dále jen „Cooptel“) – rekonstrukce Wilsonova lesa. Dle žalovaného (bod 119 a násl. odůvodnění) nebylo prokázáno, kdy byly jednotlivé fakturované práce prováděny, zda byly fakticky provedeny, stavební deníky obsahují nedostačující a neúplné údaje. Dále žalovaný konstatoval, že dle smlouvy o dílo ze dne 18. 04. 2011 uzavřené mezi žalobcem a GLJ dodavatel měl práce provádět výhradně svými zaměstnanci, dle vyjádření pana G. však jeho pracovníci vykonávali činnost na základě dohody o provedení práce. Žalovaný vzal v úvahu pouze jednu větu čl. I citované smlouvy, opomněl další větu, dle které byl zhotovitel oprávněn používat také subdodavatele. Jednatel pak ve své výpovědi uvedl, že část prací provedl subdodavatel M. S. Z uvedeného je zřejmé, že žalovaný prováděl namísto daňové kontroly kontrolu dodržování soukromoprávních závazků smluvních stran, a to ještě zcela chybně, a dále rovněž kontrolu stavebních deníků, což mu nepřísluší,
15. V bodě 124 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že samotné provedení prací je nezpochybnitelné, nebylo však prokázáno, byly provedeny deklarovaným dodavatelem, žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání naplnění zákonných podmínek pro přiznání uplatňovaného odpočtu daně. Žalovaný má za to, že práce nemohl provést dodavatel GLJ, neboť nedisponuje dostatečným počtem pracovníků, navíc předložené doklady obsahují rozpory. Dle žalovaného tedy nebylo prokázáno, že plnění poskytla osoba deklarovaná na předložených dokladech jako dodavatel. Žalovaný tedy nezpochybňuje samotné provedení prací, ale zpochybňuje, že by práce provedl deklarovaný dodavatel. Žalovaný zcela nepřipustně vydává možné porušení smlouvy o dílo ze strany GLJ vůči žalobci za neunesení důkazního břemene, tento postup je nepřipustným mísením veřejných a soukromých práv. Přitom je nesporné, že práce byly provedeny. Nikdo jiný tyto práce nedělal, je tedy logické, že je nemohl provést nikdo jiný, než kdo byl jako dodavatel prací deklarován. Případné porušení některých smluvních povinností, ke kterému však ani nedošlo, by nemohlo vést k závěru, že práce dodavatel nevykonával. Takovým postupem by docházelo k nepřipustnému vzniku odpovědnosti podle daňového práva na straně žalobce za porušení smluvního závazku ze strany GLJ vůči žalobci.
16. Žalobce spatřuje rozpor ve vyjádření zmocněnce Bc. M., který mylně uvedl dne 12.6.2013 při ústním jednání u správce daně (str. 45, bod 4, tabulka 10 zprávy o daňové kontrole), že plnění od Š. M. - za odvoz stavebního materiálu bylo použito v rámci realizace zakázky rekonstrukce Wilsonova lesa. Výdajové doklady za odvoz stavebního materiálu se ale vztahují k odvozu sutě ze stavebního dvora žalobce na adrese Černovická 15, Brno. V případě rekonstrukce Wilsonova lesa se vytěžený materiál ze staveniště neodvážel, manipulovalo se s ním pouze v rámci staveniště. Neodborný závěr žalovaného je v rozporu s předloženou dokumentací. Navíc opět žalovaný opět k tíži žalobce přičetl provádění subdodávek zemřelým M. S., přičemž není zřejmé, proč správní orgány v této souvislosti nepřijaly vysvětlení jednatele GLJ.
17. Žalobce zdůraznil, že žalovaný nezákonně a v rozporu se spisovým materiálem konstatoval, že žalobce neunesl důkazní břemeno v případech, kdy toto břemeno na žalobci vůbec neleželo, ignoroval listinné důkazy předložené žalobcem v průběhu daňové

kontroly, prokazující oprávněnost nároků žalobce na daňový odpočet. Svědecké výpovědi hodnotil chybně a v rozporu s jejich faktickým obsahem, svědčícím ve prospěch žalobce. Neobjektivně hodnotil věrohodnost jednotlivých svědků, kdy zatímco u J. G. poukázal na jeho bydliště na úřední adrese obecního úřadu a dovedl tak jeho nevěrohodnost, tak stejná úřední adresa bydliště u svědkyně Ing. Z. K. žalovanému nevadila.

18. Dle žalobce nebyly prokázány dle § 92, odst. 5, písm. c daňového řádu skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných žalobcem. Žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 30/2008-86, dle kterého správce daně je povinen prokázat, že existují natolik vážné a důvodné pochyby, které činí předložené evidence (účetnictví) nevěrohodné, neprůkazné, neúplné nebo nesprávné. Stejný právní názor zastává i Ústavní soud v nálezu II. ÚS 232/02 ze dne 29.10.2002. Značná část pochybností na straně žalovaného je dovozována z administrativních pochybení či nepřesných informací podaných v průběhu daňové kontroly na straně G.L.J. service, s.r.o., ovšem nelze zaměnit daňovou kontrolu u žalobce s daňovou kontrolou u G.L.J. service, s.r.o., tato pochybení nelze ani přičítat k tíži žalobce. K tíži žalobce nemůže jít ani to, že důležitý svědek zemřel.
19. Při správní úvaze na straně 47 a 48 zprávy o daňové kontrole byly porušeny nároky kladené aktuální judikaturou Nejvyššího správního soudu vycházející z judikatury Soudního dvora EU pokud bylo uvedeno, že žalobce věděl nebo měl vědět, že ke skutečnému plnění nedošlo, resp. byla vyslovena domněnka, že žalobce měl učinit dostatečná opatření při vstupu do obchodního vztahu s dodavatelem GLJ. Takový neprokázaný závěr, resp. domněnka, odporuje např. závěrům Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 10.6.2015 vydaným pod č.j. 2 Afs 15/2014 – 59, zejména bodům 32 až 34 citovaného rozsudku a bodu 35, ze kterých vyplývá, že správce daně nemůže vyžadovat od osoby povinné k dani uplatňující nárok na odpočet DPH, aby ověřila (resp. doložila), zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží, je s to uvedené zboží dodat a splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH. V opačném případě by daňové orgány přenesly vlastní kontrolní úkoly na osoby povinné k dani.
20. Je také nutno uvést, že daňový subjekt GLJ byl a stále je uveden na portálu MF mezi spolehlivými plátcí, byť bez bankovního účtu a do dnešního dne nebyla žalobci sdělena ručitelská výzva dle § 171 daňového řádu. Žalobce předpokládal, že veškeré daňové povinnosti GLJ jsou splněny. Je tedy názoru, že přijal veškerá možná a rozumná opatření kladená aktuální judikaturou a právní úpravou a nelze mu vytýkat, že nepostupoval s péčí řádného hospodáře či nesplnil důkazní povinnosti či věděl nebo vědět mohl, že ke skutečnému plnění nedošlo, neboť provedené důkazy svědčí o opaku.

