



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců Mgr. Jana Čížka a JUDr. Davida Krysky ve věci

žalobce: V. J., IČO: X
sídlem X
zastoupený advokátem Mgr. Jaroslavem Mazůrkem
sídlem Konviktská 291/24, Praha 1

proti

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

o **žalobách proti rozhodnutím** žalovaného ze dne 26. 4. 2018, č. j. 19953/18/5200-10422-708855, a ze dne 27. 4. 2018, č. j. 20040/18/5300-21442-712243,

takto:

- I. **Žaloby se zamítají.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah podání účastníků

1. Žalobami podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), odeslanými soudu dne 3. 6. 2018 se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 4. 2018, č. j. 19953/18/5200-10422-708855 (dále jen „napadené rozhodnutí A“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a byl potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 11. 2016, č. j. 4533444/16/2115-50521-204535 (dále jen „dodatečný platební výměr A“), kterým byly žalobci doměřeny daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 732 830 Kč a daňový bonus ve výši – 12 543 Kč a současně bylo rozhodnuto, že žalobci vznikla povinnost uhradit penále

z doměřené daně ve výši 149 074 Kč. Splatnost doměřené daně v úhrnné výši 894 447 Kč byla stanovena v náhradní lhůtě do 15 dnů od nabytí právní moci napadeného rozhodnutí A na účet správce daně. Žalobce se rovněž domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 4. 2018, č. j. 20040/18/5300-21442-712243 (dále jen „napadené rozhodnutí B“ a společně s napadeným rozhodnutím A též „napadená rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměry správce daně ze dne 9. 11. 2016, č. j. 4533707/16/2115-50521-204535, č. j. 4533787/16/2115-50521-204535 a č. j. 4533819/16/2115-50521-204535 (dále jen „dodatečné platební výměry B“). Dodatečnými platebními výměry B správce daně doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období října, listopadu a prosince 2013 v celkové výši 170 163 Kč a penále v celkové výši 34 032 Kč, neboť žalobce neprokázal oprávněnost nároku na odpočet podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 3. 2019 (dále jen „zákon o DPH“) ohledně daňových dokladů č. 13397, č. 13421 a č. 13439 vydaných společností B.-S. G. C. s.r.o., IČO X, sídlem X (dále jen „B.“), za zprostředkování obchodů žalobci.

2. Usnesením zdejšího soudu ze dne 5. 11. 2020, č. j. 54 Af 18/2018-84, č. j. 55 Af 18/2018-73, soud spojil řízení o žalobách proti napadeným rozhodnutím ke společnému projednání pod sp. zn. 54 Af 18/2018.
3. Žalobce v obou případech namítá, že napadená rozhodnutí jsou vnitřně rozporná, nicotná a obsahují rozpory v podstatných náležitostech. Předně namítá, že z rozhodnutí nevyplývá, zda má žalobce postavení příjemce rozhodnutí, a navíc je v něm uvedena adresa žalobce, která není v rámci živnostenského rejstříku vedena jako místo nebo sídlo jeho podniku. Žalobce brojí proti tomu, že se žalovaný v rámci svého rozhodnutí řádně nevypořádal s otázkou rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt. Žalobce v této souvislosti odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, a ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 102/2012-54 (dostupné stejně jako další zmiňovaná rozhodnutí správních soudů na www.nssoud.cz), ze kterých vyplývá, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy. Správce daně však tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Žalobce předložil u daňové kontroly správci daně všechny primární i sekundární účetní doklady, účetní podklady a záznamy ze své účetní evidence a smluvní i jinou dokumentaci. Žalovaný se však ve svém rozhodnutí nezabýval skutečností, zda správce daně náležitě ustál své důkazní břemeno ohledně důvodnosti svých pochyb. Správce daně zahájil daňovou kontrolu, v rámci které mu byly předloženy bezvadné účetní podklady, přesto požadoval, aby žalobce prokázal oprávněnost jím uplatněných výdajů, aniž by vyslovil, z jakého důvodu existují na jeho straně pochybnosti a čím je dokládá. Takový postup je v rozporu s judikaturou NSS a základními zásadami zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 368/2016 Sb. (viz čl. XI bod 1 zákona č. 170/2017 Sb.; dále jen „daňový řád“). Žalobce dále spatřuje hrubé porušení svých práv v tom, že jeho zástupce (daňová poradkyně) v řízení nebyl řádně vyrozuměn o výsledku svědka A. D. provedeného na základě dožádání v rámci mezinárodní právní pomoci orgány cizího státu. Žalobce nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že se řízení o dožádání řídí procesními předpisy dožádaného státu a žalovaný není oprávněn tento přístup blíže hodnotit. Žalovaný se totiž nezabýval otázkou, zda procesní předpisy dožádaného státu takový postup umožňovaly. Žalobce zdůrazňuje, že daňovému subjektu musí být garantována obdobná práva, jaká mu náleží v daňovém řízení v České republice, přičemž zachování nároku na právní pomoc při jednání s orgánem veřejné správy je jedním ze základních práv garantovaných Listinou základních práv a svobod vyhlášenou

usnesením předsednictva České národní rady pod č. 2/1993 Sb. (dále jen „Listina“) a Úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod ve znění pozdějších protokolů, vyhlášenou pod č. 209/1992 Sb. (dále jen „Úmluva“). Správce daně a následně i žalovaný tak zatížili své rozhodnutí podstatnou vadou. Dalším žalobním bodem je namítáno, že správce daně i žalovaný postupovali při dokazování a hodnocení důkazů „excentricky“, když správce daně svědky zatěžoval dotazy na detaily, které si již nemohli pamatovat. Žalovaný také učinil v napadených rozhodnutích zcela nepodložené skutkové závěry, pokud označil marketingovou studii za plagiát a další marketingovou studii za teoretickou a hypotetickou.

4. Žalovaný ve vyjádření k žalobám uvedl, že napadená rozhodnutí byla vydána v souladu se zákonem, žalobcem vznesené námitky jsou nedůvodné, a navrhuje proto zamítnutí žaloby. Rozhodnutí jsou formulována určitým a srozumitelným způsobem. Pokud se týká označení žalobce jakožto příjemce napadených rozhodnutí, žalovaný v tom neshledává žádné pochybení, neboť žalobce byl v napadených rozhodnutích jako příjemce zcela přesně označen. Adresa trvalého pobytu odpovídá adrese trvalého pobytu žalobce uvedené v centrální evidenci obyvatel a žalobce byl dostatečně identifikován též prostřednictvím DIČ. Pokud žalobce namítá, že žalovaný neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu, žalovaný ve vyjádření rekapituluje, že správce daně zahájil u žalobce dne 11. 5. 2015 daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 a daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období října, listopadu a prosince 2013. Po předložení daňových dokladů žalobcem jej správce daně vyzval výzvou ze dne 14. 4. 2016 k prokázání konkrétních skutečností uvedených v jeho daňovém tvrzení, čímž dle žalovaného došlo k přenosu důkazního břemene na žalobce. Z protokolů o následujících ústních jednáních ze dne 19. 7. 2016 a 21. 7. 2016 je zřejmé, že žalobce své důkazní břemeno neunesl, neboť nepředložil důkazní prostředky, které by jednoznačně a věrohodně prokázaly skutečnosti uvedené na prověřovaných dokladech. S výsledkem kontrolního zjištění byl žalobce seznámen na ústním jednání dne 10. 8. 2016. Dne 29. 8. 2016 byla se zmocněncem žalobce projednána a podepsána zpráva o daňové kontrole, ve které jsou zhodnoceny důkazní prostředky předložené žalobcem a uvedeny přetrvávající pochybnosti správce daně, zda jsou vykázané výdaje výdaji dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 241/2013 Sb. (viz čl. II bod 1 zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb.; dále jen „zákon o daních z příjmů“), jakož i pochybnosti stran faktického přijetí služeb v rámci nároku na odpočet DPH. Žalovaný připomíná, že v odvolacím řízení bylo doplněno dokazování o informace získané mezinárodním dožádáním a výsledkem řady svědků. Žalobci byla zaslána další výzva k prokázání skutečností ze dne 1. 6. 2017, konkrétně ke sdělení a přesnému určení faktur týkajících se předmětného zprostředkování, k ujasnění matematické nejasnosti uvedené ve výpočtu provizí, k objasnění a upřesnění předložených výpisů z knih vystavených faktur, k prokázání deklarované hodnoty plnění dle jednotlivých faktur, k předložení knihy faktur za rok 2012 a podepsané smlouvy se společností T.-A.-V. G. (dále jen „T.“). Dne 30. 6. 2017 byla správci daně doručena žalobcova odpověď na výzvu, k níž byl přiložen soupis faktur, ze kterých byla počítána provize. Žalobce dále předložil výpočet provizí za zprostředkování obchodu a sdělil, že matematické nejasnosti vznikly pouze nepochopením výpočtu ze strany správce daně, a předložil totožný výpočet jako dne 31. 8. 2016. Žalobce dále předložil seznam vystavených faktur za rok 2012 a sdělil, že faktury T. jsou v roce 2012 za zkušební jízdy, přičemž uvedl, že písemná smlouva s touto společností uzavřena nebyla. Na základě poskytnutých údajů od odběratelů žalobce správce daně ověřil výši

plnění dle jednotlivých faktur a vyslechl svědky, kteří za odběratele sjednali uzavření obchodních případů za rok 2013. Žalovaný po zhodnocení výsledků doplněného dokazování, s nímž byl žalobce řádně písemně seznámen, dospěl ke shodnému závěru jako správce daně, tedy že žalobce neprokázal, že výdaje v celkové výši 3 654 000 Kč zaevidované v daňové evidenci za zdaňovací období roku 2013 na základě faktur přijatých od společnosti B. jsou výdaji dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ani neprokázal v této souvislosti oprávněnost nároku na odpočet podle § 72 a § 73 zákona o DPH. Žalovaný dále argumentuje tím, že nebylo povinností správce daně, aby sám zjišťoval důkazní prostředky svědčící ve prospěch žalobce, přičemž odkazuje na rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2014, č. j. 8 Afs 5/2014-45, ze kterého vyplývá, že správce daně není povinen vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jak snížit daňovou povinnost.

5. Pokud je žalobcem vytýkáno porušení jeho procesních práv při výsledku svědka A. D. na základě dožádání v rámci mezinárodní spolupráce, žalovaný považuje postup správce daně za správný, přičemž připomíná, že žádost o mezinárodní poskytnutí informací se neřídí právním řádem České republiky a správce daně dožádaného státu se při své činnosti řídí vlastními procesními pravidly. Žalovaný poukazuje na rozsudek velkého senátu Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“) ze dne 22. 10. 2013 ve věci C-276/12 *Sabou*, ve kterém SDEU konstatoval, že *„[u]nijní právo, tak jak vyplývá zejména ze směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daní z pojistného, ve znění směrnice Rady 2006/98/ES ze dne 20. listopadu 2006, a ze základního práva být vyslechnut, musí být vykládáno v tom smyslu, že daňovému subjektu členského státu nepřiznává ani právo být informován o žádosti tohoto státu o pomoc adresované jinému členskému státu mimo jiné k ověření údajů poskytnutých tímto daňovým subjektem v rámci jeho přiznání k dani z příjmů, ani právo podílet se na formulování žádosti adresované dožádanému členskému státu, ani právo účastnit se výsledků svědků prováděných posledně uvedeným státem.“* Dle žalovaného se uplatní shodné principy na mezinárodní výměnu informací jak v oblasti daně z přidané hodnoty, tak v případě daně z příjmů. Z citovaného rozsudku SDEU žalovaný dovozuje, že žalobce neměl právo být informován o zaslání žádosti o poskytnutí informací ani právo navrhopvat, jaké otázky mají být svědkovi položeny. Žalovaný cituje též závěry NSS z rozsudku ze dne 20. 7. 2016, č. j. 7 Afs 102/2016-34, ve věci týkající se DPH, ze kterých vyplývá, že pokud český správce daně žádá o výslech svědka, měl by v zásadě požádat zahraniční správní orgán o umožnění účasti českého daňového subjektu na výsledku svědka v souladu s právem dožádaného státu. NSS v citovaném rozsudku učinil závěr, že pokud by dožádaný stát účast českého daňového subjektu na výsledku svědka s odkazem na své vnitrostátní předpisy odmítl, může správce daně použít jako důkaz informace týkající se výpovědi dané osoby, přičemž konstatoval, že se bude jednat o listinný důkaz, který musí být součástí veřejné části správního spisu, ale musí být českému daňovému subjektu také předestřen. Daňový subjekt musí mít vždy možnost se k takovému důkazu vyjádřit a navrhnout případně další důkazy, přičemž NSS zdůraznil, že současně platí, že *„správce daně musí k listině osvědčující výslech svědka v zahraničí, který byl proveden bez účasti českého daňového subjektu na tomto výsledku, přistupovat obezřetně. Neúčast českého daňového subjektu na výsledku svědka v zahraničí, byť by se tak tomu stalo v souladu s procesním právem dožádaného státu, totiž ovlivňuje výpovědní hodnotu informací takto získaných.“* Žalovaný dále namítá, že v žádosti o mezinárodní výměnu informací správce daně výslovně nepožadoval provedení svědeckého výsledku A. D., a zmiňuje, že ze zprávy německé daňové správy ani nevyplývá, že se jednalo o výslech svědka. S výsledkem mezinárodního dožádání byl žalobce seznámen písemností ze dne 27.

2. 2018, čímž mu byla dána možnost se k důkazu vyjádřit. K námitce žalobce týkající se (tuzemských) výsledků svědků má žalovaný za to, že výsledky proběhly zcela v souladu se zákonem a vyplynuly z nich relevantní skutečnosti, přičemž podotýká, že žalobce nevyužil možnosti se výsledků účastnit a klást otázky, ačkoliv byl o jejich konání správcem daně vyrozuměn.