III. Vyjádření žalovaného

21. Žalovaný konstatoval, že v plném rozsahu setrvává na právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí a na skutečnostech zde uvedených. Nesouhlasí s tvrzením žalobce, že svědecká výpověď paní T. se uskutečnila na základě předloženého čestného prohlášení. Provedení jejího výslechu i výslechu pana G. navrhoval žalobce v odvolání. Protože pan G. byl vyslýchán v průběhu daňové kontroly nutnost provedení opětovné výslechu nebyla

dostatečně odůvodněna, považovaly ho správní orgány za nadbytečný (viz bod 143 rozhodnutí o odvolání). S čestnými prohlášeními od pana G. a M. se žalovaný vypořádal v bodech 84 a 85 rozhodnutí o odvolání, tato nijak neprokazují, že GLJ prováděla práce v rozsahu, v jakém byly deklarovány, ani nerozptylují pochybnosti správce daně. Při hodnocení důkazů žalovaný postupoval v souladu s ust. § 8 odst. 1 daňového řádu.

22. Nedůvodná je námitka ohledně absence poučení dle ust. § 88 odst. 6 daňového řádu ve zprávě o daňové kontrole. Zpráva o daňové kontrole se nachází pod položkou č. A-32 části spisu správce daně. Na str. 67 zprávy je uvedeno poučení dle § 88 odst. 6 daňového řádu. V bodech 130 až 141 napadeného rozhodnutí je pak detailně popsán průběh projednání zprávy o daňové kontrole, ze kterého plyne, že žalobce byl o následcích odepření podpisu poučen opakovaně.
23. Pokud se týká ukončení daňové kontroly, žalovaný odkazuje na body 130 až 141 napadeného rozhodnutí. Stížnost proti postupu správce daně byla podána až po ukončení daňové kontroly, po žalobcově bezdůvodném odepření podpisu zprávy o daňové kontrole. Je tedy zřejmé, že k porušení § 261 odst. 4 daňového řádu nedošlo a napadené rozhodnutí nelze považovat za nezákonné, natož nicotné.
24. K problematice stavebních prací přijatých od dodavatele GLJ v rámci rekonstrukce prodejny GIZIA žalovaný odkazuje v podrobnostech na body 63 až 87 napadeného rozhodnutí. Skutečnost, že místně příslušný správce dane obchodní společnosti GLJ v reakci na dožádání potvrdil, že GLJ vykázala žalobcem deklarovaná zdanitelná plnění v daňovém přiznání neznamena, že práce byly reálně provedeny (viz bod 172 rozhodnutí o odvolání). Navíc bylo zjištěno, že společnost GLJ svou daňovou povinnost dlouhodobě nehradí (viz bod 126 napadeného rozhodnutí).
25. Závěr o nepřiznání nároku na odpočet daně nebyl učiněn pouze na základě porovnání stavebních deníků, vyplývá z komplexního zhodnocení předložených a získaných důkazních prostředků, které žalovaný učinil v bodech 63 až 83 napadeného rozhodnutí, přičemž postupoval v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Bylo zjištěno, že předložené doklady obsahují množství rozporuplných informací. Svědeckou výpověď paní K. (bod 71 až 74 rozhodnutí o odvolání) žalovaný porovnal s dosud zjištěnými skutečnostmi a rovněž našel rozpory. Není tedy pravdou, že žalovaný učinil závěr na základě toho, že svědkyně si vlivem časového odstupu nepamatovala všechny detaily. K přenosu důkazního břemene se žalovaný podrobně vyjádřil v bodech 168 až 175 rozhodnutí o odvolání, na které tímto odkazuje.
26. Pokud se týká reklamních prací přijatých od dodavatele GLJ, jsou řešeny v bodech 88 až 100 napadeného rozhodnutí. Není pravdou, že předmětem svědecké výpovědi paní T. byla skutečnost, kdo paní T. je. Cílem bylo objasnění, jakým způsobem a v jakém rozsahu deklarované reklamní práce probíhaly. Žalovaný v bodě 98 napadeného rozhodnutí přesně citoval odpověď svědkyně na dotaz, v jakém objemu byly letáky dodávány: „my jsme to měly nakupené buď 1000 ks nebo 2000 ks, a z toho jsme si braly průběžné, podle toho, jak to šlo.“. K délce kampaně svědkyně uvedla: „(kampaně trvala) cca 2 týdny, nebo 10 dní, jak kdy, podle toho, jak to šlo. Ne vždy byl zájem letáky vzít, kampaně trvala, dokud se to nerozneslo. Měly jsme 1000 ks, a to jsme musely rozdat.“. Je tak dle žalovaného zjevné, že nemohlo dojít k záměrnému zkreslení odpovědi, když tato byla citována doslovně. Tvrzení žalobce, že žalovaný záměrně opomenul dodat, že se jednalo pouze o počet

roznesených letáku za jeden den jedním pracovníkem, není opodstatněné. Je pravdou, že žalobce nenese odpovědnost za doklady předložené, resp. nepředložené jeho obchodními partnery. Žalobce však k prokázání svých tvrzení předložil doklady, z nichž většina trpěla podstatnými nedostatky (viz body 90 až 95 rozhodnutí o odvolání) a z tohoto důvodu neunesl důkazní břemeno. Svědecká výpověď pouze potvrdila, že reklamní práce nemohly proběhnout v množství a rozsahu deklarovaném na předložených daňových dokladech.

27. Problematika plnění od dodavatele GLJ pro následného odběratele UniCab je v napadeném rozhodnutí řešena v bodech 101 až 113. Zahrnutí žalobcem uvedené práce do účetnictví dodavatele či odběratele neznámá, že práce byly skutečně provedeny v deklarovaném rozsahu. Pokud jde o zmiňované závěry znalkyně B., že pro provedení prací v deklarovaném rozsahu za uvedenou dobu by bylo třeba 226 pracovníků, přičemž jednatel GLJ ve své výpovědi uvedl, že řídil vždy od 20 do 60 lidí, žalovaný pokládá za podstatné, že uvedený znalecký posudek správci daně předložil sám žalobce. I když jsou z povahy věci závěry znaleckého posudku pouze orientační, neboť přesný počet pracovníků závisí na konkrétních okolnostech, není pravděpodobné, aby rozdíl činil přes 160 zaměstnanců.
28. Skutečnost, že M. S. zemřel, samozřejmě nelze žalobci přičítat k tíži, žalovaný to však ani nečinil. Žalobce se však v průběhu daňové kontroly omezil pouze na tvrzení, že část deklarovaných prací provedl M. S., toto své tvrzení nekonkretizoval. Podle údajů z Registru ekonomických subjektů byl M. S., fyzickou osobou podnikající dle živnostenského zákona, nezapsanou v obchodním rejstříku, počet zaměstnanců byl 1 – 5. Vzhledem k uvedenému i skutečnost, že část prací byla provedena formou subdodávky M. S., neměla vliv na dodatečné platební výměry ani na závěry uvedené v napadeném rozhodnutí.
29. Problematiku plnění od dodavatele GLJ pro následného odběratele Cooptel - rekonstrukce Wilsonova lesa, žalovaný řešil v napadeném rozhodnutí v bodech 114 až 124 napadeného rozhodnutí. Žalovaný nesouhlasí s názorem žalobce, že správce daně není oprávněn kontrolovat náležitosti stavebních deníků a jejich úplnost, pokud je daňový subjekt předloží k prokázání svých tvrzení. Za těchto okolností je povinností správce daně, aby tyto důkazy zhodnotil a v souvislosti s dalšími skutečnostmi posoudil, zda daňový subjekt unesl důkazní břemeno. Žalovaný předložené doklady přezkoumal, zjištěné rozpory shrnul v napadeném rozhodnutí a učinil závěr, že žalobce neprokázal, že předmětné práce byly provedeny deklarovaným dodavatelem. Ze spisového materiálu, především ze znaleckého posudku vyplynulo, že dodavatel GLJ nedisponoval dostatečným počtem pracovníků, aby práce mohl v daném rozsahu provést. K reakci žalobce na body 119 a 120 napadeného rozhodnutí o odvolání žalovaný uvádí, nerozporuje, že práce mohly být prováděny také subdodávkou, pouze upozorňuje na skutečnost, že pracovníci GLJ v rozporu se smlouvou o dílo ze dne 18. 4. 2011 vykonávali pracovní činnost na základě dohody o provedení práce. Pokud dle žalobce měla být část prací provedena subdodavatelem, M. S., i v tomto případě žalovaný odkazuje na své vyjádření k plnění od dodavatele GLJ pro následného odběratele UniCab.
30. Pokud žalobce napadá údaje na str. 45, bod 4, tabulka 10 zprávy o daňové kontrole, týkající se plnění přijatých od dodavatele M. Š., žalovaný konstatoval, že zmocněnec žalobce při ústním jednání dne 12. 6. 2013 uvedl, že tato plnění byla použita v rámci

rekonstrukce Wilsonova lesa a správce daně z těchto informací, které žalobce nijak nevyvrátil, vycházel. Nejednalo se však klíčovou okolnost pro závěr žalovaného.

31. Žalobce v žalobě navrhoval, aby soud provedl dokazování výsledkem pana M., jednatele obchodní společnosti PALATINE s.r.o., Ing. T. S., jednatele obchodní společnosti SLUTO s.r.o., a Bc. M. M., zmocněnce obchodní společnosti SLUTO s.r.o. Provedení těchto výsledků považuje žalovaný za nadbytečné. Dále žalobce poukazoval v žalobě na listinné důkazy. Veškeré listinné podklady, na základě kterých bylo ve věci rozhodováno, jsou součástí spisového materiálu, který žalovaný postoupil soudu. Dle žalovaného byl skutkový stav zjištěn co nejúplněji. Napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem, žalobcem vznesené námitky nejsou důvodné. Žalovaný proto navrhl zamítnutí žaloby.

IV. Ústní jednání

32. Ve věci proběhlo dne 27. 3. 2018 ústní jednání. Žalobce navázal na svou žalobní argumentaci, a to zejména tím, že zdůraznil její hlavní body. Konstatoval, že žalobce předložil stovky dokladů a je přesvědčen, že prokázal svoje tvrzení. Všechny subjekty zúčastněné na jednotlivých plněních splnily svoje daňové povinnosti, byly to řádní plátcí daně, žalobce neměl žádné pochybnosti o jejich věrohodnosti. Žalovaný vůbec nereagoval na zjištění učiněná v dalších daňových řízeních, týkajících se subjektů, které se na plněních podílely. V konečném návrhu žalobce rovněž odkázal na žalobní návrh. Nad rámec žaloby sdělil soudu, že správce daně nebral v úvahu, že soud v předmětné věci vydal rozhodnutí, kterým žalobě přiznal odkladný účinek.
33. Žalovaný při jednání odkázal na své písemné vyjádření k žalobě a napadené rozhodnutí, setrval na dosavadních argumentech. Pokud se týká přiznání odkladného účinku podané žalobě, konstatoval, že příslušné usnesení správcí daně postoupil.
34. Soud při přezkumu vycházel z listin obsažených ve správním spise. Při jednání doplnil dokazování dodatkem ze dne 29. 11. 2011 ke smlouvě o dílo ze dne 18. 4. 2011, (týkající se rekonstrukce Wilsonova lesa), uzavřené mezi GLJ a žalobcem, který se týkal snížení ceny díla. Tento důkaz však pro posouzení věci neměl žádný význam. Dále soud sdělil obsah žalobcem předložených daňových přiznání GLJ k dani z přidané hodnoty za čtyři čtvrtletí roku 2011 a první čtvrtletí 2012 adresovaných finančnímu úřadu Praha I a poštovními poukázkami o zaslání částek, uvedených v daňových přiznáních. Listiny byly soudu předloženy v prosté kopii, daňová přiznání neobsahovala otisk podacího razítka. Soud neshledal nutnost zajišťovat originály těchto listin či ověřovat jinak jejich pravost, neboť skutečnost, že GLJ v České republice plnila své daňové povinnosti, neměla na posouzení napadeného rozhodnutí vliv. Soud zamítl rovněž návrh na dokazování příjmovými pokladními doklady na platby přijaté GLJ. Vzhledem k posuzovaným skutečnostem je neshledal přínosnými.
35. Žalobce navrhoval, aby byl jako svědek soudem vyslechnut jednatel obchodní korporace SLUTO s.r.o., daňový poradce žalobce, Ing. T. S. U jednání žalobce na výzvu soudu doplnil, že svědek by měl vypovídat o průběhu ústních jednání u správce daně. Tento důkazní návrh soud pro nadbytečnost zamítl. Průběh ústních jednání je zaznamenán v protokolech, proti jejich obsahu nebyly vzneseny námitky. Rovněž návrh na provádění výsledku svědka J. M., jednatele společnosti PALATINE s.r.o., která se podílela na

rekonstrukci prodejny GIZIA v Palladiu v Praze, soud zamítl. Ve správním spise je obsaženo jeho čestné prohlášení o účasti GLJ na této stavbě, bez bližší konkretizace. Obsah tohoto čestného prohlášení vzal správce daně v úvahu, jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, zabýval se jím i žalovaný v odst. 84 a 85 napadeného rozhodnutí. Samotná účast GLJ na uvedené rekonstrukci nebyla správními orgány zpochybňována, problematický byl konkrétní rozsah prací, případně zčásti jejich duplicita, kdy obdobné práce vykázala společnost CONSTRA, nikoliv však PALATINE s.r.o. Vzhledem k tomu soud neshledal tento navržený důkaz osud přínosným.

36. Dále žalobce navrhoval dokazování výsledkem zmocněnce obchodní korporace SLUTO s.r.o., daňového poradce žalobce, pana Bc. M. M. Měl vypovídat ohledně svého mylného tvrzení o plnění od M. Š., odvoz stavebního materiálu při rekonstrukci Wilsonova lesa. Z jeho strany se dle tvrzení žalobce mělo jednat o omyl. Rovněž tento důkazní návrh soud zamítl. Připouští, že s ohledem na značné množství listin se mohlo jednat o omyl, správní orgány ale oprávněně z tvrzení pana M. vycházely. Vyjasnění by však na posouzení věci nemělo žádný vliv, jednalo se o zcela marginální otázku, která nemohla nijak zvrátit pochybnosti správce daně ohledně předmětného plnění jako celku.