6. Podáními odeslanými dne 26. 6. 2018 žalobce rozšířil žalobní body o tvrzení, že ve správním spisu absentuje protokol o výsledku svědka A. D., který byl proveden na základě dožádání u orgánu ve Spolkové republice Německo. Tento důkaz je přitom klíčový, neboť výhradně s odkazem na něj dovodili správce daně i žalovaný nevěrohodnost výpovědi svědků M. K. a T. K.. Žalobce namítá, že mu nebylo umožněno před vydáním napadených rozhodnutí se s uvedeným důkazem seznámit a uplatnit k němu námitky a návrhy na doplnění dokazování. Tím mělo dojít k markantnímu porušení jeho procesních práv. V dalším bodu uvádí, že jeho zástupci nebyl řádně oznámen termín výsledku svědka J. V., čímž opět došlo ke zkrácení jeho procesních práv. Správce daně měl pochybit také tím, že část výsledků nahradil písemnými prohlášeními osob, aniž by k tomuto postupu žádal souhlas žalobce, čímž znemožnil žalobci se výsledku těchto svědků zúčastnit a klást jim dotazy. Žalobce dále považuje za nezákonný postup žalovaného, který aniž by zrušil dodatečný platební výměr A a dodatečné platební výměry B a vrátil věc správci daně k dalšímu řízení a rozhodnutí, přikázal správci daně v rámci řízení o odvolání doplnit dokazování. Uvedený postup žalobce považuje za markantní porušení daňového řádu, neboť žalovaný jako odvolací orgán může v rámci odvolacího řízení postupovat pouze podle § 116 daňového řádu. Žalovaný v odvolacím řízení nechal správce daně vykonávat úkony odvolacího orgánu, čímž porušil zásady věcné a funkční příslušnosti orgánů v rámci daňového řízení. Orgán prvního stupně nemůže svými úkony doplňovat správní spis, pokud nedojde ke zrušení jeho rozhodnutí a vrácení věci. Žalobce dále namítá, že spis správce daně nebyl řádně veden, byl nekompletní, neobsahoval náležité položky a nebyl chronologicky uspořádan. Následkem toho se jeho daňová poradkyně nemohla náležitě seznámit se spisem. Správce daně toto pochybení uznal, přesto však žalovaný uvedené vady řízení neodstranil. Žalobce dále namítá, že jeho daňové poradkyni nebylo umožněno nahlížení do daňového spisu, ačkoliv byla zmocněna ke všem úkonům v rámci daňového řízení. Dodatečný platební výměr A a dodatečné platební výměry B nebyly žalobci řádně doručeny, když byly doručovány přímo jemu, a nikoliv jeho daňové poradkyni. Žalovanému je dále vytýkáno, že na základě jeho příkazu správce daně vyzval k podání výpovědi dodavatele a odběratele žalobce z let 2012 až 2014, aniž by jejich aktivita souvisela s projednávanou věcí. Žalovaný postupoval hrubě excesivně, neboť nešetřil práv a oprávněných zájmů žalobce jako daňového a zejména ekonomického subjektu. Tento postup jednak poškodil žalobce a jednak způsobil neobjektivitu svědeckých výpovědí. Žalovanému dále žalobce vytýká, že postupoval formalisticky, když se zaměřil na pouhé zjišťování skutečností týkajících se zprostředkování, ačkoliv žalobce v rámci všech podání namítal, že fakturovaná odměna nebyla za pouhé zprostředkování zákazníků, ale i za celkové obchodní a poradenské služby. Tato činnost zahrnovala také zprostředkování lukrativních zákazníků, což bylo naplněno v případě společnosti T.. Pokud se jedná o zjištění správce daně, že marketingová strategie vypracovaná pro žalobce je údajně plagiátem, žalobce poukazuje na odlišnost požadavků na akademické práce a na obchodní dokumenty, příručky nebo manuály. Žalobce navíc namítá nepřípustnost důkazu, protože program na webové adrese www.odevzdej.cz byl využit správcem daně bez registrace jako licencované instituce.

7. Podáními odeslanými dne 27. 6. 2018 žalobce ještě dále rozšířil žalobní body o námitku, že daňová kontrola byla ze strany správce daně prováděna v rozporu s ustanoveními daňového řádu a interními předpisy žalovaného, neboť u ní nebyli soustavně přítomni dva pracovníci správce daně. Paní B. se opakovaně vzdalovala z místa daňové kontroly, přičemž druhá pracovnice správce daně byla ponechána při kontrole sama bez další osoby. Dále žalobce doplnil, že jeho daňová poradkyně nemohla nahlížet do spisu, neboť nebyl řádně veden, a to nejméně v pěti případech.
8. Žalovaný ve vyjádření k doplněným žalobním bodům nad rámec svých dřívějších vyjádření dodal, že pokud jde o mezinárodní dožádání, správce daně výslovně nepožadoval provedení svědeckého výslechu. S výsledkem mezinárodního dožádání byl žalobce seznámen písemností ze dne 27. 2. 2018, přičemž mu byla dána možnost, aby se k němu vyjádřil. Co se týče dalších žalobních bodů v doplňujících podáních, tyto námitky nebyly uplatněny v odvolacím řízení, ale až v podané žalobě, a tudíž ohledně těchto námitek žalobce ve správním řízení nevyčerpal řádný opravný prostředek. Pokud se jedná o námitku, že zmocněné daňové poradkyně žalobce nebyl řádně oznámen termín výslechu svědka J. V., žalovaný sdělil, že zástupce žalobce (společnost K. G. S.) byl správcem daně o konání výslechu vyrozuměn písemností ze dne 20. 10. 2017. Pokud je vytýkáno, že správce daně nahradil část výsledků písemnými prohlášeními osob, které se k výslechu nedostavily, správce daně tak učinil pro jejich nadbytečnost, přičemž žalobce provedení svědeckých výpovědí těchto osob ani nenavrhoval. Žalovaný má za to, že v předmětné věci bylo správcem daně opatřeno dostatečné množství důkazních prostředků za účelem řádného zjištění skutkového stavu věci, přičemž jako důkazní prostředky bylo možné využít i předmětná písemná prohlášení původně předvolaných svědků. K námitce žalobce, že žalovaný v odvolacím řízení postupoval v rozporu s daňovým řádem, když nechal orgán prvního stupně vykonávat úkony odvolacího orgánu, žalovaný konstatuje, že postupoval zcela v souladu s § 115 odst. 1 a 2 daňového řádu. S výsledky doplněného odvolacího řízení, novými důkazními prostředky i jejich hodnocením byl žalobce seznámen a bylo mu umožněno, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil. Pokud se jedná o námitky, že zástupkyně žalobce nebylo dne 14. 11. 2016 umožněno nahlížení do spisu, žalovaný poukazuje na to, že zmocnění K. G. S. k zastupování ve věci daňové kontroly skončilo podpisem zprávy o daňové kontrole dne 8. 11. 2016 a bývalý zmocněnec již nebyl oprávněn nahlédnout do spisu za rok 2013. Ze shodného důvodu, tj. zániku zástupčího oprávnění, byl dodatečný platební výměr A a dodatečné platební výměry B zaslány přímo žalobci. Žalovaný doplňuje, že až následně mu byla dne 2. 12. 2016 doručena společností K. G. S. nová plná moc k zastupování v neomezeném rozsahu. Pokud se jedná o námitky poukazující na nedostatky při vedení spisu, tedy že nebyl kompletní a chronologicky řazený, žalovaný oponuje tím, že tyto námitky směřovaly ke spisu za rok 2014, a nejsou tedy v předmětné věci relevantní. Žalovaný odmítá, že by postupoval formalisticky či nepřiměřeně. Námitky, že se správce daně nezaregistroval, a proto důkaz za použití internetové stránky www.odevzdej.cz byl nezákonný, jsou podle žalovaného irrelevantní. Marketingovou strategii předložil jako důkaz žalobce a jako takový jej musel správce daně hodnotit, přičemž první verze představovala pouze výklad marketingu, plánování a marketingových nástrojů účelově okopírovaný z internetu. Ani druhá verze předložená žalobcem neosvědčila předmětné výdaje, jelikož obsahovala pouze obecné informace o tom, co je marketing apod. Žalovaný dále namítá, že rozšíření žalobních bodů ze dne 27. 6. 2018 bylo doručeno soudu až dne 28. 6. 2018 po uplynutí lhůty pro podání žaloby, a je tedy nepřipustné. K rozšířeným žalobním bodům doplnil, že daňový řád nestanoví

povinnost, aby daňovou kontrolu vykonávali dva pracovníci, přičemž odkazuje na § 88 odst. 4 daňového řádu, podle kterého zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a (v jednotném čísle) úřední osoba. K námitce žalobce, že jeho daňové poradkyni nebylo nejméně pětkrát umožněno nahlédnout do spisu, žalovaný konstatuje, že žalobce nespécifikoval, ve kterých konkrétních případech mělo k odepření nahlížení dojít. Žalovaný tedy navrhuje, aby žaloba byla zamítnuta.

9. V reakci na vyjádření žalovaného žalobce podáním ze dne 6. 10. 2018 a ze dne 29. 10. 2018 doplnil, že pokud se jedná o mezinárodní dožádání, judikát NSS citovaný žalovaným svědčí v jeho prospěch. Žalobce odkazuje na ustanovení § 80 daňového řádu Spolkové republiky Německo, ze kterého vyplývá, že existuje-li v řízení zástupce, má finanční orgán povinnost se na něj obracet. Správce daně tedy neumožnil daňovému poradci žalobce účast na úkonu, byť patrně německá právní úprava tuto účast umožňuje. Současně žalobce namítá, že protokol o výsledku A. D. nebyl žalobci předložen ani nebyl součástí veřejné části daňového spisu, a jeho daňová poradkyně se s ním proto nemohla před vydáním napadených rozhodnutí seznámit v jeho úplnosti. Podle žalobce je nepřijatelné, aby rozhodnutí o doměření daně bylo v převážné míře založeno na důkazu, se kterým se žalobce nemohl seznámit, přičemž mu byla reprodukována pouze část jeho údajného obsahu. Zcela irelevantní je navíc argument žalovaného, že se jednalo o dožádání, a nikoliv o výsledek osoby. Pokud žalovaný argumentuje tím, že v případě některých svědků upustil od jejich výsledku pro nadbytečnost, neměl použít jako důkaz ani svědecká prohlášení. Argumentace o ukončení zastupování žalovaného daňovým poradcem k okamžiku skončení daňové kontroly není podle žalobce také správná, protože pokud je subjekt v řízení zastoupen, mělo by být tomuto zástupci doručeno i konečné rozhodnutí.
10. V podání ze dne 15. 11. 2020 žalobce uvedl, že excesy správce daně uvedené v jednotlivých žalobních bodech byly ve své jednotlivosti a zejména ve svém vzájemném souhrnu natolik intenzivní, že zakládají nejen nezákonnost napadených rozhodnutí, nýbrž i markantní a hrubý zásah do práv žalobce chráněných ústavním řádem. Dále s odkazem na rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, uvedl, že splnil své důkazní břemeno tím, že správci daně předložil veškeré primární a sekundární účetní doklady. Naopak správce daně neunesl důkazní břemeno k prokázání důvodných pochybností, že uvedené podklady neprokazují daňové tvrzení žalobce. Tímto došlo k porušení práva žalobce na spravedlivý proces (zde odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07). Žalovaný postupoval při hodnocení důkazů excesivně a nepřiměřeně. Zejména stran posouzení předložených marketingových studií, které správce daně posuzoval z hlediska akademického, nikoliv z hlediska obchodního, a dále ve věci předvolání svědků, neboť správce daně předvolával svědky a tázal se jich na dotazy, které si s odstupem času uvedení svědci již nemohli pamatovat. Správce daně získané důkazy hodnotil svévolně a fakticky pro svůj postup nepředložil žádné racionální argumenty, jež by představovaly logické, analytické, nebo deduktivní myšlení. Žalovaný tyto excesy nenapravit, čímž zatížil stejnými vadami i napadené rozhodnutí. Správce daně porušil základní zásady daňového řízení tím, že (i) umožnil části svědků, jejichž výpověď považoval za relevantní, aby svědectví nahradili písemným prohlášením, pročež ani žalobce, ani daňový poradce nemohli klást uvedeným svědkům dotazy a uvedené svědky konfrontovat; (ii) daňová poradkyně žalobce nebyla řádně předvolána k výsledku svědka V., přičemž žalovaný neprokázal, že byla řádně k výsledku předvolána; (iii) daňové poradkyni žalobce nebylo opakovaně umožněno nahlédnout do daňového spisu; (iv) správce daně si autoritativně vyžádal seznam všech obchodních partnerů žalobce (z nichž naprostá většina neměla s

daňovou věcí nic společného) a úředně uvedené osoby obesílal se žádostí o vyjádření. Za nejflagrantnější případ porušení považuje žalobce postup správce daně při dožádání do SRN u A. D.. Žalovaný svou argumentaci založil na zásadách nařízení Rady č. 904/2010/EU ze dne 7. 10. 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti DPH (dále jen „nařízení 904/2010/EU“) s odůvodněním, že toto nařízení neumožňuje účast zástupce daňového subjektu na provedení úkonu dožádání. Závěry žalovaného jsou podle žalobce mylné. Nařízení 904/2010/EU se týká spolupráce v oblasti DPH. Je to norma, která upravuje výhradně kooperaci ve věci přeshraničního uplatňování DPH. Na daň z příjmů fyzických osob se nemůže v žádném případě vztahovat. Dále se toto nařízení vztahuje pouze na otázky přeshraničního uplatňování DPH v rámci EU (zejména při použití odpočtu formou *reverse charge*), čímž je vyloučeno, aby tento předpis dopadal na vnitrostátní odpočet DPH. V takovémto případě tento předpis nelze použít ani na otázku doměřené DPH. Nejpodstatnějším aspektem je, že výsledek uvedeného dožádání nikdy nebyl učiněn součástí daňového spisu žalobce a nebyl nikdy žalobci k dispozici k nahlédnutí či k prostudování. Žalobce tak neměl možnost se s uvedeným podstatným důkazem seznámit, a tím mu byla znemožněna možnost se k němu i kvalifikovaně vyjádřit. V této souvislosti žalobce poukázal na závěry Ústavního soudu vyjádřené v nálezů ze dne 26. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01.

Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

11. Ze správního spisu soud zjistil, že dne 11. 5. 2015 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla vedle silniční daně též daň z příjmů fyzických osob za roky 2013, 2014 a daň z přidané hodnoty za zdaňovací období října až prosince 2013.
12. Ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 14. 4. 2016 správce daně uvedl, že mu v rámci provádění daňové kontroly vznikly pochybnosti o předložených dokladech za zprostředkování obchodu od dodavatele B., jež mělo být hrazeno v hotovosti, a proto vyzval žalobce, aby prokázal, že předmět plnění byl dodán touto společností a byl uskutečněn v rozsahu uvedeném na jednotlivých dokladech (včetně předložení podkladů ke stanovení výše ceny jednotlivých zprostředkování), aby jmenovitě uvedl jednotlivé takto zprostředkované obchody ve vztahu ke každé z faktur a aby prokázal předání hotovosti u jednotlivých dokladů.
13. Žalobce v odpovědi na výzvu dne 17. 5. 2016 doložil kopii smlouvy uzavřené mezi žalobcem a společností B. ze dne 20. 12. 2012, včetně kopie přílohy č. 1 k této smlouvě, kopii Obecné marketingové strategie prodeje a rozvoje firmy pro rok 2013, kopie faktur a pokladničních dokladů a knihu vystavených faktur. Žalobce v podání sdělil, že hotovost vždy předával osobně jednatelem dodavatele T. K.. Předložená smlouva byla uzavřena z důvodu neustále se rozvíjející konkurence a měla žalobci zajistit, aby nepřišel o stávající klientelu. Součástí smlouvy bylo zároveň i zprostředkování nákupů nákladních vozidel a přívěsů. Na základě této smlouvy žalobce získal jako nového klienta společnost T.. V žalobcem předložené knize vystavených faktur byla ručně připsána částka 18 050 462 Kč bez DPH a pod ní uveden údaj 12,7 %, což dle sdělení žalobce vyjadřovalo provizi pro společnost B..
14. Předmětem smlouvy ze dne 20. 12. 2012 podepsané žalobcem a panem K. bylo „poskytování veškerých marketingových a reklamních služeb pro klienta v rámci spolupráce na projektu nazvaného „-propagace“, zejména pak vytváření konceptů a strategií, návrh, programování webových stránek a micrositů, grafické návrhy, tvorba vizitek, vektorových log, bannerů, textového obsahu webu, XHTML, CSS a SEO, služby kreativního týmu DTP,

Facebook plánování/ handling. Zároveň se obě smluvní strany dohodly, že součástí poskytovaných služeb bude zprostředkování obchodů, na základě, kterých bude klientovi vyúčtována řádná provize. Jedná se především o zprostředkování nákupů nákladních automobilů a zajištění zprostředkování převozů osobních a malých nákladních vozů.“ Mělo se dít na základě potvrzených písemných objednávek za odměnu ve výši dohodnuté dle realizovaných a odsouhlasených jednotek výkonů v příloze č. 1 smlouvy, a to na základě faktury, jejímž podkladem je klientem písemně odsouhlasené vyúčtování úkonů (potvrzená objednávka). V příloze č. 1 byla dohodnuta provize za zprostředkování obchodu ve výši 10-15 % z objemu roční fakturace s tím, že jednotlivé provize budou fakturovány průběžně dle dohody, skutečná výše bude odsouhlasena v 12/2013 a tehdy bude dofakturována zbylá část provize za rok 2013. Dále byla dohodnuta provize z dosaženého obrátu 2, 3, 4, popř. 5 % při dosažení obrátu 15, 18, 21 nebo 23 mil. Kč a konečně jednorázový poplatek ve výši 50 000 Kč za nákup jednoho nákladního vozu nebo přívěsu.

15. Z faktur č. FP 130001, FP 130049, FP 130051, FP 130067, FP 130081, FP 130082, FP 130102, FP 130103, FP 130138, FP 130161, FP 130200, FP 130240, FP 130295, FP 130312 a FP 130358 vyplývá, že byly vystaveny společností B. jako dodavatelem žalobci jako odběrateli. Předmět fakturace vždy spočíval ve „zprostředkování obchodu“ nebo ve „zprostředkování obchodu“ za určité období (nejčastěji kalendářní měsíc). Veškeré platby těchto faktur měly být dle poznámek na nich uvedených prováděny v hotovosti.
16. Podle úředního záznamu ze dne 13. 6. 2016 správce daně za účelem ověření autentičnosti předložené marketingové strategie předmětný dokument prověřil na internetových stránkách zaměřených na odhalování plagiátů www.odevzdej.cz, přičemž v zadaném souboru byla nalezena shoda textu z 80 % s jiným souborem zadaným dne 25. 3. 2011 od jiného autora, přičemž zbývající text, u kterého nebyla nalezena shoda, představovaly převážně pasáže obsahující překlady v psaní.
17. Dne 10. 8. 2016 byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, v němž správce daně dospěl ke zjištění, že výše provize tvrzená žalobcem nesouhlasí s celkovou fakturací za zprostředkování. Žalobce podle správce daně neprokázal, že by předmět plnění byl dodán označeným dodavatelem ani že by byl uskutečněn v rozsahu uvedeném na předložených dokladech. Správce daně rovněž konstatoval, že žalobce nedoložil své tvrzení, že společnost B. získala pro žalobce jako nového klienta společnost T..
18. Dne 29. 8. 2016 byla správci daně předložena plná moc ze dne 16. 6. 2016 k zastupování žalobce společností K. G. S. prostřednictvím Ing. L. K. „u správce daně ve věci daňové kontroly všech daní fyzické osoby za léta 2013 a 2014 v souladu s daňovým řádem –Zákon 280/2009 Sb. Daňový řád v platném znění) z podkladů, které zmocnitel předloží zmocnění.“
19. Žalobce v podání doručeném správci daně dne 31. 8. 2016 k výsledkům kontrolního zjištění uvedl, že dříve předložená marketingová studie byla žalobcem právě z důvodu plagiátorství zamítnuta, a předložil novou verzi „Obecné marketingové strategie prodeje a rozvoje firmy“, kterou označil za správnou. Předložil opět přehled výpočtu provizí za zprostředkování obchodů s vyčíslením provize ve výši 12,7 % a dalších 3 %, celkem ve výši 2 833 922,53 Kč, a ostatní fakturace v celkové výši 813 000 Kč, přičemž uvedl, že v součtu vykázané položky dosahují celkem částky 3 654 000 Kč. Žalobce předložil správci daně rovněž čestné prohlášení M. K., zaměstnance společnosti T., o tom, že spolupráci mezi žalobcem a společností T. zprostředkoval T. K. (jednatel B.). Předloženy byly i fotografie vnitřních kancelářských prostor, ve kterých měla jednání probíhat.

20. Ze zprávy o daňové kontrole ze dne 8. 11. 2016 vyplývá, že správce daně zjistil, že žalobce do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů za zdaňovací období roku 2013 zaevidoval doklady od dodavatele B. v celkové výši 3 654 000 Kč s předmětem fakturace „zprostředkování obchodu“, přičemž správce daně trval na tom, že žalobce nevyvrátil pochybnosti u těchto přijatých faktur. Rovněž ve vztahu k nároku na odpočet DPH správce daně uzavřel, že žalobce nevyvrátil pochybnosti u přijatých faktur za zprostředkování obchodu vedených v daňové evidenci žalobce, a to faktur č. FP 130295 ze dne 13. 10. 2013 na částku 380 000 Kč s DPH ve výši 79 800 Kč, č. FP 130312 ze dne 3. 11. 2013 na částku 290 000 Kč s DPH ve výši 60 900 Kč a č. FP 130358 ze dne 10. 12. 2013 na částku 135 000 Kč s DPH ve výši 28 350 Kč. Žalobcem dodatečně předloženou marketingovou strategii správce daně označil za účelově dodatečně zpracovanou až poté, co byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního šetření, a považoval ji tedy za nevěrohodný důkazní prostředek. Správce daně shledal, že celková provize za zprostředkování obchodu a další platby společnosti B. označené žalobcem dosahují celkem výše 3 646 922,53 Kč a nekorespondují s celkovou výší fakturace v částce 3 654 000 Kč. Nadto se jedná jen o vyčíslení matematických výpočtů, které však neprokazují, že společnost B. skutečně obchody zprostředkovala. Správce daně uzavřel, že žalobce neprokázal, že předmět plnění byl dodán uvedeným dodavatelem, ani že byl uskutečněn v rozsahu uvedeném na jednotlivých dokladech. Z navazujícího protokolu o ústním jednání se podává, že zpráva o daňové kontrole byla se zástupcem žalobce, za nějž jednala daňová poradkyně, projednána a podepsána dne 8. 11. 2016. Správce daně měl proto za to, že žalobce neprokázal, že předmět plnění byl dodán uvedeným dodavatelem, ani že byl uskutečněn v rozsahu uvedeném na jednotlivých dokladech.
21. Dodatečným platebním výměrem A ze dne 10. 11. 2016 správce daně žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob ve výši 732 830 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 149 074 Kč. Dodatečnými platebními výměry B ze dne 9. 11. 2016 správce daně doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období října, listopadu a prosince 2013 v celkové výši 170 163 Kč a penále v celkové výši 34 032 Kč.
22. Proti dodatečnému platebnímu výměru A podal žalobce odvolání s odůvodněním, že mu nebylo umožněno v jím navržené lhůtě se vyjádřit k závěrům správce daně uvedeným ve zprávě o daňové kontrole. Žalobce namítal, že důkazy nebyly správně hodnoceny, neboť není zřejmé, ze kterých důkazů správce daně vycházel a které důkazy odmítl. Žalobce dále uvedl, že předmětem fakturovaných dodávek nebyla marketingová studie, ale zprostředkování kontaktů s obchodními partnery a navázání další spolupráce s novými klienty společnosti, k čemuž doložil písemné prohlášení jednatele společnosti B. ze dne 5. 12. 2016 o tom, že marketingovou strategii poskytl žalobci bezplatně. Dále byly předloženy knihy vystavených faktur společnosti T. v roce 2013 až 2016, knihy vystavených faktur společnosti A. S. G. v roce 2014 až 2016 a knihy vystavených faktur společnosti G. Č. r. a.s. v roce 2014 až 2016, přičemž žalobce doplnil, že spolupráce s těmito subjekty byla rovněž zprostředkována panem K. (jednatelem B.) a v případě A. S. G. též panem K.. V doplnění odvolání ze dne 25. 1. 2017 žalobce uvedl, že správce daně výpočet provize provedl pouze z části základu, přičemž nezohlednil výpočet předložený žalobcem v podání ze dne 17. 5. 2016. Žalobce dále namítal, že správce daně postupoval v řízení neprofesionálně a že ani nevyslechl pana K..
23. Žalobce podal odvolání rovněž proti dodatečným platebním výměrům B. Nad rámec odvolacích námitek obsažených v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru A

žalobce uvedl, že správce daně nezahrnul do dokazování výpověď svědka J. V., že protokol o výsledku tohoto svědka neobsahuje žádné č. j. a dále že žalobci nebyl zaslán protokol z mezinárodního dožádání č. j. 3181611/17/2115-60563-204589 s výsledkem svědka A. D.. Dále namítl, že nebyl správcem daně zpraven o konání svědecké výpovědi A. D., a této svědecké výpovědi se proto nemohl zúčastnit. Dále žalobce předložil vyjádření T. K. a jeho pracovní smlouvu, ze které vyplývá jeho pracovní náplň. Na závěr doplnění odvolání uvedl, které základní zásady daňového řízení správce daně a žalovaný porušili, a to zásadu legality, zásadu zákazu zneužití pravomoci a správního uvážení, zásadu vzájemné součinnosti a vzájemné spolupráce, zásadu přiměřenosti, zásadu rychlosti, zásadu hospodárnosti a zásadu shromažďování údajů. Rovněž žalovaný namítl, že při nahlížení do spisu u správce daně nebyl spis kompletní, jelikož v něm chyběly veškeré písemnosti uvedené v seznámení s novými důkazními prostředky a jejich hodnocením č. j. 11040/18/5300-21442-712243, a že mu nebyl zaslán protokol o svědecké výpovědi J. V..

24. Ve vyjádření k odvolání a k jeho doplnění správce daně uvedl, že hodnotil předložené důkazní prostředky ve zprávě o daňové kontrole. Pokud se jedná o marketingovou strategii, správce daně zrekapituloval, že žalobce v reakci na sdělení, že se jedná o plagiát, následně předložil novou, „správnou“ marketingovou strategii a teprve v odvolání začal tvrdit, že marketingová strategie nebyla předmětem fakturace a že byla poskytnuta nad rámec uzavřené smlouvy. Poukázal tedy na to, že žalobce sám popírá jím předložené důkazní prostředky. V případě výpočtu provize správce daně opět poukázal na to, že matematická kalkulace neprokazuje, že společnost B. skutečně obchody zprostředkovala. Správce daně dále poukázal na nesrovnalosti ohledně výše provize ve fakturovaných částkách za měsíce leden a únor 2013 v porovnání s obratem za relevantní měsíce vykázané žalobcem v daňovém přiznání. Správce daně zpochybňuje tvrzení žalobce, že provize byla vypočítána za zprostředkování obchodů, také poukazem na to, že například faktura č. FP 130102 za zprostředkování obchodu za první polovinu května byla vystavena již 6. 5. 2013, a dodavatel by tedy musel dopředu vědět, jaké obchody zprostředkuje a kolik bude fakturováno. Obdobně byly dle správce daně vystaveny i faktury č. FP130200 a č. FP 130312. K vyjádření pana K. a návrhu svědecké výpovědi M. K. pak správce daně uvedl, že tyto důkazy v průběhu daňové kontroly navržené nebyly.
25. Žalobce rovněž dne 25. 12. 2016 podal stížnost proti postupu správce daně, neboť tento stran daňové kontroly za zdaňovací období roku 2013 nesprávně vyhodnotil její skončení a z toho důvodu nebylo umožněno jeho zástupkyni nahlížet do spisu za dané zdaňovací období, protože její zástupčí oprávnění mělo skončit ukončením daňové kontroly. Dále si žalobce stěžoval na to, že spis za zdaňovací období roku 2014 byl nekompletní, listiny nebyly řazeny chronologicky a očíslovány a do některých veřejných částí spisu nebylo umožněno nahlédnout. V podrobnostech odkázal na protokol č. j. 4535760/16/2115-60561-203709.
26. O výsledku šetření stran stížnosti žalobce vyrozuměl správce daně žalobce opatřením ze dne 11. 1. 2017, č. j. 55002/17/2115-60561-201831, s tím, že stížnost směřující proti vedení spisu za zdaňovací období roku 2014 byla důvodná, neboť dokumentace nebyla správně chronologicky řazena. Ostatní namítané skutečnosti byly posouzeny jako nedůvodné. K neumožnění nahlížení zástupkyni žalobce do spisu za zdaňovací období roku 2013 správce daně uvedl, že tato stížnost je rovněž nedůvodná, neboť zástupčí oprávnění zaniklo podpisem zprávy o daňové kontrole, kterým byla tato ukončena, přičemž zástupčí

oprávnění bylo uděleno pouze pro daňovou kontrolu a zástupkyně chtěla nahlížet do spisu až po skončení daňové kontroly za zdaňovací období roku 2013.