V. Posouzení věci soudem

37. V souladu s § 75 odst. 1 a 2 s.ř.s. přezkoumal Krajský soud v Brně v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, včetně řízení předcházejících jejich vydání, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Soud shledal, že žaloba není důvodná.
38. Soud se v dané věci v podstatných otázkách ztotožnil s právním hodnocením podaným žalovaným v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.
39. Nedůvodné jsou námitky žalobce ohledně nepřezkoumatelnosti zprávy o daňové kontrole (dále též „Zpráva“) a rozhodnutí žalovaného, spočívající v nesrozumitelnosti a nedostatku důvodů rozhodnutí. Žalobce nejprve obecně namítal absenci hodnocení zjištěných důkazů správcem daně ve zprávě o daňové kontrole i v rozhodnutí žalovaného. Soud s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu konstatuje, že nepřezkoumatelnost správního 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. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76, publikované pod č. 1566/2008 Sb. NSS, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat.
40. Vzhledem k obecnosti části uvedené žalobní námitky soud rovněž nejprve obecně konstatuje, že zpráva o daňové kontrole i přes následně uvedený dílčí nedostatek spočívající v hodnocení čestných prohlášení vyhovuje požadavkům stanoveným v §88 odst. 1 daňového řádu. Rovněž rozhodnutí žalovaného obsahuje náležitosti, uvedené v § 102 a v §116 odst. 2 daňového řádu. Zpráva o daňové kontrole ani napadené rozhodnutí

z uvedených důvodů nepřezkoumatelností netrpí a žalobcem vznesená námitka proto není důvodná.

41. Konkrétně žalobce poukazoval na nesprávné hodnocení čestných prohlášení, doložených ve vyjádření ze dne 12. 11. 2014, která nebyla správcem daně přijata jako důkazní prostředky. Jak soud zjistil, správce daně ve Zprávě uvedl, že daňový řád důkaz čestným prohlášením nepřipouští, zároveň uvedl, že se nejedná o důkaz v pravém slova smyslu, jde pouze o náhradu za důkaz. I přes toto konstatování obsah čestného prohlášení J. M. vyhodnotil, je zřejmé, z jakých důvodů ho neshledal pro věc přínosným. Ve vztahu k čestnému prohlášení L. T. poukázal na to, že jeho pravost nemůže ověřit, neboť se jedná o občana Slovenské republiky a nebyl předložen důkazní prostředek ohledně jeho pravosti. (Jak soud zjistil ze správního spisu, podpis L. T. na čestném prohlášení nebyl úředně ověřen.) Dle názoru soudu z uvedeného nelze dovodit jednoznačný postoj správce daně k čestnému prohlášení. Soud tedy shledal důvodnou námitku žalobce, že správce daně dostatečně nevysvětlil svůj názor, že čestné prohlášení nemůže sloužit jako důkaz. Toto pochybení však nebylo pro posouzení věci nijak podstatné. V rozhodnutí žalovaného bylo totiž hodnocení obsahu čestných prohlášení J. M. i J. G. provedeno, L. T. byla vyslechnuta jako svědkyně. Žalobce tedy v této souvislosti nebyl nijak krácen na svých právech.
42. Soud uvádí, že je pravdou, že na rozdíl od správního řádu daňový řád výslovně nepřipouští možnost použít čestné prohlášení jako důkazní prostředek. Čestné prohlášení však může osvědčit, že osoby, které jej učinily, mají vědomost o skutečnostech, podstatných pro rozhodnutí. Po takovém zjištění by bylo na místě vyslechnout tyto osoby jako svědky. Jak je výše uvedeno, správce daně podrobně vyhodnotil obsah čestného prohlášení J. M., žalovaný toto hodnocení jakož i hodnocení čestného prohlášení J. G. doplnil i v napadeném rozhodnutí. Tato čestná prohlášení měla potvrdit žalobcem deklarovaný rozsah prací GLJ při rekonstrukci prodejny v OC Palladium. Bylo z nich však pouze zřejmé, že GLJ se na těchto pracích podílela, což ostatně správní orgány nezpochybňovaly. Žalovaný učinil správný závěr, že tato čestná prohlášení nijak neosvětlují, v jakém rozsahu a které konkrétní práce GLJ prováděla. Soud konstatuje, že za těchto okolností nebyl žádný důvod k tomu, aby byl proveden výslech J. M. a opakovaný výslech J. G.
43. Nedůvodná je námitka, že na základě informací získaných z čestných prohlášení správce daně selektivně vyslechl pouze L. T. Její výslech byl proveden s ohledem na návrh žalobce učiněný v odvolání.
44. Pokud se týká namítaného nezákonného postupu vzhledem k žalobcem tvrzené absenci poučení ve smyslu §88 odst. 6 daňového řádu ve zprávě o daňové kontrole, rovněž jde o nedůvodnou námitku. Jak vyplývá ze Zprávy, na str. 67 je toto poučení obsaženo. Je zde výslovně uvedeno: „*Odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly (§68 odst. 6 DŘ).*“
45. Vzhledem k uvedenému je nedůvodná rovněž námitka, že nedošlo k řádnému ukončení daňové kontroly z důvodu, že poučení ohledně možnosti či nemožnosti odepření podpisu proběhlo až při projednání zprávy o daňové kontrole, zatímco je povinností správce daně

toto poučení poskytnout ve zprávě samotné. Jak soud zjistil z protokolu o projednání zprávy ze dne 14. 1. 2015, žalobci bylo uvedené poučení poskytnuto, jednalo se však o poučení opakované, poskytnuté již nad rámec povinností správce daně.

46. Dle názoru žalobce bylo rozhodnutí vydáno před dokončením daňové kontroly rovněž proto, že podal stížnost na postup správce daně z důvodu, že zařadil jeho vyjádření z 12. 11. 2014 na konec zprávy o daňové kontrole. Správce daně pouze konstatoval, že tento fakt neměl vliv na stanovení daňové povinnosti. Dle žalobce však měl správce daně tuto stížnost řešit v souladu s §261 odst. 4 daňového řádu do skončení daňové kontroly. Jak soud zjistil z protokolu o projednání Zprávy o daňové kontrole, žalobce byl seznámen s jejím obsahem tak, že si ji přečetl. Poté vyslovil nesouhlas se zařazením vyjádření z 12. 11. 2014 na konec Zprávy s tím, že tak dochází ke zkreslení jejího obsahu. Z tohoto důvodu také odmítl zprávu podepsat. Správce daně ho vyzval, aby uvedl konkrétně, v čem jsou skutkové okolnosti a závěry ve zprávě zkresleny. Na to žalobce opět vyslovil nesouhlas s umístěním jeho vyjádření, konkrétní námitky ve vztahu k obsahu skutkových zjištění nevznsl. Následně správce daně uvedl, že námitky pokládá za bezdůvodné a poskytl i ústně žalobci poučení o následcích odepření podpisu. Posléze se ještě správce daně dotazem na žalobce ujistil, že se jedná o nesouhlas se strukturou textu a zopakoval, že se jedná o bezdůvodné odepření podpisu.
47. Soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, čj. 9 Afs 305/2016-31, ve kterém je uvedeno: *„Projednání zprávy o daňové kontrole (§ 88 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) je konečnou fází daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navržení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 téhož zákona). Projednání zprávy o daňové kontrole slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu, a k podpisu zprávy o daňové kontrole. Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit.“*
48. Na základě výše uvedeného soud uzavírá, že správce daně i v tomto ohledu postupoval správně. Žalobce při projednání Zprávy vznesl námitky pouze proti její struktuře, proti zjištěnému skutkovému stavu neprotestoval, nevznsl žádné konkrétní námitky proti tomu, jakým způsobem se správce daně obsahově vypořádal s jeho vyjádřením z 12. 11. 2014. Správce daně tedy oprávněně neshledal v těchto námitkách důvod pro odepření podpisu Zprávy, o čemž řádně žalobce poučil.
49. Soud neshledal, že by zařazení vyjádření ze dne 12. 11. 2014 na konec Zprávy způsobilo její nepřehlednost a nepřezkoumatelnost. Jak soud zjistil, je pravdou, že uvedené vyjádření žalobce bylo zařazeno na konci Zprávy. Správce daně však zvolil přehledné uspořádání, námitky a skutečnosti uvedené v tomto vyjádření rozčlenil a označil shodně s označením jednotlivých odstavců v předchozí části Zprávy, které se týkaly shodných témat. Je tak zcela zřejmé, k čemu se vztahují. S vyjádřením žalobce se přehledně vypořádal, nejprve vždy shrnul obsah jeho vyjádření, poté poukázal na skutkový stav, uvedl příslušnou právní úpravu a sdělil svoje závěry. Není pravdou, že by pouze bez bližšího odůvodnění konstatoval, že toto vyjádření nemělo vliv na stanovení daňové

povinnosti. Vyhověl také žádosti žalobce, a přímo do Zprávy o daňové kontrole doplnil kompletní znění otázek a odpovědí při výslechu svědků Ing. Z. K. a J. G. Soud uzavírá, že Zpráva je přehledná a přezkoumatelná.

50. Dále žalobce vznesl námitky, týkající se jednotlivých deklarovaných plnění, u kterých nebyly shledány podmínky pro nárok na odpočet DPH.
51. Soud při posouzení těchto námitek vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2015, č.j. 5 Afs 180/2014 – 21, který uvádí kritérium pro hodnocení podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH: *„Nejvyšší správní soud konstatuje, že i přes zákonné restrikce týkající se formalit, je odpočet daně základním právem plátce, které plyne ze samotné podstaty systému DPH, lze jej proto odmítnout jen ze závažných důvodů, nikoli z důvodů formálních a nad rámec mantinelů daných šestou směrnicí, resp. Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28.11.2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.“*
52. Jádrem posouzení je tedy otázka, zda žalobce splnil podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. V návaznosti na to je třeba vyhodnotit spornou otázku, zda správce daně, resp. žalovaný, nepochybili při hodnocení důkazů. Žalobce měl za to, že dostatečně prokázal, že předmětná plnění uskutečnil v deklarovaném rozsahu deklarovaný dodavatel, tedy GLJ.
53. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Obecně v daňovém řízení tedy platí zásada, že je to daňový subjekt, který nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti a břemeno důkazní ve vztahu k těmto tvrzením. Daňový subjekt splní svou povinnost zpravidla předložením účetnictví nebo jiných povinných evidencí a záznamů. Daňové a účetní doklady, příp. jiné listiny, mohou být ovšem dostatečným důkazem jenom v případě, kdy není pochyb o tom, že plnění bylo poskytnuto tak, jak daňový subjekt deklaroval.
54. Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu 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.
55. Je třeba zdůraznit, že správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Správce daně je povinen „pouze“ prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, a ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124; rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz, nebo nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02; rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>).
56. Prokáže-li správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen v intencích § 92 odst. 3 daňového

řádu prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS).

57. Žalovaný v nyní projednávané věci dospěl k závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno týkající se oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně za dodávky předmětných prací deklarovaným dodavatelem podle § 28, § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, jelikož jednoznačným a nezpochybnitelným způsobem neprokázal, že mu bylo dodavatelem GLJ poskytnuto plnění v deklarovaném rozsahu. S tímto závěrem se ztotožnil i zdejší soud. Následně se bude zabývat námitkami žalobce k jednotlivým deklarovaným plněním.
58. Soud konstatuje, že není pravdou, že by ve vztahu k deklarovaným plněním, která žalobce přijal od společnosti GLJ, dva správci daně zaujali rozdílná stanoviska. Finanční úřad pro Prahu I na základě dožádání správce daně zaslal správci daně příslušná daňová přiznání GLJ, rovněž potvrdil ve svém sdělení k dožádání, že společnost GLJ dle předložených daňových dokladů a dalších dokladů poskytla žalobci na dokladech uvedené práce a služby a vyslechl J. G., jednatele GLJ, který potvrdil provedení prací pro žalobce v deklarovaném rozsahu. Finanční úřad pro Prahu I konstatoval, že J. G. předložil stavební deníky v počtu 25 kusů a příslušné další doklady. Rozborem těchto podkladů se však z hlediska faktického provedení deklarovaných prací společností GLJ nezabýval. To provedl až správce daně, který měl k dispozici rovněž další podklady.

Rekonstrukce prodejny GIZLA - OC Palladium Praha

59. Námitky žalobce k uvedenému plnění jsou shrnuty výše pod body 10 a 11. Ohledně námitky o rozdílném stanovisku dvou správců daně soud odkazuje na bod 56 výše. Správce daně ani žalovaný nerozporovali, že společnost GLJ zahrnula deklarovaná plnění do svého daňového přiznání a do své daňové evidence. Nezpochybňovali ani, že uvedenou společností a žalobcem byla přiznána daň dle předložených dokladů. Shledali však důvodné pochybnosti o tom, že uvedený subjekt pro žalobce tyto práce skutečně provedl v deklarovaném rozsahu. Soud se s jejich hodnocením ztotožňuje. Žalovaný se uvedeným plněním zabýval v bodech 63 až 87 napadeného rozhodnutí. Jádrem pochybností bylo zjištění, že obdobné práce měla provádět jak společnost GLJ, tak společnost CONSTRA.
60. Správní orgány hodnotily obsah stavebních deníků, svědecké výpovědi a další podklady. Jejich souhrn poskytl správci daně i žalovanému dostatečné informace k jejich závěrům. Je pravdou, že svědecké výpovědi byly činěny se zhruba dvouletým odstupem, nejednalo se však o žádné detailní informace. Je zcela bez významu, že dle stavebního deníku byla svědkyně Ing. Z. K., zaměstnankyně společnosti CONSTRA, na stavbě přítomna fyzicky dvakrát. Sama ve své výpovědi uváděla, že pracovala po telefonu. Uvedla, že při stavbě pracovala jako generální dodavatel, byla pověřena koordinací dodavatelů a časovou organizací. Potvrdila, že většina dodavatelů spadala pod žalobce, ona však organizovala jejich pracovní nástupy. Přípravné práce prováděla společnost CONSTRA. Ke společnosti GLJ uvedla, že o ní nic neví, připustila ale, že spousta dodavatelů šla přes pana Š., jednatele žalobce, a proto nemusela znát všechny. Žalobce v průběhu správního řízení, (při ústním jednání dne 10. 10. 2013), potvrdil, že byla Ing. K. pověřena koordinací dodavatelů.