27. Dne 18. 5. 2017 vyžádal žalovaný od správce daně ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu doplnění spisového materiálu a dokazování, a to zaprvé svědeckými výpověďmi T. K. a M. K., dále výzvou, aby žalobce sdělil a přesně určil vydané faktury, které se pojí k předmětnému zprostředkování, vyřešil matematické nepřesnosti výpočtu provizí a upřesnil výpisy z knih vystavených faktur tak, aby byly ověřeny deklarovaná hodnota a předmět plnění dle jednotlivých sporných faktur, a konečně formou svědeckých výpovědí nebo mezinárodního dožádání odběratelů daňového subjektu, aby bylo ověřeno tvrzení ohledně zprostředkování obchodních případů a otázka, zda žalobce nespolupracoval s odběrateli již v předchozích zdaňovacích obdobích.
28. Svědek M. K. při svém výsledku uvedl, že od 15. 1. 2013 pracoval jako nákupčí u společnosti T.. Jeho práce obnášela spolupráci s dealery automobilů v České republice a Evropě. Nakoupili automobily, které bylo třeba převézt do společnosti T., kde je připravili na prodej konečnému klientovi v Německu. Potvrdil, že jeho náplní práce bylo též vyhledávání přepraveců vozů a oslovování potenciálních firem. K dotazu, kdo ve společnosti schvaloval výběr konkrétních přepraveců v roce 2013, svědek sdělil, že A. D.. Dále uvedl, že firmu žalobce mu doporučil pan K., se kterým se setkal v roce 2011 nebo 2012 na golfu. Jiného dopravce mu pan K. nedoporučil.
29. Správce daně požádal dne 14. 6. 2017 německé finanční orgány o informace podle nařízení 904/2010/EU, a to o zjištění skutečností ohledně předmětné zprostředkovatelské činnosti a doložení písemností z účetnictví korporace T. a jakýchkoliv důkazních prostředků prokazujících ověření požadovaných skutečností. Správce daně dále požádal o doložení písemností prokazujících obchodní vztah mezi společnostmi T. a žalobcem a ověření skutečností a doložení písemností k výčtu konkrétních dotazů. Správce daně přitom nežádal o výsledky jednání společnosti T..
30. Správce daně vyzval dne 1. 6. 2017 žalobce k přesnému označení vydaných faktur, které se vážou k předmětnému zprostředkování, dále k odstranění matematických nepřesností uvedených ve výpočtu provizí, k upřesnění výpisů z knih vystavených faktur, k prokázání deklarované hodnoty plnění dle jednotlivých faktur a k předložení knihy vystavených faktur za rok 2012 a smlouvy s T..
31. V odpovědi na výzvu doručené správci daně dne 30. 6. 2017 žalobce předložil soupis faktur, ze kterých byla počítána provize, dále výpočet provizí za zprostředkování obchodu a sdělení, že matematické nejasnosti vznikly pouze nepochopením výpočtu ze strany správce daně. Žalobce dále předložil seznam vystavených faktur za rok 2012, přičemž sdělil, že faktury vydané pro společnost T. v roce 2012 byly za zkušební jízdy, kdy si odběratel ověřoval spolehlivost žalobce v dané oblasti. Smlouva se společností v písemné formě nebyla uzavřena, jednalo se pouze o ústní dohodu a odsouhlasení e-mailovou korespondencí.
32. Správce daně následně zaslal výzvy k poskytnutí údajů odběratelům žalobce a předvolal svědky, kteří byli odběrateli označeni jako osoby sjednávající přepravy poskytované žalobcem v roce 2013, popř. kteří od žalobce pořídili nákladní vůz či vleč. Vyslechnuti byli svědci R. V. za společnost V. T. s.r.o., J. V., Mgr. J. F. za společnost L. s.r.o., D. L. za společnost A. P. S. s.r.o., M. P. za H. L. CR a.s., M. B., V. P. za společnost F. C. s.r.o., M. K. a D. B. za společnost M. A. s.r.o., M. F. za společnost A.-A. s.r.o., M. B. za společnost

A. D. s.r.o., L. P., Mgr. M. Z. za společnost A. Z. s.r.o., R. J. za společnost M. B., J. V. za společnost V. a.s., I. B. za společnost A. P. B. s.r.o., J. B. za společnost A. I. s.r.o. a M. S. za L. s.r.o. Z výpovědí těchto svědků mj. nevyplývá, že jejich spolupráci se žalobcem zprostředkovali T. K. nebo společnost B..

33. Svědci M. L. a Ing. V. P. se ze zdravotních důvodů omluvili a ke sjednaným přepravám se vyjádřili písemně, přičemž uvedli, že neznají pana K. ani společnost B.. Písemně se vyjádřila rovněž paní B. B., přičemž ani z její výpovědi nevyplývá, že byl obchodní vztah zprostředkován panem K. nebo předmětnou společností.
34. V odpovědi na žádost o mezinárodní výměnu informací (dle rukou psané poznámky patrně ze dne 27. 9. 2017), která je založena pouze v neveřejné části spisu, německá daňová správa zaslala správci daně souhrn svých všeobecných zjištění doplněných o odpovědi jednatele společnosti T. A. D. na položené otázky. Z odpovědi vyplývá, že žalobce navázal kontakt s firmou T. na podzim roku 2012, kdy jí nabídl své přepravní služby. T. obchoduje ve velkém objemu s novými automobily, přičemž žalobci dávala od ledna 2012 do ledna 2017 všechny přepravní zakázky z východní Evropy. Jelikož se od roku 2016 stala firma žalobce nespolehlivou a opakovaně vznikala jazyková nedorozumění, byl přepravce v lednu 2017 změněn. Mezi přepravními zakázkami a pracovním vztahem pana K., který byl zaměstnán ve společnosti T. až po navázání obchodního kontaktu se žalobcem, neexistoval žádný vztah. Pan K. se staral o zákazníky z České republiky a Slovenské republiky. Plánování ze strany žalobce prováděla paní S., se kterou bylo korespondováno. Některé nabídky byly ujednávány jednotlivě, jednání se uskutečňovala mimo jiné i přes pana K.. A. D. měl uvést, že za rok 2013 neexistuje žádná podepsaná smlouva mezi T. a žalobcem, ale dne 20. 3. 2013 byla žalobcem zaslána nabídka na přepravu e-mailem, na jejímž základě se pak uskutečňovala další spolupráce. Jednatel dále sdělil, že obchodní spolupráce mezi společnostmi začala již v roce 2012 a byla navázána telefonicky ze strany žalobce v roce 2012. Telefonát byl veden česky mluvícím zaměstnancem, který již ve firmě nepracuje, kdo tento kontakt zpracoval, jednatel již neví. Za T. se žalobcem jednaly různé osoby, které hovořily česky, např. pan K.. Pan K. byl ve firmě zaměstnán od 15. 1. 2013 do října 2013 jako nákupčí, jeho úkolem bylo najít v České republice nebo Slovenské republice auta a koupit je. Pan D. měl dále uvést, že pan K. nenavázal první kontakt žalobce s firmou T., neboť spolupracovali již od roku 2012. Pan D. nezná pana T. K. ani společnost B..
35. Správce daně dne 27. 11. 2017 provedl i výslech svědka T. K., který dorazil společně se zástupkyní žalobce a vypověděl, že pro žalobce připravoval rozvoj jeho firmy, protože stagnovala, a zbytek je ve smlouvě, která byla s panem J. podepsána. Svědek vystavoval a podepisoval faktury za společnost B. i doklady za přijatou hotovost, na kopiích identifikoval své podpisy. Předmětem činnosti společnosti v roce 2013 byla reklamní a marketingová činnost a poradenství. Svědek si již nepamatoval, pro jaké další odběratele a v jakém objemu dále společnost prováděla tyto služby ani kolik času zabralo zprostředkování zakázek pro žalobce. Na otázku, se kterými subjekty jednal a zda na základě těchto jednání vznikla spolupráce žalobce s těmito subjekty, uvedl, že jména si již nepamatuje, ale např. s jedním Slovákem něco „upekli“ na golfu, jmenoval se M. K.. Svědek ani nevěděl, kde je účetnictví společnosti B.. Mělo by být u nějaké firmy, se kterou má smlouvu na uložení dokumentů. Společnost T. svědek zná, ale obchodní případy ani jména osob, se kterými jednal, už nebyl schopen specifikovat. Jednání s nimi probíhala v kavárnách v Praze. Jednání se žalobcem o odsouhlasení vyúčtování úkonů podle smlouvy

se provádělo vždy po jejich telefonickém potvrzení na osobních jednáních se žalobcem ve svědkově kanceláři nebo u žalobce doma.

36. Dne 27. 2. 2018 byl žalobce seznámen se zjištěnými skutečnostmi a se stanoviskem žalovaného, že ani v doplněném odvolacím řízení nebylo prokázáno, že se fakturované zprostředkování uskutečnilo, ani to, jak měla služba poskytnutá společností B. souviset se zdanitelnými příjmy žalobce. Žalobce tak neprokázal ani nárok na odpočet DPH z přijatého zdanitelného plnění za zdaňovací období října, listopadu a prosince 2013.
37. Žalobce ve vyjádření doručeném žalovanému dne 14. 3. 2018 poukázal zejména na to, že do seznámení se zjištěnými skutečnostmi nebyl zahrnut výslech J. V. a že dosud neobdržel protokol z mezinárodního dožádání, přičemž mu ani nebylo oznámeno, že se bude konat výslech pana A. D.. Pokud se jedná o výslech svědka K., správce daně zrušil termín cca 30 minut před jeho zahájením a nový termín byl stanoven tak, že se k němu žalobce nemohl dostavit. Žalobce předložil písemné prohlášení T. K. ze dne 10. 3. 2018, v němž se svědek ohrazoval proti hodnocení důkazů v konkrétních odstavcích písemností žalovaného. Svědek namítl, že okruh vybraných svědků nebyl se žalobcem konzultován a vybral si jej správce daně. Dále svědek uvedl, že společnost B. zprostředkovala obchodní kontakt mezi panem J. a společností T. a že bez tohoto kontaktu nemohla společnost žalobce realizovat své zakázky v žádném případě v takovém objemu, jak je následně realizovala. Svědek dále ke své výpovědi doplnil, že s odstupem času si na přesná místa, způsob spolupráce a způsob plateb nemůže pamatovat, neboť dělá řadu obchodních případů, přitom žádal správce daně o předložení konkrétních případů žalobce, na základě kterých by si na konkrétní podmínky obchodu vzpomněl. Žalobce dále předložil pracovní smlouvu M. K. a potvrzení o zaměstnání v německém jazyce, ze kterých vyplývá, že M. K. byl zaměstnán ve společnosti T. na pozici nákupčího a servisního pracovníka od 15. 1. 2013 do 31. 10. 2013, přičemž jeho náplní práce bylo provádění objednávek vozidel ze zemí Evropské unie, cenová jednání s dodavateli a řešení činností souvisejících s nákupem vozidel. Co se týče výsledku svědků, s odkazem na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 18. 12. 2015, č. j. Af 15/2013-59, žalobce namítl, že se správce daně s téměř pětiletým odstupem dotazoval na skutečnosti běžného podnikatelského života, navíc většinou řadových zaměstnanců firem, kteří nemuseli s dotyčnou osobou vůbec jednat. Z celého daňového řízení je podle žalobce zřejmá snaha správce daně získat co nejvíce negativních odpovědí.
38. Následně žalovaný dne 12. 4. 2018 dodatečně seznámil ještě žalobce s hodnocením výsledku svědka J. V..
39. Napadenými rozhodnutími žalovaný rozhodl tak, jak je uvedeno v bodu 1 odůvodnění tohoto rozsudku. Předložené marketingové strategie žalovaný shodně jako správce daně neosvědčil za důkaz prokazující spolupráci mezi žalobcem a společností B., jakož že i předmětné výdaje jsou výdaji dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť první verze předložená dne 17. 5. 2016 představuje pouze výklad marketingu, plánování a marketingových nástrojů účelově okopírovaný z internetu, přičemž žalobce následně uvedl, že ji zamítl pro plagiátorství. Ani dokument předložený žalobcem dne 31. 8. 2016 podle žalovaného nelze osvědčit za důkaz prokazující tvrzení žalobce, neboť opět obsahuje pouze obecné informace o marketingu, přičemž informace použitelné pro žalobce jsou obsaženy jen na polovině listu A4 s označením „Doporučení“. Nadto žalobce následně sám uvedl, že předmětná marketingová strategie byla dodána nad rámec smluvního vztahu a nebyla součástí fakturované odměny. Co se týká smlouvy o poskytování služeb, ta sama o