61. Žalovaný vzhledem k uvedenému vyslovil názor, že je nemožné, aby Ing. K. vzhledem ke své funkci na předmětné stavbě nevěděla o provádění prací společností GLJ v hodnotě více než jeden milion korun, kterými měly být opravovány již provedené práce. Soud se s jeho hodnocením ztotožňuje. Je pravdou, že svědkyně sama uvedla, že některé dodavatele neznala, v případě prací, které měla provést společnost GLJ, se však nejednalo o žádné drobnosti. Důležité však je, že výpověď uvedené svědkyně byla součástí řetězce, který jako celek vedl k oprávněným pochybnostem o deklarovaném plnění. Správní orgány nekonstatovaly, že by se společnost GLJ na rekonstrukci prodejny nepodílela vůbec, pochybný byl ale rozsah prací. Tato pochybnost nebyla rozptýlena, nemohlo ji odstranit ani čestné prohlášení J. M., který pouze potvrdil, že společnost GLJ byla mezi dodavateli prací, neuvedl však nic o rozsahu prací, které měla provádět.
62. Dalším podkladem byly stavební deníky. Žalobce k hodnocení stavebních deníků vznesl námitky obecného charakteru, konkrétní závěry a zjištění správních orgánů nerozporoval. Soud tedy pouze konstatuje, že obsah stavebních deníků byl dalším článkem, který potvrdil pochybnosti o deklarovaném plnění ze strany GLJ. Správce daně ani žalovaný stavební deníky nehodnotili z hlediska stavebního práva. Žalovaný v bodě 80 napadeného rozhodnutí poukázal na konkrétní rozpory plynoucí ze stavebních deníků společností CONSTRA a GLJ, kdy například dle stavebního deníku společnost CONSTRA měla dne 18. 2. 2011 mimo jiné kompletovat kamerový systém a alarm, zatímco dle stavebního denního GLJ měla GLJ provádět přípravné práce pro alarm až dne 22. 2. 2011, pro alarm až 4. 3. 2011.
63. Soud dodává nad rámec vznesených žalobních námitek pro dokreslení věci, že skutečnosti uvedené ve stavebním deníku GLJ byly zpochybněny i dalšími podklady. Dle stavebního deníku GLJ přípravné práce pro kamery, pokladnu a internet probíhaly i 4. 3. 2011. Dne 5. 3. 2011 měl probíhat úklid prodejny a doprava zboží do Prahy a jeho přesun na prodejnu, dne 6. 3. a 7. 3. 2011 měla probíhat příprava prodejny - vybalování zboží. Tyto údaje ale nekorespondují s tím, že dle nájemní smlouvy mezi žalobcem a Palladium Praha s.r.o. měla být prodejna zpřístupněna od 1. 3. 2011 a dle zjištění správce daně žalobce od 1. 3. 2011 v prodejně již vykazoval tržbu. Proti těmto zjištěním správních orgánů žalobce nevnesl žádné námitky.

Reklamní práce poskytnuté žalobci dodavatelem GLJ

64. Žalobní námitky k uvedenému přijatému zdanitelnému plnění jsou shrnuty v bodě 12. Rovněž v tomto případě se soud ztotožňuje se závěry správního orgánů, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Závěry správce daně jsou zřejmé ze Zprávy, žalovaný doplnil na návrh žalobce výsledk svědkyně a věcí se zabýval podrobně v bodech 88 až 100 napadeného rozhodnutí. Správní orgány v tomto případě shledaly rozpory v předložených dokladech, jak shrnul žalovaný v napadeném rozhodnutí v bodech 90 až 95. Žalovaný zde rozebírá nesrovnalosti a nedostatky v konkrétních dokladech předložených žalobcem. K tomuto rozboru nesrovnalostí žalobce nevnesl žádné žalobní námitky, v žalobě k předloženým listinným důkazům tvrdil, že „žalobce předložil veškeré listiny prokazující plnění“.
65. K uvedenému plnění vypovídal jako svědek jednatel GLJ J. G. a L. T., zaměstnankyně GLJ, která tyto práce prováděla a rovněž řídila další pracovnice. Uvedená svědkyně byla vyslechnuta na návrh žalobce až v odvolacím řízení. Zcela nedůvodná je námitka žalobce,

že důvodem pro závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobcem bylo, že se nepodařilo prokázat, kdo je L. T. Tímto se žalovaný vůbec nezabýval. Pouze správce daně v předchozím řízení nepřijal jako důkaz čestné prohlášení uvedené svědkyně s poukazem na to, že jeho pravost nemůže ověřit. Otázkou tohoto čestného prohlášení se soud zabýval již v bodě 41 tohoto rozhodnutí, na který nyní odkazuje.

66. Soud souhlasí s tím, že žalobce nemůže nést odpovědnost za vnitřní evidenci zaměstnankyň dodavatele, tedy GLJ. Neztotožnění těchto zaměstnanců a jejich nejasný počet však představují další z mnoha důvodů pro pochybnosti o rozsahu plnění.
67. Je pravdou, že žalobce předložil listinné důkazy, jako jsou smlouvy, objednávky, předávací protokoly, seznam poštovních schránek, závěrečné zprávy a doklady o zaplacení. Jak je již výše uvedeno, i v listinných důkazech byly zjištěny rozpory, popsané v bodech 90 až 95 napadeného rozhodnutí. Vzhledem k absenci žalobních námitek soud pouze stručně konstatuje, že v jednotlivých dokladech, které na sebe měly navazovat, se vyskytly nesrovnalosti, zda se jedná o výrobu i distribuci či pouze distribuci, nesrovnalosti byly v místě realizace reklamních prací, nebylo zřejmé, zda se jedná o Brno či Prahu, o adresnou či neadresnou distribuci.
68. I když dle listinných důkazů mělo jít zčásti o neadresnou a z části adresnou distribuci reklamních letáků do poštovních schránek, z výpovědi svědkyně T., která, jak uvedl i bývalý jednatel GLJ J. G., měla tuto práci u GLJ na starosti, zajišťovala a řídila pracovnice, vyplynulo, že se jednalo pouze o neadresnou distribuci, kdy byly oslovovány možné zákaznice v nákupních centrech a na pěších zónách. Při porovnání údajů z listinných důkazů s výpovědí svědkyně vznikly rovněž pochybnosti o objemu deklarovaných reklamních prací.

Plnění od dodavatele GLJ pro následného odběratele UniCab s.r.o. – stavební a montážní práce

69. Žalobce v listopadu a prosinci vykázal zdanitelná plnění pro společnost UniCab s.r.o. (dále též UniCab), jejichž subdodavatelem měla být GLJ. I v této souvislosti žalobce namítal, že místně příslušní správci daně uvedených subjektů potvrdili na základě dožádání správce daně poskytnutí deklarovaných plnění. Dle žalobce jsou jejich závěry pro správce daně žalobce závazné. I v tomto případě soud konstatuje, že dožádání správci daně nehodnotili, zda deklarované práce byly reálně provedeny. Zabývali se daňovými doklady a vyslechli zástupce daňových subjektů.
70. Správce daně se zabýval doklady, předloženými žalobcem, jako jsou objednávky, soupisy prací, protokoly o převzetí a předání díla. Pochybnosti o tom, kdo a v jakém rozsahu stavební práce prováděl, byly zapříčiněny obsahem stavebních deníků, z kterých z důvodu absence povinných náležitostí nebylo možno ověřit, kdo, v jakém množství, za jakých klimatických podmínek práce prováděl, zda a kdy byla práce kontrolována. V některých případech absentovaly i údaje o převzetí či odevzdání staveniště a označení zúčastněných subjektů, jindy byl jako investor označen žalobce a dodavatel GLJ, i když ve skutečnosti byl investorem UniCab a GLJ vystupovala jako subdodavatel. Stavební deníky neobsahovaly ani potřebné údaje o dodávkách materiálů a strojů. Vzniklé pochybnosti nebyly odstraněny ani na základě výzvy k prokázání skutečností. Jednatel žalobce při ústním jednání poskytl pouze obecné informace, J. G., bývalý jednatel GLJ, uvedl, že osobně přebíral staveniště a předával hotové práce. Nebyl schopen konkrétně

identifikovat osoby, které práci za GLJ prováděly, a to ani co do počtu, uváděl, že to byly osoby ze Slovenska, D., P., L. a G., řídil vždy 20 až 60 lidí. Jménem a příjmením, bez další identifikace, označil osoby, které byly vedoucími jednotlivých skupin, byli to J. D., I. P., S. G. Na některé zakázky si již nevzpomněl. Správce daně se těmito skutečnostmi zabýval ve Zprávě, rovněž tak i žalovaný v napadeném rozhodnutí, přičemž žalovaný poukázal i na některé další nesrovnalosti zjištěné z porovnání stavebních deníků a rovněž z jiných listinných podkladů. V této souvislosti žalobce neuplatnil žalobní námitky. Soud však pokládal za nezbytné uvedené skutečnosti stručně zmínit s ohledem na námitky žalobce vznesené proti tomu, jak žalovaný vyhodnotil údaje ze znaleckého posudku Ing. B. B. ze dne 5. 11. 2014, který žalobce předložil dne 12. 11. 2014 s tím, že dle žalobce jsou zde jasné vypočteny předpokládané počty pracovníků realizující práce dodávané žalobcem.

71. Úkolem posudku bylo dle jeho obsahu na základě zadání žalobce posoudit provedení vybraných staveb, dle žalobce realizovaných v období duben až prosinec 2011 se zaměřením na stanovení počtu dělníků, nutných k jejich provedení. Rozsah a druh stavebních prací byl stanoven zadavatelem, tedy žalobcem, a dle údajů v posudku vycházel z konkrétních smluvních vztahů a fakturace za provedené práce. Znalečkoně konstatovala, že na práce, které měly být v listopadu a prosinci roku 2011 provedeny pro společnost UniCab, bylo třeba nasazení 226 pracovníků. Správce daně poukázal na závěry znalečkoně a porovnal je s výpovědí jednatele GLJ J. G., který uvedl, že řídil vždy 20 až 60 lidí. K tomu uvedl správce daně svůj předpoklad (žalobcem nenapadený), že se jedná o celkový počet zaměstnanců, včetně těch, kteří se zabývali reklamními pracemi. Dle jeho názoru, dle soudu oprávněného, nemohla GLJ svými zaměstnanci takto náročný úkol vládnout. Na základě uvedeného ve spojení s dalšími nesrovnalostmi uvedenými výše správce daně uzavřel, že faktické uskutečnění předmětných zdanitelných plnění nebylo prokázáno.
72. Je pravdou, že žalovaný v napadeném rozhodnutí v bodě 112 poukázal na konstatování znalečkoně, že k provedení prací v deklarovaném rozsahu bylo třeba 226 pracovníků, necitoval, že znalečkoně v závěru posudku uvedla: *„Výsledky vyhodnocení jsou pouze informativní. Skutečná potřeba nasazení pracovních kapacit závisí od stupně mechanizace jednotlivých operací, výkonnosti jednotlivých pracovníků, počtu pracovních dní a délky pracovních směn.“* Tento fakt však neměl na posouzení věci vliv. Pochybnosti správním orgánům nevznikly s ohledem na uvedený znalecký posudek, vznikly s ohledem na obsah stavebních deníků a rozpory v dalších podkladech. Žalobce je následně nevyvrátil ani předloženým posudkem, spíše je ještě prohloubil. Žalovaný správně zdůraznil, že počet pracovníků uvedených znalečkoně několikanásobně převyšuje údaj o počtu pracovníků GLJ, který uvedl J. G..
73. Správní orgány nepřičítaly k tíži žalobce, že zemřel M. S., který dle žalobce měl provést část deklarovaných prací. V napadeném rozhodnutí soud takový závěr nenalezl. Námitka žalobce (viz shrnutí žalobních námitek, bod 13) je obecného charakteru, žalobce netvrdí, v jakém rozsahu se měl uvedený subjekt na subdodávkách podílet. Ze správního spisu soud pouze zjistil, že jednatel GLJ J. G. při ústním jednání u dožádaného územního pracoviště Finančního úřadu pro hl. m. Prahu dne 12. 6. 2013 uvedl, že stavební práce prováděl svými zaměstnanci ze Slovenska a dalším daňovým subjektem M. S., který zajišťoval veškerý stavební materiál, který bylo třeba dokoupit. Materiál, který byl na stavbě, zajišťoval UniCab (popřípadě Cooptel). Nic bližšího svědek neuvedl, žalobce blíže

účast uvedeného subjektu neosvětlil, správní orgány tedy neměly důvod se touto otázkou blíže zabývat.

Plnění od dodavatele GLJ pro následného odběratele Cooptel - rekonstrukce Wilsonova lesa

74. I v tomto případě byl závěr správních orgánů o neprokázání podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně podložen více zjištěními, která na sebe navazovala. Práce v tomto případě měly probíhat v měsících květen, červen a září. Již samotná smlouva o dílo, uzavřená mezi žalobcem a GLJ dne 18. 4. 2011, obsahovala rozporuplná ujednání, kdy dle úvodního ustanovení *„Zhotovitel čestně prohlašuje a podpisem potvrzuje, že dílo dle smlouvy bude provádět výhradně svými zaměstnanci, tj. pracovníky, kteří jsou k němu v pracovním poměru na základě pracovní smlouvy dle Zákoníku práce v platném znění“*. Ve čl. I., který následuje, je rovněž uvedeno, že se zhotovitel zavazuje veškeré práce provádět svými zaměstnanci. Hned v následující větě je však uvedeno, že je oprávněn používat také subdodavatele. Je tedy pravdou, že žalovaný ve svém rozhodnutí necitoval část uvedené smlouvy ohledně možnosti používat subdodavatele. Toto drobné pochybení však nemělo na posouzení věci žádný vliv. Úvodní část smlouvy je totiž formulována tak, že dílo budou provádět výhradně zaměstnanci, ujednání jsou tedy rozporná. Jednatel GLJ (bez ohledu na subdodavatele) ve svých výpovědích hovořil někdy o zaměstnancích, následně se však ozřejmilo, že jeho pracovníci prováděli práce na základě dohody o provedení práce, smlouva tedy v tomto ohledu nebyla dodržována, to však není předmětem přezkumu, v této souvislosti žalobce nevznesl žalobní námitky. Tato zjištění jsou pouze dalším doplněním svědčícím o neúplnosti a nepřesnosti dokladů žalobce, které žalobce předložil jako důkazní prostředky. Správní orgány v žádném případě nepřezkoumávaly soukromoprávní ujednání žalobce, zjištěné nesrovnalosti však samozřejmě v souhrnu s dalšími zjištěními přispěly k pochybnostem.
75. Pokud se týká stavebních deníků, žalovaný pouze konstatoval, že s ohledem na nedostatečné a neúplné údaje, na základě nich nelze posuzovat faktické provedení práce. Důležitá byla absence údajů, které by při jejich zaznamenání mohly přispět k osvětlení skutkového stavu a mohly podpořit tvrzení žalobce. Žalovaný stavební deníky hodnotil z hlediska absence těch náležitostí, které mohly prokázat tvrzení žalobce. Bylo jeho povinností posoudit, zda stavební deníky takové údaje obsahují a učinit závěr, zda jejich prostřednictvím žalobce unesl důkazní břemeno (které žalobce mohl unést i na základě jiných důkazních prostředků). Z hlediska stavebního práva žalovaný stavební deníky neposuzoval.
76. Žalobce namítal, že možnost zapojení subdodavatele plynula přímo ze smlouvy a GLJ tedy oprávněně část prací prováděl prostřednictvím subdodavatele, jak uvedl J. G. Je pravdou, že jednatel GLJ J. G. zmínil subdodavatele M. S. v souvislosti s pracemi pro UniCab i pro Cooptel prováděnými rekonstrukcí Wilsonova lesa. Jak již bylo výše uvedeno, jednalo se o zcela obecnou zmínku o jeho účasti, (viz bod 74). Nebylo zřejmé, zda pracoval jako fyzická osoba, popřípadě zda zapojoval zaměstnance, zda se podílel i jinak než dodávkami materiálů. Žalobce sám neuvedl žádné konkrétní tvrzení, které by měl žalovaný nebo správce daně vyhodnocovat. Správní orgány tedy v této souvislosti nijak nepochybily. Ostatně ani v žalobě žalobce netvrdil, jakým způsobem a v jakém rozsahu měl M. S. subdodávky poskytovat.