sobě není schopná prokázat faktické uskutečnění plnění, a tedy poskytnutí zprostředkovatelské služby. Ve smlouvě je navíc sjednáno, že podkladem pro vystavení faktury je písemné odsouhlasení vyúčtování výkonů, ale žalobce tyto další písemné důkazy k prokázání faktického uskutečňování zprostředkovatelské činnosti nedoložil. Pokud se jedná o výpověď svědka K., správce daně ji ověřil formou mezinárodního dožádání u jeho bývalého zaměstnavatele společnosti T.. Jednatel společnosti pan A. D. uvedl, že žalobce své přepravní služby společnosti T. nabídl na podzim 2012. T. od roku 2012 do ledna 2017 dávala všechny přepravní zakázky z východní Evropy žalobci. Jelikož se stal žalobce od roku 2016 nespolehlivým, byl v lednu 2017 přepravce změněn. Uvedl též, že neexistoval žádný vztah mezi přepravními zakázkami a pracovním vztahem pana K., neboť ten byl ve firmě T. zaměstnán až po navázání obchodního kontaktu se žalobcem. Pan K. neměl žádný vliv na přidělování zakázek ve firmě žalobce, byl pouze nákupčím pro T. a staral se o zákazníky v České republice a Slovenské republice. Plánování přeprav ze strany žalobcovy firmy prováděla paní S.. Pan D. dále uvedl, že nezná T. K. ani společnost B.. Žalovaný neosvědčil ani výpovědi svědků působících u jednotlivých odběratelů žalobce, ani vyjádření pana L. a P. za důkazy prokazující tvrzení žalobce. V žádné svědecké výpovědi totiž nebylo potvrzeno, že by společnost B. zprostředkovala uzavření obchodních případů nebo že by odběratelé žalobce jednali s T. K. o navázání, resp. pokračování spolupráce se žalobcem. Výpověď T. K. pak byla nekonkrétní, neurčitá a nepřinesla žádné informace týkající se předmětného zprostředkování. Svědek neuvedl žádný konkrétní případ, který měl být zprostředkován, ani si nevzpomněl na jména osob, se kterými měl jednat. Vzpomněl si pouze na jméno M. K., se kterým něco společně „upekli“ na golfu. K čestnému prohlášení pana K. ze dne 5. 12. 2016 žalovaný uvedl, že jej hodnotil jako listinný důkazní prostředek, který byl ověřen svědeckou výpovědí pana K.. Provedená svědecká výpověď je vzhledem ke své bezprostřednosti důkazní prostředek, který čestné prohlášení o této věci nahrazuje. Obdobně hodnotil žalovaný též prohlášení svědka K. ze dne 10. 3. 2018 předložené žalobcem v odvolacím řízení. Žalovaný dále neosvědčil svědeckou výpověď M. K. za důkaz prokazující uskutečnění předmětného zprostředkování, neboť je v rozporu se skutečnostmi, které vyplynuly z odpovědi na mezinárodní dožádání a ze kterých vyplývá, že pan K. pracoval od ledna 2013 jako nákupčí u společnosti T., přičemž kontakt na žalobce společnost T. získala již v roce 2012. Žalovaný naopak osvědčil jako důkaz prokazující skutkový stav odpověď na mezinárodní dožádání ze dne 27. 9. 2017, v rámci kterého jednatel společnosti T. A. D. uvedl, že neexistoval žádný vztah mezi přepravními zakázkami a pracovním vztahem pana K.. Nadto bylo zjištěno, že již ve 3. a 4. čtvrtletí roku 2012 probíhala fakturace žalobce společnosti T.. Žalovaný konstatoval, že tvrzení žalobce, že smlouva se společností B. měla zajistit, aby nepřišel o stávající klientelu a rozšířit možnou spolupráci o nové klienty, na základě čehož měl být získán nový klient společnost T., nebylo v rámci doplnění odvolacího řízení prokázáno. Žalovaný proto v doplněném odvolacím řízení dospěl ke shodnému závěru jako správce daně, že žalobce neprokázal, že výdaje v celkové výši 3 654 000 Kč zaevidované v jeho daňové evidenci za zdaňovací období roku 2013 na základě faktur přijatých od společnosti B. jsou výdaji dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Neprokázal ani oprávněnost svého nároku na odpočet DPH z deklarovaných služeb přijatých od společnosti B. v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH. Výpočet poplatků také nebyl žádným způsobem prokázán a představuje nepřezkoumatelný výpočet žalobce. Kniha vystavených faktur, kterou žalobce předložil dne 31. 8. 2016, představuje pouze úplný soupis veškerých faktur za období od 9. 1. 2013

do 30. 12. 2013 v úhrnné fakturované výši 21 151 209,83 Kč včetně DPH, ze kterého je vypočtena provize 12,7 %. Žalobce však neprokázal, že veškeré tyto faktury jakkoliv souvisí se sporným zprostředkováním. Pokud se jedná o faktury vystavené společnosti T., A. S. G. a G. Č. r. s.r.o., ty jsou způsobilé prokázat, že žalobce poskytoval přepravní služby uvedeným obchodním společnostem, ale nevypovídají o tom, kdo se zapříčinil o vznik obchodního vztahu mezi žalobcem a těmito společnostmi. Žalovaný uzavřel, že v průběhu daňové kontroly ani v odvolacím řízení nebyl žalobcem specifikován ani srozumitelně vysvětlen přínos služeb poskytnutých B. v podnikání daňového subjektu ani prokázána souvislost s dosaženými příjmy. Žalovaný měl rovněž za to (srov. bod 57 napadeného rozhodnutí B), že nebylo prokázáno, že by se dané zprostředkování vůbec uskutečnilo. Pokud žalobce namítal, že žalovaný do seznámení s novými důkazními prostředky ze dne 27. 2. 2018 nezahrnul výslech svědka J. V., žalovaný posoudil tuto námitku jako relevantní a písemností ze dne 12. 4. 2018 žalobce opětovně seznámil s hodnocením této svědecké výpovědi. K obecné námitce, že o termínech výsledků nebyl žalobce vždy informován s dostatečným předstihem, žalovaný konstatoval, že takové pochybení nebylo zjištěno, přičemž s termíny výsledků byl zástupce daňového subjektu seznámen minimálně s osmidenním předstihem. Termíny svědeckých výpovědí byly navíc často měněny, ať už ze strany zástupce žalobce či ze strany svědků, a správce daně se snažil tyto změny akceptovat a komunikoval se zástupcem žalobce prostřednictvím e-mailů. K námitkám, že žalobce neobdržel protokol z mezinárodního dožádání ani kopii písemného vyjádření paní B., žalovaný sdělil, že daňový řád nezakotvuje povinnost správce daně posílat daňovému subjektu kopie všech důkazních prostředků. Daňový subjekt má právo se s obsahem veřejné části spisu seznámit prostřednictvím nahlížení do spisu podle § 66 odst. 1 daňového řádu. Žalobce byl písemností ze dne 27. 2. 2018 seznámen s novými důkazními prostředky, včetně výše uvedeného protokolu z mezinárodního dožádání a písemného vyjádření paní B., a mohl tedy následně do spisu nahlédnout. Pokud je namítáno, že žalobce nemohl být přítomen při výslechu svědka A. D. prováděného v Německu, odkázal žalovaný na rozsudek NSS ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011-167, a konstatoval, že svědecká výpověď byla plně v gesci německé finanční správy a řídila se jejich procesními pravidly, přičemž správce daně do jejího konání neměl pravomoc jakkoliv zasahovat. Co se týká námitky, že nelze po svědcích požadovat, aby si pamatovali podrobnosti transakcí a jejich sjednávání před 5 lety, žalovaný zdůraznil, že v dané věci správce daně nepožadoval po svědcích sdělení podrobných okolností obchodu, ale kladl pouze otázky, jakým způsobem tyto společnosti navázaly spolupráci se žalobcem. Z výpovědí navíc vyplývá, že si tyto okolnosti někteří svědci pamatovali. Co se týká pracovní smlouvy pana K., začal pro společnost T. pracovat až v roce 2013, avšak žalobce začal se společností T. spolupracovat již předtím. Žalobce ani blíže nespecifikuje, jakým způsobem mu mělo být zabráněno vyjádřit se k výsledkům daňové kontroly, přičemž ze spisového materiálu vyplývá, že žalobce požádal o lhůtu na vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění do 31. 8. 2016, jeho žádosti přitom správce daně vyhověl a žalobce se k výsledkům kontrolního zjištění vyjádřil písemností ze dne 31. 8. 2016. Závěrem žalovaný konstatoval, že neshledal porušení jakékoliv základní zásady daňového řízení. Napadená rozhodnutí byla doručena zástupci žalobce dne 24. 7. 2018.

Posouzení žaloby soudem

40. Soud ověřil, že žaloby byly podány včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňují všechny formální náležitosti na ně kladené, jedná se proto o žaloby věcně projednatelné. Soud dále ověřil, že i rozšíření žalobních bodů byla podána včas, neboť doplňující podání byla dodána do datové schránky zdejšího soudu ve lhůtě pro podání žaloby, která končila dne 27. 6. 2018. Soud posoudil žaloby v rozsahu uplatněných žalobních bodů vycházejí ze skutkového a právního stavu ke dni vydání napadených rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s.ř.s.), přičemž dospěl k závěru, že nejsou důvodné.
41. Na úvod soud připomíná, že pokud žalovaný namítá, že řada žalobních bodů nebyla uplatněna v odvolacím řízení, nemůže mít tato námitka dopad na přípustnost takových bodů, jelikož předchozím uplatněním námitek v daňovém řízení soudní řád správní přípustnost žalobních bodů nepodmiňuje. Soud v této souvislosti připomíná usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 26. 8. 2008, č. j. 7 Afs 54/2007-62, č. 1742/2009 Sb. NSS, které tento závěr potvrzuje. Limitem může být pouze nepřípustnost tvrzení nových skutečností a uplatňování důkazních návrhů, jež mohly být žalobcem vzneseny již v průběhu daňového řízení, v těch případech, kdy je napadené rozhodnutí založeno na neunesení důkazního břemene. Nicméně tento limit nelze vztáhnout na námitky procesních vad, nezákonnosti právního hodnocení či nesprávnosti vyhodnocení již provedených důkazů. Veškeré uplatněné žalobní body tak jsou soudem plně projednatelné, byť to neznamená, že by musely být též důvodné.
42. Podstatou sporu v posuzované věci je řešení otázky, zda žalobce v předcházejícím daňovém řízení prokázal daňovou uznatelnost výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a nárok na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 zákona o DPH. Žalobce uvádí, že skutečnosti uvedené v daňovém přiznání doložil a prokázal dostatečným a pochybnosti nevzbuzujícím způsobem. Brojí proti tvrzení daňových orgánů, že neprokázal poskytování poradenské a zprostředkovatelské činnosti společností B., a namítá, že správce daně v tomto směru neunesl důkazní břemeno k prokázání pochybností. Žalovaný se naopak v napadených rozhodnutích ztotožnil s hodnocením správce daně, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal, že by sporné náklady byly uplatněny v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ani že by mu v této souvislosti svědčil nárok na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona o DPH.
43. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH pak vymezuje hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH, podle kterých je plátcе daně oprávněn k odpočtu DPH na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění vymezených v tomto ustanovení.
44. Pokud jde o rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, to je ustálenou judikaturou NSS popisováno následně (viz rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 87/2016-45): „*Daňové řízení je tedy postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost daň přiznat, tzn. že nese břemeno tvrzení, a povinnost svá tvrzení doložit, tzn. že nese břemeno důkazní. Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009-83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010-124). Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky*

stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (rozsudek ze dne 26. 1. 2011, čj. 5 Afš 24/2010-117). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. výše uvedený rozsudek čj. 2 Afš 24/2007-119). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. výše zmiňované rozsudky čj. 1 Afš 39/2010-124, či čj. 2 Afš 24/2007-119).“ Lze též dodat, že existence, byť i formálně bezvadných účetních dokladů (např. pokladních dokladů či faktur) sama o sobě ještě zpravidla nemusí prokazovat, že se operace, která je jejich předmětem, uskutečnila na dokladech deklarovaným způsobem (viz rozsudky NSS ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afš 54/2008-68, a obdobně ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afš 132/2004-99).

45. V této souvislosti lze částečně přisvědčit žalobci, že správce daně se dožadoval doložení dokladů nad rámec účetních záznamů, aniž by ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zřetelně označil okolnosti, jež zakládaly vážné pochybnosti o správnosti předložené daňové evidence. Ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 14. 4. 2016 správce daně jen označil zpochybňované faktury, přičemž ve vztahu k dani z příjmů a k DPH neuvedl, jaké pochybnosti pojal. Správce daně tak již na počátku přenášel důkazní břemeno zpět na žalobce a požadoval po něm prokazování skutečností přesahujících rámec samotné daňové evidence, ač sám své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu neunesl. Takový postup v pořádku nebyl.
46. Ne každá vada postupu předcházejícího vydání napadeného rozhodnutí však představuje důvod pro jeho zrušení ze strany soudu. Ve správním soudnictví je totiž vždy nutno posoudit, zda zjištěná procesní vada mohla mít vliv na zákonnost výsledného rozhodnutí (srov. např. rozsudky NSS ze dne 4. 6. 2003, č. j. 6 A 12/2001-51, č. 23/2003 Sb. NSS, či ze dne 18. 3. 2004, č. j. 6 A 51/2001-30, č. 494/2005 Sb. NSS), tedy zda lze předpokládat, že v případě neexistence této vady by byl výrok napadeného rozhodnutí jiný, pro žalobce příznivější.
47. V nynějším případě přitom soud nemá za to, že by řízení jen v důsledku vadného postupu správce daně mohlo vyústit v jiný výsledek. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu totiž byl správce daně oprávněn žalobce vyzvat k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, jež sám nemohl získat z vlastní úřední evidence. Takovou skutečností, které se správce daně mohl po žalobci dožadovat, bylo například přesné označení plnění poskytnutých společností B. či osob, s nimiž žalobce v dané souvislosti jednal, neboť takové skutečnosti z předložené daňové evidence neplynuly a ani správce daně je nemohl zjistit ze své úřední evidence a zároveň se jednalo o informace podstatné pro prověření daňových tvrzení žalobce, které umožňovaly správci daně provést dokazování nebytné z hlediska nesení důkazního břemene správcem daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Výzva k prokázání skutečností ze dne 14. 4. 2016 přitom obsahovala mj. právě i

požadavek správce daně na to, aby žalobce jmenovitě označil obchody zprostředkované B. a osoby, jimž měla být předána hotovost podle předložených dokladů. A právě na základě těchto z hlediska § 92 odst. 4 daňového řádu oprávněně požadovaných údajů, jež žalobce nebyl v průběhu daňové kontroly a následně ani odvolacího řízení schopen uspokojivě označit (pokud jde o jmenovité určení zprostředkovaných obchodů), bylo následně provedeno rozsáhlé dokazování výsledkem svědků, jehož výsledky byly posléze vyhodnoceny v neprospěch žalobce. Problémy při plnění samotné povinnosti tvrzení o zprostředkovaných dodávkách a výpovědi svědků z řad dodavatelů, které v zásadě vylučovaly možnost zprostředkování takových dodávek společností B., již byly zjevně dostačující pro unesení důkazního břemene správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a přinejmenším ve fázi odvolacího řízení již bylo zcela nepochybně důkazní břemeno k prokázání reálného uskutečnění dodávek ze strany společnosti B. na straně žalobce, neboť vyvolané pochybnosti byly natolik vážné, že o věrohodnosti, resp. správnosti předložených dokladů z daňové evidence žalobce bylo možné zcela důvodně pochybovat. Pokud tedy ve výsledku žalovaný dospěl k závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno v intencích § 92 odst. 3 daňového řádu s tím, že nepostačovalo formální předložení daňových dokladů, nelze mu nic vytýkat, protože v době vydání napadených rozhodnutí již žalobce skutečně byl v souladu s daňovým řádem povinen prokazovat uskutečnění deklarovaných dodávek jinými důkazy než povinně vedenou daňovou evidencí.

48. Při posuzování, zda daňovému subjektu vznikly výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jakož i nárok na odpočet DPH, tedy žalovaný správně vyžadoval, aby žalobce v daňovém řízení prokázal, že vyfakturovanou částku přijala od žalobce skutečně společnost B. a že za tuto částku od ní skutečně obdržel protihodnotu spočívající v tvrzeném poradenství v oblasti marketingové strategie, propagace a rozvoje společnosti, vyhledání a zprostředkování nových klientů, případně udržení klientů stávajících.
49. Žalobce doložil kopii smlouvy uzavřené mezi žalobcem a společností B., marketingovou strategii, kopie faktur a pokladničních dokladů a knihu vystavených faktur. Správce daně dospěl k závěru, že předložená marketingová studie je plagiátem a že výpočet provize předložený žalobcem nesouhlasí se smlouvou a s celkovou fakturací, z níž se podílově podle žalobce měla provize za zprostředkování odvíjet, přičemž ani tvrzení, že společnost B. získala pro žalobce jako nového klienta společnost T. nebylo prokázáno. Následně žalobce změnil své tvrzení a předložil novou verzi marketingové strategie, kterou označil za tu „správnou“. Předložil dále podrobný přehled výpočtu provizí za zprostředkování obchodů, přičemž ale v součtu ani tyto vykázané položky (částky 2 292 408,67 Kč, 541 513,86 Kč a 813 000 Kč) neodpovídaly fakturované částce 3 654 000 Kč. Žalobce dále předložil čestné prohlášení M. K., zaměstnance společnosti T., ve kterém prohlašuje, že spolupráci mezi žalobcem a společností T. zprostředkoval T. K.. V odvolacím řízení bylo provedeno obsáhlé doplnění dokazování výsledkem řady svědků a informacemi získanými mezinárodním dožádáním, s jehož výsledky byl žalobce seznámen, avšak v jejich kontextu žalovaný dospěl ke shodnému závěru jako správce daně, tedy že žalobce neprokázal, že výdaje v celkové výši 3 654 000 Kč zaevidované v daňové evidenci za zdaňovací období roku 2013 na základě faktur přijatých od společnosti B. byly výdaji dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a stejně tak, že žalobce neprokázal oprávněnost svého nároku (ve vztahu k uvedeným plněním) na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona o DPH.

50. Soud se přitom se závěry žalovaného ztotožňuje. Předmětem smlouvy o poskytování služeb uzavřené mezi žalobcem a společností B. bylo poskytování veškerých marketingových a reklamních služeb v rámci spolupráce na projektu nazvaném „propagace“ a zprostředkování obchodů, především zprostředkování nákupů nákladních automobilů a zajištění zprostředkování převozů osobních a malých nákladních vozů. Žalobce k této smlouvě v podání ze dne 17. 5. 2016 uvedl, že byla uzavřena z důvodu neustále se rozvíjející konkurence a měla zajistit udržení stávající klientely a zprostředkování nových klientů. Co se týče uskutečněných plnění, žalobce tvrdil, že na základě této spolupráce získal nového klienta T. a vypracovanou marketingovou strategii. Další nově zprostředkované klienty žalobce nejprve nespecifikoval, a teprve v odvolání nově označil klienty, kteří v následujících letech navázali na spolupráci se společností T., a to A. S. G. a G. Č. r. s.r.o. Spolupráce žalobce s těmito subjekty však byla zahájena až v průběhu roku 2014. V popisu jednotlivých faktur vystavených společností B. je přitom vždy uvedeno, že se jedná o fakturaci za „zprostředkování obchodu“, většinou za konkrétní kalendářní měsíc. Ačkoliv žalobce tímto způsobem odváděl ze svého podnikání poměrně významné částky, nebyl schopen doložit (s výjimkou údajných marketingových studií, jejichž přínos pro podnikání žalobce musel být s ohledem na jejich kvalitu odpovídající nepovedené semestrální práci studenta bakalářského studia ekonomického oboru blízky nule a jež ostatně nakonec žalobce označil jako bezplatná plnění) žádné hmatatelné výsledky údajné spolupráce s touto společností. V odvolání žalobce sice uvedl, že předmětem fakturace nebyla marketingová studie, ale provedení zprostředkovatelských služeb, což by alespoň odpovídalo obsahu jinak zcela nekonkrétních faktur. Poskytnutí takových zprostředkovatelských služeb však bylo vyvráceno výsledkem početných svědků jednajících se žalobcem za označené odběratele, stejně jako obsahem sdělení dožádaného německého správce daně. Ve prospěch žalobce tak vypovídali v podstatě jen tehdejší jediný jednatel a společník společnosti B. T. K. a bývalý zaměstnanec společnosti T. M. K., oba však ve velmi obecných formulacích postrádajících prakticky jakékoliv konkrétní zachytne body umožňující prověření jejich tvrzení jinými důkazními prostředky. Oba tito svědci k podstatné části dotazů tvrdili, že si již na bližší okolnosti zprostředkování s ohledem na časový odstup nepamatují, což bylo ve značném kontrastu s výpověďmi na případu v zásadě nezainteresovaných svědků z řad odběratelů, kteří ač se pro ně mnohdy jednalo o zanedbatelné dodávky mezi množstvím jiných, si i přes shodný časový odstup byli schopni vybavit řadu skutečností týkajících se spolupráce se žalobcem. V žalobě žalobce ale opět změnil svá tvrzení, když namítá, že fakturovaná odměna nebyla pouze za zprostředkování zákazníků, ale za celkové obchodní a poradenské služby, které mu byly poskytovány ze strany dodavatelů těchto služeb. S ohledem na uvedené je nutno konstatovat, že žalobcova argumentace se jeví jako účelová a značně nevěrohodná, a to jak samostatně, tak i v kontextu dalších provedených důkazů.
51. Soud považuje v této souvislosti za zcela nedůvěryhodný důkaz v podobě výpovědi T. K., jednatele společnosti B.. Ačkoliv společnost B. v průběhu roku 2013 žalobci vyfakturovala „zprostředkování nákupů“ v celkové výši 3 654 000 Kč, její jednatel si již nepamatoval, se kterými subjekty jednal a zda na základě těchto jednání vznikla spolupráce žalobce. Společnost T. znal, ale nebyl schopen specifikovat ani jednotlivé obchodní případy ani jména osob, se kterými jednal. Společnosti A. S. G. a G. Č. r. s.r.o. nebyly jednatelům zmíněny. Byť měl svědek opakovaně přebírat značné částky v hotovosti v řádu statisíců Kč, okolnosti jejich předání si údajně nepamatoval a byl schopen potvrdit jen to, že podpisy na příjmových dokladech jsou jeho a že platby za faktury přebíral.

52. Uskutečnění fakturovaných transakcí podstatně zpochybňuje i správcem daně ve vyjádření k odvolání zmiňovaný časový nesoulad data vystavení faktur s obdobím, za něž mělo být fakturováno, neboť v době vystavení některých faktur skutečně nemohla být známa ani částka tržeb, z nichž měla být odvozena podle přílohy smlouvy provize za zprostředkování. Stejně tak neschopnost žalobce jasně specifikovat, jak byla vypočtena fakturovaná provize (v daném případě se nejednalo o nepochopení správce daně, neboť součet dílčích výpočtů skutečně nelíčuje s fakturovanou částkou), kterou přitom údajně bez protestů v hotovosti společnosti B. uhradil, podstatně zpochybňuje důvěryhodnost tvrzení žalobce o způsobu stanovení odměny za zprostředkování. Tato tvrzení přitom nejsou podpořena ani jinými důkazy. Ostatně ani tvrzené plnění společnosti B. neodpovídá úplně obsahu smlouvy, neboť ta v podstatném rozsahu hovoří o poskytování služeb jiného charakteru (elektronická prezentace žalobce, tvorba propagačních materiálů), jemuž jsou věnována následující podrobná ustanovení smlouvy řešící např. práva k autorským dílům apod. O takových službách (tvorba bannerů pro internetovou reklamu, loga či podoby vizitek, řízení facebookového profilu apod.) však žalobce zcela mlčí. Samotná smlouva tak působí dojmem, jako by někdo do ní doplnil text o zprostředkování a o marketingových studiích a snažil se takto účelově dodatečně podpořit opodstatněnost faktur vystavených společností B.. Tomu odpovídá i postupné předkládání dvou marketingových studií, aby následně, když se tato cesta u správce daně ukázala jako neprůchozí, žalobce popřel svá dosavadní tvrzení a konstatoval, že předkládané marketingové studie vlastně vůbec nebyly z hlediska poskytovaného plnění tím podstatným. Překvapivé je i to, jak žalobce po zjištění plagiátorství v případě první předložené studie sám souhlasil s tím, že také studii identifikoval jako plagiát, a proto žádal novou. Tím žalobce překvapivě přichází s tvrzením, že úspěšně „reklamoval“ bezplatně poskytnutou marketingovou studii. Není zvykem, že by byly odstraňovány vady bezplatně poskytovaných služeb či děl.
53. Je-li žalobcem namítáno, že žalovaný učinil zcela nepodložené skutkové závěry spočívající v tom, že první žalobcem předložená marketingová strategie byla plagiátem a druhá následně předložená strategie pouze teoretická a hypotetická, považuje soud tuto námitku za překvapivou v situaci, kdy žalobce sám v podání doručeném správci daně dne 31. 8. 2016 k výsledkům kontrolního zjištění uvedl, že dříve předložená marketingová studie byla žalobcem z důvodu plagiátorství zamítnuta, načež předložil novou verzi marketingové strategie, kterou označil za správnou. Následně pak v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru žalobce doložil prohlášení jednatele společnosti B., ze kterého vyplývá, že marketingovou strategii žalobci poskytl bezplatně. V situaci, kdy ale žalobce změnil v průběhu daňového řízení svá tvrzení a tvrdil, že marketingová studie byla poskytnuta bezplatně, by v každém případě bylo již nadbytečné se zabývat žalobními body zpochybňujícími způsob a výsledek vyhodnocení této studie správcem daně, popř. provádět důkaz obsahem této webové stránky. Jen nad rámec uvedeného vypořádání tak soud podotýká, že na internetových stránkách www.odevzdej.cz je v době rozhodování soudu uvedeno, že systém umožňuje „*jakémukoli uživateli nechat si bez přihlášení zkontrolovat libovolný textový dokument na plagiáty*“, takže by argumentace žalobce nemohla být úspěšná, nehledě na to, že ani eventuální nezákonnost při pořízení důkazu nemá vždy za následek nepoužitelnost takového důkazu, neboť záleží na tom, zda taková nezákonnost je způsobila zpochybnit pravdivost obsahu takového důkazu nebo zda porušila práva samotného žalobce. Užití doktríny „ovoce z otráveného stromu“ ostatně v současnosti ustupuje i v oblasti trestního řízení, není tedy důvodu se jí slepě řídit v procesu daňovém.

54. Soud nemůže přisvědčit ani námitce, že správce daně se v případě předvolaných svědků L., Ing. P. a B. spokojil pouze s jejich písemnými prohlášeními. Předně je třeba v této souvislosti připomenout ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu, které ukládá správci daně co nejúplnější zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, přičemž není vázán jen návrhy daňových subjektů. Je tedy na uvážení správce daně, zda vzhledem k obsahu prohlášení, resp. písemných odpovědí na dotazy správce daně, které ne vždy lze použít jako důkaz, pokládá za potřebné tyto osoby vyslechnout jako svědky. V tomto ohledu se soud ztotožňuje s argumentací žalovaného, pokud namítá, že v dané věci bylo opatřeno správcem daně dostatečné množství důkazních prostředků za účelem řádného zjištění skutkového stavu věci. Nelze se přitom ztotožnit s tvrzením žalobce, že předmětná písemná prohlášení nebylo možné použít jako důkazní prostředky. Takto nelze použít pouze čestná prohlášení daňového subjektu, protože nejsou ničím jiným než prostým tvrzením procesního subjektu. Písemná prohlášení potenciálních svědků však nepředstavují případ tvrzení daňového subjektu, nýbrž písemné sdělení nezúčastněné strany o obsahu jí známých skutečností. Jedná se o listinný důkaz, jehož důkazní hodnota je přirozeně nižší oproti důkazní hodnotě svědecké výpovědi, jejímuž poskytnutí předchází poučení svědka o jeho odpovědnosti za nepravdivou výpověď a v jejímž případě může správce daně přímo vnímat reakce svědka na pokládané otázky včetně neverbálních projevů, i tak ovšem je způsobilý určité skutečnosti prokázat či vyvrátit. Důkazní hodnota je přirozeně dotčena též tím, že v takovém případě neměl daňový subjekt možnost klást dané osobě otázky, čímž může být ovlivněna zejména úplnost poskytnutých informací, avšak to je vyváжено povinností správce daně v takové situaci na žádost daňového subjektu nahradit obsah této listiny provedením svědeckého výslechu, nebrání-li tomu výjimečné okolnosti. Nutno ovšem připomenout, že provedení těchto výslechů ze strany žalobce nebylo v daňovém řízení navrhováno, nelze tedy žalovanému vytýkat, že k němu v dané situaci nepřistoupil. Bylo přitom na něm, aby případně trval na jejich osobním výslechu, pokud měl za to, že obsah jejich písemných sdělení mu neumožňuje dostatečně hájit své zájmy v daňovém procesu. Z obsahu písemných odpovědí těchto potenciálních svědků zároveň nevyplynuly skutečnosti, které by svědčily pro nutnost provedení jejich výslechů za účelem co nejúplnějšího zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. Pokud proto sám žalovaný považoval doplnění svědeckých výpovědí za nadbytečné, postupoval zcela v souladu s daňovým řádem.
55. Pokud se žalobce současně v protikladu s předchozí námitkou ohrazuje proti excesivnímu a nepřiměřenému postupu správce daně a žalovaného, kteří kontaktovali odběratele žalobce, jejichž aktivita s projednávanou věcí nikterak nesouvisela, soud ani v tomto případě nemůže dát žalobci za pravdu. Předně je nutno připomenout, že žalobce sám v odpovědi na výzvu správce daně ze dne 17. 5. 2016 tvrdil, že smlouva se společností B. byla uzavřena z důvodu neustále se rozvíjející konkurence a měla žalobci zajistit, aby nepřišel o stávající klientelu. Obdobně v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 12. 12. 2016 žalobce tvrdil, že předmětem fakturovaných dodávek nebyla marketingová studie, ale zprostředkování kontaktů s obchodními partnery a navázání další spolupráce s novými klienty společnosti, přičemž žalobce jako zprostředkovaná plnění označil v zásadě dodávky všem jeho odběratelům. Správce daně tak zcela správně a logicky prověřoval jeho tvrzení a ověřoval u všech označených odběratelů, zda je tvrzení žalobce o zprostředkování pravdivé. Ostatně nic jiného ani žalovanému nezbylo, neboť pokud považoval obsah předložených faktur společnosti B. a tvrzení žalobce o rozsahu zprostředkovaných dodání za nedůvěryhodné, musel si pro své pochyby obstarat také

nezbytná skutková zjištění, která by tyto pochybnosti podpořila či vyvrátila. K tomu byl přitom výslech svědků z řad údajně zprostředkovaných odběratelů vhodným a odpovídajícím důkazním prostředkem, jak ostatně posléze potvrdila i zcela obecná výpověď svědka T. K., jež sice zdánlivě podporovala tvrzení žalobce, avšak s ohledem na podobu poskytovaných odpovědí se jevila jako krajně nespolehlivá. Postup žalovaného v této souvislosti podle přesvědčení soudu nevybočil z rámce toho, co bylo v kontextu tvrzení žalobce nutné za účelem řádného zjištění skutkového stavu prověřit. Nadto z obsahu výpovědi svědků z řad odběratelů žalobce není ani patrné, že by snad jejich výpověď byla ovlivněna nějakou averzí vůči žalobci vyvolanou jejich neochotou se dostavovat k výslechu, jak žalobce naznačuje. Je sice patrné, že s tím související vytržení z pracovních povinností nebylo některými z nich vnímáno pozitivně, tvrzený dopad této nespokojenosti na obsah jejich výpovědi však ani z kontextu a způsobu odpovědí zachycených v protokolech nijak neplyne. Navrhovaný výslech žalobce v souvislosti s tímto žalobním bodem soud neprovedl pro nadbytečnost, neboť ani potvrzení negativních dopadů prováděných výsledků pracovníků odběratelů na obchodní vztahy žalobce by s ohledem na shora vysvětlenou nutnost takového dokazování nemohlo vést k závěru o důvodnosti námitky. Pokud pak mělo být výsledkem žalobce prokazováno samotné poskytnutí služeb společností B., měl žalobce takový důkaz navrhnout již v daňovém řízení, resp. měl již tehdy uplatňovat tomu odpovídající tvrzení. V soudním řízení již nelze předchozí nedostatečnou procesní aktivitu dohánět.

56. Není ani pravdou, že by zástupci žalobce nebyl řádně oznámen termín výslechu svědka J. V., a že by se jej tudíž žalobce a ani jeho zástupce nemohli zúčastnit. Ze správního spisu totiž vyplývá, že správce daně vyrozuměl zplnomocněného zástupce žalobce, jímž byla společnost K. G. S., a nikoliv za tuto společnost jednající daňová poradkyně, o termínech konání všech výsledků, včetně svědka V., přípisem ze dne 20. 10. 2017. Přípis byl prostřednictvím datové schránky zástupce doručen dne 23. 10. 2017. Jelikož generální plná moc ze dne 16. 11. 2016 byla žalobcem skutečně udělena společnosti K. G. S., písemnost byla doručena v souladu s ustanovením § 41 odst. 1 daňového řádu, a tudíž žalobní bod není důvodný.
57. Nesprávným není ani postup žalovaného, který z pozice odvolacího orgánu pověřil správce daně v prvním stupni, aby provedl doplnění dokazování, aniž by současně zrušil prvostupňové rozhodnutí. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty. Podle odst. 2 citovaného ustanovení, provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Z rekapitulace správního spisu přitom vyplývá, že žalovaný postupoval zcela v souladu s výše citovaným ustanovením daňového řádu, podle kterého je oprávněn doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, přičemž následně dne 27. 2. 2018 žalobce seznámil se zjištěnými skutečnostmi a se svým stanoviskem. Lze jen podotknout, že kdyby si žalobce přečetl alespoň text jím odkazovaného § 116 daňového řádu, snadno by zjistil, že žalovaný vůbec nemá pravomoc zrušit prvostupňové rozhodnutí a věc vrátit správci daně k dalšímu řízení. Odůvodnění

uplatněného žalobního bodu tak zcela popírá výslovné a dostatečně srozumitelné znění právního předpisu.

58. Soud se dále zabýval tím, zda správce daně nepochybil při zaslání žádosti o mezinárodní výměnu informací do Spolkové republiky Německo. Žalobce namítá, že správce daně hrubě porušil jeho práva tím, že jeho zástupce v řízení nebyl řádně vyrozuměn o výsledku svědka A. D., a nebylo mu tak umožněno se s uvedeným materiálem seznámit a učinit v návaznosti na něj námítky a návrhy na doplnění dokazování. Pokud se jedná o postup správce daně při zaslání mezinárodního dožádání, NSS se v rozsudku ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011-167, podrobně zabýval procesními právy tuzemského daňového subjektu v souvislosti s mezinárodním dožádáním u zahraničních správců daně. V uvedené věci NSS konstatoval, že: *„požadavky řádného daňového procesu dle českého práva vyžadují, aby se správce daně pokusil umožnit českému daňovému subjektu účast na výsledku svědka správním orgánem dožádaného státu. Za neexistence mezinárodní nebo evropské úpravy, která by harmonizovala přeshraniční provádění důkazů v daňovém řízení, nic více na českém správci dani požadovat nelze. Pokud tedy český správce daně žádá o výslech svědka podle směrnice 77/799/EHS, měl by v zásadě požádat zahraniční správní orgán o umožnění účasti českého daňového subjektu na výsledku svědka v souladu s právem dožádaného státu. To samozřejmě za podmínky, že něco takového právo dožádaného státu vůbec umožňuje. Pokud cizí právo účast daňového subjektu na výsledku svědka umožní, český správce daně uvědomí v návaznosti na sdělení správního orgánu dožádaného státu daňový subjekt o místě a čase konání výslechu. Náklady spojené s cestou do zahraničí, eventuálně náklady na tlumočníka a zastoupení v dožádaném státě, nese plně český daňový subjekt (srov. přiměřeně § 76 odst. 3 daňového řádu z roku 2009), ledaže snad právo dožádaného státu stanoví jinak. Pokud by dožádaný stát účast českého daňového subjektu na výsledku svědka s odkazem na své vnitrostátní předpisy odmítl, může správce daně použít jako důkaz informace týkající se výpovědi dané osoby. Půjde o listinu osvědčující uskutečněný výslech, z níž bude zpravidla patrný průběh výslechu, obsah položených otázek a odpovědi vyslychané osoby, případně další důležité skutečnosti. Takový listinný důkaz musí být součástí veřejné části správního spisu, ale musí být českému daňovému subjektu také představen. Daňový subjekt musí mít vždy možnost se k takovému důkazu vyjádřit a navrhnout případně další důkazy (srov. výše citovaný rozsudek čj. 5 Afs 51/2008-95). Přiměřeně to platí též pro situace, ve kterých český správce daně nevyzve dožádaný stát k umožnění účasti českého daňového subjektu na výsledku svědka, neboť z vlastní úřední činnosti ví, že právo dožádaného státu takovouto účast neumožňuje. V každém případě platí, že správce daně musí k listině osvědčující výslech svědka v zahraničí, který byl proveden bez účasti českého daňového subjektu na tomto výsledku, přistupovat obezřetně. Neúčast českého daňového subjektu na výsledku svědka v zahraničí, byť by se tak stalo v souladu s procesním právem dožádaného státu, totiž ovlivňuje výpovědní hodnotu informací takto získaných. Tomu přizpůsobí správce daně svůj postup v rámci zásady volného hodnocení důkazů.“*
59. V posuzované věci správce daně zaslal dne 14. 6. 2017 žádost o výměnu informací podle nařízení 904/2010/EU. V žádosti uvedl, že žádá o zjištění skutečností ohledně předmětné zprostředkovatelské činnosti a doložení písemností z účetnictví korporace T. a jakýchkoliv důkazních prostředků prokazujících ověření požadovaných skutečností. Správce daně dále požádal o doložení písemností prokazujících obchodní vztah mezi společnostmi T. a žalobcem a ověření skutečností a doložení písemností k výčtu konkrétních dotazů. Z odpovědi na žádost o mezinárodní výměnu informací je zřejmé, že německá daňová správa zaslala správci daně kromě sdělení plynoucích z vlastní evidence též odpovědi jednatele společnosti T. A. D. na položené otázky, byť z ní jednoznačně nevyplývá, zda byl

přímo proveden výslech jednatele či zda byly odpovědi poskytnuty v podobě písemného vyjádření.

60. Soud v dané souvislosti konstatuje, že se v dané věci žalovaný nemůže bránit tím, že explicitně nežádal o výslech svědka, neboť v žádosti německému daňovému orgánu zaslal výčet konkrétních otázek, z nichž mnohé mohl odpovědět individuálně pouze jednatel společnosti A. D.. Ačkoliv tak v žádosti výslovně nebylo o výslech žádáno, s ohledem na povahu položených otázek musel správce daně přinejmenším předpokládat, že provedení výslechu jednatele může být reálnou variantou vyřízení mezinárodního dožádání. Pro případ volby této alternativy měl proto v souladu s výše citovanou judikaturou NSS německé daňové orgány požádat o umožnění účasti žalobce či jeho zástupce na výslechu svědka v souladu s právem dožádaného státu, popř. měl v napadených rozhodnutích zcela konkrétně vysvětlit a doložit, že by taková žádost byla zbytečná, je-li mu snad z jeho praxe známo, že německé daňové orgány takový postup v případě mezinárodních dožádání neakceptují. Vzhledem k tomu, že tak správce daně, resp. žalovaný neučinili a současně z odpovědi na dožádání není zřejmé, jakým způsobem byly odpovědi jednatele získány (zda výslechem jmenovaného v pozici svědka, před kterým byl svědek řádně poučen, nebo např. jen písemným prohlášením jednatele), je třeba připustit, že v případě obstarání tohoto důkazu mohlo skutečně dojít k porušení procesních práv žalobce v daňovém řízení a z tohoto důvodu nelze tento důkaz použít, aniž by byly alespoň zjištěny podrobnosti ohledně způsobu, jakým byly odpovědi jednatele opatřeny, případně dožádání zopakováno s garancí procesních práv žalobce.
61. Ve vztahu k doměřené dani z příjmů fyzických osob dodatečným platebním výměrem A soud nicméně uvádí, že ačkoliv bylo samotné mezinárodní dožádání učiněno na základě nařízení 904/2010/EU vzhledem k souběžnému prověřování totožných plnění z hlediska DPH, lze akceptovat odkaz žalovaného na rozsudek SDEU ve věci C-276/12 *Sabou*, který se vztahuje právě na procesní režim, v němž lze získat informace mj. pro účely daně z příjmů, jelikož pouze uvedeného režimu se mohl žalobce v řízení týkajícím se daně z příjmů domáhat. V rozhodné době byla mezinárodní spolupráce upravena čl. 5 a 6 směrnice Rady 2011/16/EU, o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS, ve znění směrnice 2016/2258/EU, a to obdobně jako v předchozí směrnici, jejímž výkladem se zabýval zmíněný rozsudek SDEU a na něj navazující rozsudek NSS ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011-176, č. 3016/2014 Sb. NSS. Z této judikatury přitom plyne, že neumožnění účasti daňového subjektu či jeho zástupce na výslechu svědka v jiném členském státě nebrání použitelnosti takového důkazu, ale má dopad na „sílu“ takového důkazu, neboť je třeba zohlednit skutečnost, že žalobce nemohl svědkovi klást vlastní otázky a nemohl jej tak konfrontovat s vlastními znalostmi skutkového děje. I s přihlédnutím k těmto omezením přitom soud nemá za to, že by informace takto získané mezinárodním dožádáním bez možnosti ingerence žalobce byly do té míry zpochybněny, že by je jen proto nebylo možné použít v kontextu s ostatními důkazy. Je tomu tak proto, že požadované informace formou dotazů byly do té míry podrobné a detailní, že odpovědi na ně poskytl relativně úplný obraz o všech podstatných okolnostech, jež bylo možné porovnat s informacemi plynoucími z výpovědi svědka M. K.. Zároveň žalobce v průběhu řízení neuplatňoval tvrzení, jímž by se takto získané odpovědi na otázky nějak vyhýbaly či poskytovaly na ně jen mlhavé odpovědi.
62. Namítá-li žalobce ve vztahu k doměřené DPH a dodatečným platebním výměrům B, že se nařízení 904/2010/EU vztahuje pouze na otázky přeshraničního uplatňování DPH v rámci

EU, a je proto vyloučeno, aby tento předpis dopadal na vnitrostátní odpočet DPH, nemůže mu soud dát za pravdu. Ačkoliv na tyto případy bude spolupráce mířit zejména, nelze takovéto omezení spolupráce mezi orgány členských států za účelem správného vyměření DPH jako harmonizované daně dovodit z normativního textu nařízení ani z jeho preambule. Na druhou stranu z rozsudku SDEU ze dne 17. 12. 2015, C-419/14 *WebMindLicenses*, vyplývá, že „*vnitrostátní soud, jenž přezkoumává legalitu rozhodnutí, kterým se dodatečně vyměřuje daň z přidané hodnoty, založeného na takovýchto důkazech, [musí] na základě článků 7 a 47 a čl. 52 odst. 1 Listiny základních práv Evropské unie ověřit, zda odposlechy telekomunikačních prostředků a zajištění elektronické pošty představovaly vyšetřovací prostředky stanovené zákonem a nezbytné v rámci trestního řízení a zda použití důkazů získaných těmito způsoby uvedeným orgánem rovněž bylo povoleno zákonem a nezbytné. Kromě toho musí ověřit, zda osoba povinná k dani měla v souladu s obecnou zásadou dodržování práva na obhajobu v rámci správního řízení možnost mít k těmto důkazům přístup a být k nim vyslechnuta. Jestliže zjistí, že tato osoba povinná k dani tuto možnost neměla nebo že tyto důkazy byly získány v rámci trestního řízení nebo použity v rámci správního řízení v rozporu s článkem 7 Listiny základních práv Evropské unie, musí uvedený vnitrostátní soud tyto důkazy vyloučit a uvedené rozhodnutí zrušit, jestliže je v důsledku toho nepodložené*“ (zvýraznění doplněno soudem). Z toho vyplývá, že žalobce měl mít k výsledku provedeného mezinárodního dožádání přístup přinejmenším v části řízení týkající se doměření DPH.

63. Ve vztahu k doměření DPH proto soud nemohl z obsahu výpovědi na mezinárodní dožádání vycházet a ani žalovaný tak nemohl učinit, aniž by dal žalobci možnost se s těmito podklady seznámit. Ovšem ani ve vztahu k doměření dani z příjmu fyzických osob nemohli soud a žalovaný z obsahu odpovědi na mezinárodní dožádání vycházet. Je tomu tak proto, že žalobce zcela oprávněně v odvolacím řízení namítl, že nebyl vůbec s obsahem této odpovědi seznámen. Toto tvrzení žalobce (původně formulované jako námitka neseznámení s protokolem o výpovědi A. D., jelikož žalobce nemohl vědět, jakou formu má zdroj dané informace) má odraz v obsahu správního spisu, v němž je odpověď na mezinárodní dožádání zařazena pouze v neveřejné části spisu. Pokud přitom žalovaný namítá, že s obsahem odpovědi byl žalobce seznámen prostřednictvím její rekapitulace v seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 27. 2. 2018, soud musí konstatovat, že takové seznámení není dostačující, neboť představuje pouze seznámení s jednostranným hodnocením takového důkazu správcem daně a se skutečnostmi, jež z něj vzal žalovaný za prokázané. Takový postup však bránil žalobci na základě úplné znalosti obsahu odpovědi na mezinárodní dožádání vyzdvihnout například jiné, žalovaným opomíjené pasáže odpovědi, poukázat na případné jím vnímané rozpory zamlčených částí odpovědi s již provedenými důkazy apod. Neseznámení žalobce s originálním obsahem a výsledky mezinárodního dožádání tak zásadním způsobem zpochybňuje využitelnost tohoto důkazního prostředku, a to jak v případě doměření daně z příjmů fyzických osob, tak zejména v případě doměření DPH.
64. S ohledem na výše uvedený závěr (jakož i závěry SDEU) však soud musel ještě zvážit, zda i bez provedení tohoto důkazu nebylo možné spolehlivě dospět k závěrům učiněným v napadených rozhodnutích, tedy že žalovaný dostatečně zpochybnil daňovou evidenci žalobce a že ze strany daňového subjektu následně nebylo uneseno důkazní břemeno k jeho tvrzení, že společnost B. zprostředkovala navázání spolupráce s T.. V takovém případě by totiž procesní vada v postupu správce daně, resp. žalovaného neměla vliv na

zákonnost napadených rozhodnutí. Dospěl přitom k závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno i bez znalosti výsledků mezinárodního dožádání.

65. Z obsahu správního spisu, zejména z knihy vydaných faktur za rok 2012, totiž jednoznačně vyplývá, že spolupráce mezi žalobcem a německou společností byla zahájena již v září 2012. Ačkoliv tuto spolupráci žalobce označil za zkušební jízdy, je nepochybné, že obě společnosti již v té době zahájily určitou formu spolupráce. Svědek K., který se měl podílet na zprostředkování, ale začal pracovat u společnosti T. až od 15. 1. 2013, což vyplývá jak z jeho výsledku, tak i z předložené pracovní smlouvy a potvrzení o zaměstnání. Výpověď svědka K. tudíž nekoresponduje s faktickým zahájením spolupráce mezi žalobcem a společností T.. Pokud jde v této souvislosti o svědeckou výpověď T. K., nezbyvá soudu než zopakovat, že ačkoliv měl svědek pro žalobce zajišťovat zprostředkování v rozsahu fakturovaných služeb v celkové výši 3 654 000 Kč, jeho výpověď byla velmi obecná a nekonkrétní v míře, která zcela zpochybňovala její důvěryhodnost, takže ani ta k unesení důkazního břemene žalobce nebyla schopna přispět. Ačkoliv měl svědek zajišťovat zprostředkování, nedokázal specifikovat ani jednotlivé obchodní případy, ani jména osob, se kterými při zprostředkování zakázky pro společnost T. měl údajně jednat. Soud považuje za nevěrohodné, že by jednatel v takovém případě a s ohledem na rozsah fakturovaného plnění nebyl schopen specifikovat provedené služby ani konkretizovat s jakými osobami jednal, byť s odstupem několika let. Lze tedy dostatečně spolehlivě dospět ke shodným závěrům, jako učinil žalovaný v napadených rozhodnutích, a to i bez skutkových zjištění vyplývajících z mezinárodního dožádání. Z výše nastíněných důvodů soud v konečném důsledku neshledal žalobní bod týkající se výsledku A. D. důvodným.
66. V této souvislosti vyhodnotil soud důkazní návrh v podobě výsledku svědků T. K. a M. K. za irelevantní, neboť tento důkaz žalobce řádně navrhl v daňovém řízení a v tomto řízení také byl proveden, přičemž žalobce měl možnost se jej zúčastnit. Bylo přitom na něm, aby právě v průběhu daňového řízení unesl své důkazní břemeno, přičemž svou nedostatečnou důkazní aktivitu již žalobce nemůže dohánět v řízení před soudem, jelikož v této souvislosti soud musí posoudit právě to, zda žalobce k datu vydání napadených rozhodnutí své důkazní břemeno unesl. Opakování výsledku těchto svědků by bylo v rozporu s koncepcí důkazního břemene, na níž je daňové řízení založeno.
67. Důvodnými pak soud neshledal ani zbylé námitky procesního charakteru. Žalobní bod namítající, že napadená rozhodnutí jsou vnitřně rozporná, nicotná a neobsahují zákonem stanovené náležitosti z důvodu nesprávného označení a identifikace žalobce, nemá podklad v obsahu správního spisu. Námitka, že z napadených rozhodnutí není zřejmé, zda má žalobce postavení příjemce rozhodnutí, neobstojí, neboť přímo v označení věci napadených rozhodnutí je explicitně uvedeno „*ve věci odvolání příjemce rozhodnutí V. J., DIČ: X*“. Pokud je dále namítáno, že žalobce je nesprávně označen, neboť v rozhodnutích uvedená adresa žalobce není vedena v rámci živnostenského rejstříku jako jeho místo nebo sídlo podnikání, tato skutečnost nemá vliv na dostatečně přesnou identifikaci žalobce, která je naplněna již uvedením jeho jména a správného DIČ. Tato skutečnost by mohla mít pouze vliv na řádnost doručení, jelikož podle § 44 odst. 2 daňového řádu se v případě, že daná písemnost souvisí (alespoň zčásti) s podnikatelskou činností dané osoby, doručuje na adresu místa podnikání této osoby. Napadená rozhodnutí však byla správně v souladu s ustanovením § 41 odst. 1 daňového řádu doručena zástupci žalobce do datové schránky, a tudíž uvedení adresy bydliště žalobce namísto místa podnikání nemohlo mít žádný vliv na

zákonnost napadených rozhodnutí ani na platnost jejich doručení. Žalobce netvrdí, že by existoval jiný V. J. bydlící, popř. sídlící na adrese X, totožného DIČ. Nezpůsobuje-li změna bydliště a místa podnikání nezákonnost napadených rozhodnutí, tím spíše nemůže být ani vadou způsobující jejich nicotnost.

68. Co se týká námitek týkajících se vedení spisu, soud zjistil, že ve správním řízení zástupci žalobce podali stížnost týkající se daňového spisu za rok 2013 a 2014. O stížnosti správce daně rozhodl dne 8. 3. 2017, přičemž (správně) upozornil na to, že stížnost směřovala proti vedení spisu pouze za zdaňovací období roku 2014. Ve vztahu k nynějšímu řízení jsou tedy tyto námitky bezpředmětné, neboť napadená rozhodnutí se týkají výlučně zdaňovacích období roku 2013.
69. Správný byl i postup správce daně, který daňové poradkyni Ing. L. K. neumožnil dne 14. 11. 2016 nahlížet do daňového spisu žalobce za rok 2013 s odůvodněním, že zmocnění na základě plné moci ze dne 16. 8. 2016 skončilo podpisem zprávy o daňové kontrole dne 8. 11. 2016. Daňový subjekt si může zvolit zmocněnce, a to dle § 27 odst. 1 daňového řádu, a toto zmocnění se prokazuje písemnou plnou mocí. Dle § 28 odst. 1 daňového je zmocnitel povinen vymezit rozsah zmocnění tak, aby bylo zřejmé, k jakým úkonům, řízením, nebo jiným postupům se plná moc vztahuje. Z tohoto ustanovení je zřejmé, že zmocnění může být uděleno v různém rozsahu – k určitému úkonu, skupině úkonů, pro určitou část řízení či pro celé řízení. Z plné moci udělené žalobcem dne 16. 8. 2016 pro K. G. S. vyplývá, že zmocněnec byl zmocněn k zastupování u správce daně pouze ve věci daňové kontroly všech daní žalobce za léta 2013 a 2014. Jak vyplývá z rozsudku NSS ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-36, „*při posuzování rozsahu zmocnění je vždy namístě položit si otázku, jakým úmyslem byli zmocnitel a zmocněnec vedeni při sepisování plné moci (usnesení rozšířeného senátu ze dne 18. 12. 2008, č. j. 8 Azs 16/2007 – 158, č. 1811/2009 Sb. NSS). Na úmysl smluvních stran je možné usuzovat z okolností o tomto úmyslu vypovídajících. Jednou z hlavních okolností v případě dohody o plné moci je text plné moci, listiny osvědčující její uzavření.*“ Pokud rozsah zmocnění byl omezen na „*zastupování ve věci daňové kontroly*“, nemohlo se jednat o generální plnou moc ani o zmocnění udělené k navazujícím úkonům v daňovém řízení, zejména tedy k podání opravného prostředku proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému na základě výsledků daňové kontroly až po jejím skončení. V projednávané věci správce daně žalobce s výsledky kontrolního šetření seznámil na ústním jednání ze dne 10. 8. 2016, přičemž žalobce se k nim vyjádřil v podání doručeném správci daně dne 31. 8. 2016. Zpráva o daňové kontrole byla se zástupcem žalobce projednána a podepsána dne 8. 11. 2016 a tím byla daňová kontrola v souladu s § 88 odst. 4 poslední větou daňového řádu ukončena. Pokud tedy zmocněnec na základě plné moci ze dne 16. 8. 2016 žádal o umožnění nahlížení do správního spisu, postupoval správce daně správně, když přístup ke spisu odepřel s odůvodněním, že bývalý zmocněnec k němu již nebyl zmocněn, neboť se nejednalo o generální plnou moc. Soud přitom podotýká, že ze správního spisu vyplývá, že generální plná moc byla zástupci, za nějž jednala jmenovaná daňová poradkyně, udělena žalobcem až následně dne 16. 11. 2016, a to s účinky od 2. 12. 2016, kdy byla doručena správci daně. Daňová poradkyně však mohla do spisu nahlédnout ještě při ústním jednání dne 8. 11. 2016, na kterém byla za její účasti projednána zpráva po daňové kontrole. Nahlédnout do něj stejně tak mohla v odvolacím řízení po předložení nové generální plné moci. Práva žalobce tudíž v tomto ohledu nebyla nikterak zkrácena. Proto i kdyby soud dospěl k závěru, že plná moc byla na daňovou kontrolu omezena z hlediska věcného, nikoliv časového, a že proto mělo být zmocněnkyni umožněno do části spisu, jež se týkala daňové kontroly, nahlédnout i po

jejím skončení, nemělo to na právní sféru žalobce vliv, neboť ten byl s obsahem spisu následně seznámen a zmocněnkyně do něj mohla v rámci odvolacího řízení nahlížet.

70. Z totožných důvodů nemůže obstát ani další žalobní bod namítající, že dodatečný platební výměr A a dodatečné platební výměry B byly doručeny žalobci, nikoliv jeho zmocněnci, neboť i v tomto případě s ohledem na rozsah udělené plné moci k datu doručení dodatečného platebního výměru A a dodatečných platebních výměrů B (23. 11. 2016) již původní zmocnění netrvalo a nová generální plná moc ještě nebyla správci daně předložena. Správce daně tudíž doručoval v souladu s § 44 daňového řádu správně přímo žalobci, který byl v té době z hlediska doměřovacího řízení nezastoupen.
71. Pokud žalobce dále namítá, že daňová poradkyně v zastoupení žalobce nemohla opakovaně nahlížet do spisu, aniž by upřesnil v jakých konkrétních případech se tak stalo, soudu nezbývá, než stejně obecně konstatovat, že takové skutečnosti z obsahu správního spisu nevyplývají, a nadto je sporné, zda šlo o spis týkající se projednávané věci. Zároveň je zřejmé, že v rámci odvolacího řízení zástupce žalobce nahlédl do spisu naposledy dne 14. 3. 2018 v návaznosti na seznámení žalobce se zjištěnými skutečnostmi ze dne 27. 2. 2018, a byl tedy přinejmenším v této fázi odvolacího řízení seznámen s obsahem správního spisu (kromě jeho neveřejné části). Soud tedy žalobcem namítané pochybení neshledal důvodným, a i kdyby snad mělo reálný základ, nelze předpokládat, že by takové dotčení procesních práv žalobce ve výsledku mohlo způsobit nezákonnost napadených rozhodnutí.
72. Konečně namítá-li žalobce, že daňová kontrola neprobíhala za stálé přítomnosti dvou úředních osob, soud ve shodě se žalovaným konstatuje, že takový požadavek nemá oporu v daňovém řádu. I zde si navíc lze jen stěží představit, jak by porušení takové povinnosti eventuálně předpokládané vnitřními předpisy správce daně mohlo ovlivnit výrok napadených rozhodnutí v neprospěch žalobce. Pokud žalobce v souvislosti s řadou procesních námitek navrhoval provést důkaz výsledkem daňové poradkyně Ing. L. K., soud konstatuje, že tento důkaz považoval ve všech případech za nadbytečný, neboť ani prokázání tvrzení žalobce o těchto procesních vadách by nemělo vliv na zákonnost napadených rozhodnutí, resp. v řadě případů daná skutečnost byla prokázána již obsahem listin ve správním spise. Samotným správním spisem se pak dokazování neprovádí.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

73. Vzhledem k tomu, že soud neshledal žádný ze žalobních bodů důvodným (resp. pokud zjistil některou z namítaných vad řízení předcházejících vydání napadených rozhodnutí, žádná z takových vad nebyla způsobilá ovlivnit jejich výroky v neprospěch žalobce), žaloby jako nedůvodné zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
74. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly. Proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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. prosince 2020

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.
předseda senátu