77. K uvedeným i dalším nesrovnalostem v dokladech ohledně stavebních prací na rekonstrukci Wilsonova lesa se žalovaný vyjádřil v bodech 114 až 122 napadeného rozhodnutí.
78. Žalobce v žalobě poukázal rovněž na vyjádření zmocněnce žalobce Bc. M., které se týkalo plnění od M. Š. – odvoz stavebního materiálu s tím, že se jednalo o mylný údaj ze strany zmocněnce a žalovaný v této souvislosti učinil zcela neodborný závěr, který je v rozporu s předloženou dokumentací. Soudu není zřejmé, o jaký závěr žalovaného se mělo jednat, žalovaný problematiku odvozu odpadu v napadeném rozhodnutí v souvislosti s rekonstrukcí Wilsonova lesa neřešil. Jak správně uvedl žalovaný ve vyjádření k žalobě, a jak soud ověřil ve správním spise, správce daně ve Zprávě na straně 45, bod 4. tabulka 10 uvedl daňové doklady týkající se odvozu stavebního materiálu – dodavatel Š. M. Učinil tak z důvodu, že M. M., zaměstnanec společnosti SLUTO, s.r.o., která zastupovala žalobce, při ústním jednání dne 12. 6. 2013, o kterém byl pořízen protokol č. j. 2264057/13/3002-05403-705895, k dotazu správce daně (strana 6 protokolu, otázka č. 7) uvedl, že tato plnění byla použita na zakázku rekonstrukce Wilsonova lesa.

Žalobní námitky týkající se přenosu důkazního břemene a další námitky

79. Námitky žalobce týkající se přenosu důkazního břemene byly v žalobě vzneseny v obecné rovině. Soud konstatuje, že správce daně i žalovaný se touto otázkou zabývali podrobně. Žalobce předložil na první pohled správné daňové doklady, správce daně však získal oprávněné pochybnosti o tom, že tyto údaje odpovídají reálnému průběhu prací. Prokázal důvodnost těchto pochybností v každém konkrétním případě, sdělil je žalobci, vyzval ho k odstranění pochybností. Správce daně dostal své povinnosti uvedené v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Unesl důkazní břemeno, které následně přešlo na daňový subjekt (žalobce). Za této situace tedy bylo na žalobci, aby pochybnosti správce daně vyvrátil, a aby on prokázal oprávněnost nároků na odpočet daně. To se však žalovanému nepodařilo. Žalovaný se otázkou dokazování zabýval v bodech 32 až 37 napadeného rozhodnutí, problematiku přenosu důkazního břemene rozebral v bodě 35. Shrnul zde obecná východiska, z kterých pak vycházel při hodnocení jednotlivých deklarovaných plnění, která jsou soudem rozebrána výše.
80. Žalobce byl upozorněn, že musí prokázat, že předmětná přijatá plnění fakticky poskytl v tvrzeném rozsahu právě na dokladech deklarovaný dodavatel. Důkazní břemeno přešlo na žalobce, který měl tedy jednoznačně a transparentně prokázat, že přijal zdanitelná plnění v tvrzeném rozsahu, a zejména to, že tato plnění uskutečnil plátce daně, jenž je na příslušných daňových dokladech uveden. Existence daňového dokladu, ať už na straně žalobce, nebo dodavatele, tedy GLJ, popřípadě dalších listin, sama o sobě nemusí prokázat, že se zdanitelné plnění, které je jeho předmětem, opravdu uskutečnilo. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07).
81. K této problematice se vyjádřil i Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 23. 4. 2014, č. j. 9 Afs 90/2013-36, ve kterém konstatoval, že povinností daňového subjektu je prokázat, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Tedy že údaje uvedené na daňových dokladech musejí pro řádné uplatnění nároku na

odpočet daně daňovým subjektem odpovídat realitě. Obdobně konstatoval Nejvyšší správní soud rovněž v rozsudku ze dne 22. 1. 2015, č.j. 7 Afs 151/2014-32.

82. Žalobce v průběhu řízení předložil faktury za provedené práce, doklady o jejich úhradě (vždy v hotovosti), předávací protokoly, objednávky, popřípadě stavební deníky a další důkazy. K některým skutečnostem byli vyslechnuti svědci. Pokud žalobce vznesl konkrétní námitky k provedeným důkazům a jejich hodnocení, soud je vypořádal výše. Není pravdou, že by výpověď svědka J. G. byla označena za nevěrohodnou z důvodu jeho bydliště, správní orgány se skutečnostmi, které uvedl, zabývaly, zejména správce daně je vyhodnotil v souvislosti s dalšími důkazy. Žalobce předložil rovněž znalecký posudek, ten však pochybnosti spíše podpořil. Není pravdou, že by značná část pochybností vznikla z důvodu administrativních pochybení GLJ. Tato pochybení však přispěla k tomu, že se nepodařilo žalobci prokázat, že předmětná plnění fakticky v tvrzeném rozsahu provedl GLJ. Ostatně bylo na žalobci, aby poukázal například na neúplnost vedení stavebních deníků v průběhu provádění prací a po svém dodavateli požadoval jejich řádné vedení. Soud se ztotožňuje se správcem daně i se žalovaným, že žalobce neunesl důkazní břemeno, nepředložil důkazy, které by věrohodně prokazovaly, že předmětné práce byly skutečně v deklarovaném rozsahu provedeny deklarovaným dodavatelem.
83. Žalobce dále vznesl žalobní námitky proti úvahám správce daně na straně 47 a 48 Zprávy. Jak soud zjistil, správce daně se zde zabýval rekonstrukcí prodejny GIZIA v obchodním centru Palladium v Praze a dovodil, že žalobce se v této souvislosti dopustil jednání, které představuje účast na daňovém podvodu. Žalovaný však v napadeném rozhodnutí označil úvahy správce daně ohledně podvodného jednání za předčasné a nadbytečné. Především zdůraznil, že uplatňované odpočty daně nebyly uznány z důvodu, že žalobce neprokázal zákonné podmínky pro odpočet daně dle §72 a §73 ZDPH v jednotlivých případech, neboť neunesl důkazní břemeno. Konstatoval, že rozbor šetřených plnění byl ve Zprávě vždy ukončen tímto jasným a srozumitelným závěrem. Dle názoru soudu je s ohledem na uvedený závěr žalovaného nadbytečné, aby se soud úvahy správce daně na straně 47 a 48 Zprávy přezkoumával. Žalovaný jako odvolací orgán chybnou úvahu správce daně napravil.

VI. Závěr a náklady řízení

84. Krajský soud v Brně tedy shledal námitky žalobce nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
85. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno dne 27. března 2018

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu