



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Naděždy Treschlové a JUDr. Hany Kadaňové, Ph.D., ve věci

žalobce: **PT Energetická spol. s r.o.**, se sídlem Washingtonova 1599/17, Praha 1 – Nové Město, IČ: 27316351

zastoupeného: FSG Finaudit, s.r.o., se sídlem tř. Svobody 645/2, Olomouc, IČ: 61947407

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 8. 2018, č. j.: 36311/18/5300-21442-711359,

takto:

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

Odůvodnění

[1] Žalobce napadl shora uvedené správní rozhodnutí, kterým byly změněny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále také jen „*finanční úřad*“, případně obecně „*správce daně*“, přičemž tento termín je používán i obecně pro žalovaného, pokud rozlišení nemá vliv na srozumitelnost textu), ze dne 28. srpna 2017 (celkem 16 platebních výměrů), na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období (měsíční) březen 2013 až červen 2014 (napadeným rozhodnutím byla stanovena splatnost daně v náhradní lhůtě a splatnost penále na 30 dnů od oznámení dodatečného platebního výměru, nejdříve však ke stejnému dni, jako stanovená daň).

[2] Žalobce napadl rozhodnutí v celém rozsahu a domáhal se jeho zrušení, včetně zrušení všech dodatečných platebních výměrů. V žalobě uplatnil tyto žalobní body. Nejprve poukázal na to, že je držitelem licence pro výrobu elektřiny a provozovatelem fotovoltaické elektrárny, pro jejíž provoz sjednával dodávky materiálů a služeb od externích dodavatelů, v rámci daňové kontroly správce daně prověřoval nárok na odpočet daně, cituje dále ze zprávy o daňové kontrole a se zjištěnými skutečnostmi, které byly shromážděny v rámci odvolacího řízení.

[3] Žalobce napadá výrok napadeného rozhodnutí, když změna výroků dodatečných platebních výměrů byla učiněna na základě rozsudku Nejvyššího správního soudu, bez vazby na odvolání žalobce, neboť ten tuto nezákonnost nenamítal. Nesouhlasí s aplikací ust. § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“), kdy ten neřeší situaci, kdy je odvolání vyhověno pouze zčásti, kdy by mělo být prvostupňové rozhodnutí částečně změněno, a částečně zamítnuty další odvolací námitky a rozhodnutí v této části potvrzeno.

[4] Dále uvedl, že ukončení daňové kontroly považuje za nezákonné, neboť nebyla projednána zpráva o daňové kontrole. Uvádí, že ústní jednání proběhlo dne 7. 8. 2017, při něm však k projednání zprávy nedošlo, ale pouze k jejímu předložení a podpisu, projednání jako interakce mezi daňovým subjektem a správcem daně zde nebyla. Při jednání zástupce žalobce vznesl požadavek, jakým jiným způsobem má průkazně doložit, že deklarovaná plnění byla provedena příslušnou osobou, finanční úřad odmítl jakýkoliv důkazní požadavek, reakce pak byla uvedena až v platebních výměrech. Nesouhlasí s hodnocením této odvolací námitky žalovaným a trvá na tom, že zpráva nebyla projednána, což v protokole z ústního jednání z tohoto dne není uvedeno, neboť na dotaz zástupce daňového subjektu nebylo odpovězeno. Tento dotaz nebyl doplněním vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, ale o součást projednání zprávy, znovu opakuje svou argumentaci ohledně projednání zprávy.

[5] V dalším žalobním bodě namítá nezákonnost seznámení se zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolacího řízení, neboť podle jeho názoru v něm pouze opakoval účelová tvrzení ohledně zjištění u dodavatele žalobce, aniž by reagoval na námitky a argumentaci žalobce, což je v rozporu s ust. § 115 odst. 2 daňového řádu. Pokud žalovaný hodnotil důkazní prostředky odlišně od finančního úřadu, musí daňový subjekt seznámit s jejich hodnocením ve světle podaného odvolání, tedy proč nejsou námitky daňového subjektu po změně právního názoru žalovaného jako správce daně v rámci odvolacího řízení relevantní. Jinak se může daňový subjekt pouze domnívat, jak budou jím uplatněné odvolací námitky hodnoceny, což by vedlo k jeho nejistotě a nepředvídatelnosti rozhodování. Poukaz žalovaného na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2013, čj. 5 Afs 68/2013-43, a ze dne 27. 5. 2005, čj. 4 Afs 34/2003-74, považuje za nepřiléhavý v této věci, neboť oba rozsudky se vztahují na zákon o správě daní a poplatků č. 337/1992 Sb., a neřeší změnu právního názoru na předložené důkazní prostředky, ale doplnění dokazování o nové důkazy. Žalobce považuje za v dané věci přiléhavější posouzení této otázky v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2010, čj. 5 Afs 68/2009-113. Za nedůvodný považuje argumentaci v bodě 223 rozhodnutí o odvolání týkající se nerovnosti subjektů. Namítá, že žalovaný v rámci seznámení hodnotil pouze

předložené důkazní prostředky, nikoliv argumentaci a odvolací námitky žalobce, proto trvá na tom, že nebyl řádně seznámen se změnou právního názoru.

[6] Další žalobní bod žalobce směřuje do samotného nároku na odpočet daně z přijatých plnění od třetího subjektu. Upozorňuje obecně na právní úpravu a judikaturu, kdy je nutné ověřit, zda bylo plnění uskutečněno a bylo použito pro účely uskutečňování zdanitelných plnění, nárok nelze odeprít osobě, která nevěděla a nemohla vědět, že plnění bylo součástí podvodu na dani, kterého se dopustil dodavatel, nebo že jiné plnění, které je součástí dodavatelského řetězce a které předchází či následuje dotčené plnění, bylo provázeno podvodem. Konkrétněji uvádí, že v průběhu daňové kontroly předložil správci daně veškeré prvotní daňové doklady, formální podmínky ust. § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „*zákon o dani z přidané hodnoty*“). Ve smyslu ust. § 72 tohoto zákona je pak nutné zkoumat splnění podmínek, tedy faktického uskutečnění zdanitelného plnění, a že toto plnění poskytl dodavatel deklarovaný předloženými daňovými doklady. Žalobce ke každému jednotlivému daňovému dokladu již při zahájení daňové kontroly předložil další důkazní prostředky (cenové nabídky, objednávky, předávací protokoly, fotografie atd.), všechny byly podepsány a orazítkovány v deklarovaný den. Finanční úřad tyto důkazní prostředky nerozporoval, požadoval prokázání faktického uskutečnění plnění. Žalovaný až v rámci odvolacího řízení změnil právní hodnocení předložených důkazních prostředků, a místo prokazování faktického uskutečnění plnění požadoval prokázání, že tato plnění žalobce opravdu přijal od té osoby, která je jako dodavatel na dokladech uvedena. Podle názoru žalobce z tohoto procesního průběhu je patrné, že unesl důkazní břemeno ve smyslu ust. § 72 zákona o dani z přidané hodnoty, a bylo prokázáno, že plnění byla poskytnuta a nejedná se o fingovaná plnění. Primárně je nutné zkoumat, zda bylo plnění skutečně poskytnuto, potom zda bylo použito pro ekonomickou činnost a až poté, zda bylo poskytnuto deklarovaným dodavatelem. Jiná posloupnost není logická. Změnou právního názoru hodnocení důkazních prostředků bylo prokázáno, že plnění byla poskytnuta a spornou otázkou je, zda žalobce prokázal uplatněný nárok na odpočet tím, že bylo prokázáno, kdo předmětná plnění fakticky dodal, tedy že faktickým dodavatelem žalobce byl ten, který byl uveden na dokladech. Nesouhlasí s tím, že žalovaný k jeho tíži dává okolnost, že si nearchivoval podklady o navázání obchodní spolupráce (bod 112 a 113 napadeného rozhodnutí), přičemž o takovém závěru má žalobce pochybnosti, neboť samotné důkazy navázání obchodní spolupráce by nemohly prokázat faktické uskutečnění plnění tímto dodavatelem. Jedná se o účelovou argumentaci pro přenesení „viny“ za neuznání nároku na odpočet. Obdobně je nutné nahlížet na absenci kamerových záznamů, když by ani to nebylo dostatečné s argumentací, že není z takových záznamů patrné, jaké konkrétní osoby jsou tam zobrazeny (záznam by mohl prokázat pouze faktické uskutečnění plnění, což však žalovaný nerozporuje – odkazuje na bod 117 – 119 napadeného rozhodnutí). V bodech 36 až 54 napadeného rozhodnutí žalovaný uvádí výčet zjištění ohledně obchodní korporace ATANASTA (nekontaktnost společnosti, neplnění jejích daňových povinností, sídlo na virtuální adrese, nesoulad deklarovaných zaměstnanců s oficiálně nahlášenými zaměstnanci, zjištění z insolvenčního rejstříku, nestandardnost průběhu obchodní spolupráce a platby dodavateli), což jsou podle názoru žalobce účelová tvrzení mající za cíl podpořit argumentaci žalovaného, pro posouzení případu však nejsou zásadní.

[7] Žalobce dále namítá, že společnost ATANASTA se stala nekontaktní až po poskytnutí deklarovaných plnění. Dále je podle jeho názoru nerozhodné, že společnost má virtuální sídlo, neboť to žádný právní předpis nezakazuje a pro navázání obchodní spolupráce tato skutečnost není klíčová. Uvádí, že vymezení sídla podle ust. § 4 odst. 1 písm. i) zákona o dani z přidané hodnoty se sídlo vymezuje pouze „pro účely tohoto zákona“, navíc žalobce nikdy správci daně netvrdil, že se zástupcem této společnosti jednal v jeho sídle, ale na jiných místech. Uvádí, že nemá povinnost zkoumat, zda tato společnost sídlí na virtuální adrese, a neměl a nemohl mít pochybnost, že se touto společností bude zabývat notář a následně soud, který vede obchodní rejstřík. Je to hlavně správce daně, aby prověřil, kde skutečně sídlí daňový subjekt, proto mohl daleko dříve zahájit řízení s tímto subjektem, jak to u pražských firem činí. V roce 2013 si virtuální sídlo zvolilo 32 % nově vznikajících subjektů. Ohledně nedostatečného počtu zaměstnanců uvádí, že společnost ATANASTA v určitém období disponovala dostatečným počtem zaměstnanců pro realizaci plnění žalobci, žalobce pak neměl oprávnění kontrolovat jednotlivé pracovníky a jejich vztah k této společnosti. Osobám vstupujícím do prostor fotovoltaické elektrárny nikdy nebyla kontrolována totožnost, neboť ta je umožněna jen orgánům veřejné moci. Podstatné je, že se v určitý čas dostaví osoby, které se hlásí k dodavateli, a ty jsou pak vpuštěny do elektrárny. Z přehledu od Pražské správy sociálního zabezpečení plyne potvrzení, že určité osoby byly zaměstnanci společnosti ATANASTA, a skutečnost, že je dodavatel odhlásil z povinné evidence, nemůže jít k tíži žalobce. Z dalších zjištění je patrné, že zaměstnavatel zaměstnával určité osob „na černo“, žalobce neměl možnost tuto skutečnost zjistit. V případě dvou daňových dokladů pak byl doložen seznam pracovníků společnosti ATANASTA, ani v tomto případě však nebyl žalobci nárok uznán (poukazuje na bod 138 napadeného rozhodnutí).

[8] Dále žalobce uvádí, že ve vztahu k osobě xxxxxx (bod 42 a 132 napadeného rozhodnutí) s touto osobou nikdy nejednal a jedná se pouze o jméno uvedené na dokumentech (cenových nabídkách). Žalobce jednal s další osobou xxxxx, který byl jednatelem společnosti ATANASTA a jeho kopii dokladů si učinil a správci daně předložil. Za této situace nebylo nutné zjišťovat, kdo je pod objednávkou podepsán. Ohledně insolvenčních řízení na společnost ATANASTA uvádí, že v obou případech byla řízení ukončena (jednou pro odmítnutí návrhu, jednou zastavením pro zpětvzetí), takže skutečnost vedení insolvenčních řízení nemohou být relevantní pro posouzení obchodních případů. Ohledně zjištění týkajících se neplnění daňových povinností společnosti ATANASTA uvádí, že ty rovněž nejsou relevantní pro jeho daňovou kontrolu. Vždy byl dodavatel kontrolován, zda se nejedná o nespolehlivého plátce daně (o čemž žalobce nedoložil žádné důkazy, nicméně tato společnost v době obchodní spolupráce v tomto rejstříku uvedena nebyla, tím se stala až ke dni 25. 7. 2015). Nemůže jít k tíži žalobce, že toto uvedení bylo provedeno až téměř po roce po obchodní spolupráci, žalobce sám tak neměl žádnou možnost zjistit, že se jedná o nespolehlivého plátce. Společnost ATANASTA podávala podle tvrzení žalovaného daňová přiznání až do července 2014, tedy v době, kdy s žalobcem obchodovala, zda příslušná plnění byla do nich zahrnuta, to nemůže žalobce vědět. Uvádí, že daňový subjekt s jedinou výjimkou hradil faktury na účet uvedený na faktuře společnosti ATANASTA, který byl registrován u správce daně. Žalobce uváděl, že vždy jednal s tímto subjektem prostřednictvím osoby, která se mu prokázala jako její jednatel, doložila originál dokladu totožnosti a výpis z rejstříku. Skutečnost, že doklad totožnosti byl padělaný, nemohla být jednatelem žalobce známa.

Pokud mu žalovaný vytýká, že si nepořídil kopii tohoto dokladu, tak to není v obchodních vztazích běžné, navíc žalobce není oprávněn si takovou kopii pořídit. Poukazuje na to, že pokud příslušný cestovní pas byl odcizen jinému bulharskému občanovi, pak jednatel společnosti ATANASTA podvedl i český stát při zakládání této společnosti.

[9] Žalobce uvádí, že pro posouzení unesení důkazního břemene je zásadní to, že byly předloženy kromě prvotních dokladů i další dokumenty a důkazy prokazující realizaci plnění (objednávky, předávací protokoly či dodací list, cenové nabídky, žádosti o schválení zaměstnanců apod.), které prokazují, že společnost ATANASTA byla se žalobcem v úzkém obchodním vztahu a že jednatel žalobce zajišťoval důkazní prostředky o tom, že tato společnost plnění fakticky realizovala. Žádnými jinými důkazními prostředky žalobce nedisponuje, a znovu shrnuje, že plnění poskytla společnost ATANASTA, když nebylo ani prokázáno, že by plnění poskytla jiná společnost. V rámci výsledku svědka xxxxx ze dne 20. 6. 2017 bylo prokázáno, že společnost ATANASTA byla dodavatelem žalobcem při poskytnutí plnění (kontroly a opravy J-BOXů), což žalovaný rozporuje v bodě 92 odůvodnění napadeného rozhodnutí, s čímž žalobce nesouhlasí, neboť pracovníci dodavatelů deklarovali příslušnost k dodavatelské společnosti, tyto osoby prohlásily, že jsou od společnosti ATANASTA, jednatel žalobce jen panu xxxxxsdělil, že pracovníci daného dodavatele mají v daný den provádět činnosti v prostoru elektrárny, a proto je pustil do areálu. Výpověď svědka xxxxx tak není zprostředkovaným zjištěním, ale jedná se o přímou výpověď skutečnosti. Uvádí, že opakovaně brojil proti výpovědi svědka xxxxx, neboť se nezakládá na pravdě, svědek neprokázal, že mu byla předána fakturační adresa ze strany žalobce, nespecifikoval, kdy k takovému předání došlo, ani neuvedl žádné jiné průkazné skutečnosti. Dokument s rozpisem fakturace nebyl vyhotoven jednatelem žalobce, vůbec se nevěnuje tvrzenému přefakturování materiálu na opravu střech na společnost ATANASTA, pro posouzení tak není relevantní. Vyhodnocení výsledku svědka (bod 179 a násl. odůvodnění napadeného rozhodnutí) tak považuje za nesprávné, jednatel žalobce nikdy nežádal o rozdělení fakturace, natož by toto dal svědkovi písemně, jak svědek při výpovědi přesvědčoval správce daně, svědek uvedl, že dokument s rozpisem fakturace mu byl předán spolu s fakturačními údaji jednatelem žalobce u něj v kanceláři dne 19. 12. 2013, žalobce podle svého názoru prokázal, že byl tento den na zcela jiných místech. Závěr učiněný v bodě 95 odůvodnění napadeného rozhodnutí tak považuje za nesprávný.

[10] V další části žaloby žalobce namítá neuznání nároku na odpočet daně z plnění přijatých od společnosti REMIA, kdy u dvou faktur žalobce uznal, že se jednalo o dodávky materiálu, které prováděl sám tento dodavatel, a tak měly být účtovány v režimu přenesené daňové povinnosti společně s prací. Tento daňový režim však na faktuře uvedl tento dodavatel, který má povinnost uplatnit daň podle platných právních předpisů, sám tento dodavatel žalobce účelově podvedl při fakturaci, kdy byl samostatně fakturován materiál i práce v časovém odstupu, aby nemohla být obě plnění spárována. Tímto jednáním se společnost REMIA obohatila i na žalobci. U dalších daňových dokladů (faktur) uvádí, že splnil své povinnosti, jednalo se o samostatné dodání materiálu, které bylo správně účtováno s daní, tento materiál byl použit v rámci oprav vlastními pracovníky. Žalobce stejně i zde odmítá výpověď svědka xxxxx, dokument o rozpisu fakturace, který je přílohou protokolu o výsledku tohoto svědka, nebyl vyhotoven

jednatelem žalobce a nelze tak z něj podle jeho názoru činit závěry. Znovu uvádí, že v den, kdy svědek uvedl, že mu byl předán jednatelem žalobce v kanceláři, jednatel se zdržoval na jiných místech.

[11] Dalším žalobním bodem žalobce uvádí, že daň měla být stanovena podle pomůcek, neboť podle jeho názoru bylo prokázáno, že k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění na vstupu došlo, a že tato činnost byla použita pro ekonomickou činnost žalobce. Uvádí, že při provozu fotovoltaické elektrárny mu musely vzniknout přiměřené výdaje, z nichž by měl mít nárok na odpočet daně, když mu nelze upřít, že činnost spojená s výrobou elektrické energie vykonávána byla. Za daného stavu je tak vyloučeno stanovení daně ve správné výši dokazováním, a pokud nejsou pochybnosti, že žalobce vyrobil elektrickou energii, nelez na výdaje na zajištění takových výkonů zcela rezignovat a je nutno zohlednit výdaje objektivně nutné k vytvoření příjmů. Zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek ohledně plnění přijatých od společnosti ATANASTA tak byly naplněny, neboť žalobce nesplnil některou ze svých povinností a daň není možné stanovit dokazováním. V této souvislosti odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2012, čj. 7 Afs 69/2012-33, a ze dne 23. 7. 2009, čj. 5 Afs 72/2008-71. Znovu v tomto žalobním bodu opakuje svou argumentaci, že v případě shora uvedených plnění, poukazuje na další rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, čj. 1 Afs 21/2013-66, poukazuje na cíl správy daní, na to, že žalovaný na první zákonnou podmínku odkazuje a její naplnění potvrzuje v bodě 227 napadeného rozhodnutí, nesouhlasí však s jeho závěrem. Pokud by možnost použití pomůcek byla redukována pouze na situace, kdy daňový subjekt v průběhu kontroly zůstal nečinný, znamenalo by to nerovnost mezi daňovými subjekty (se subjektem, který se vyjadřuje a navrhuje důkazy). Nesouhlasí se závěrem žalovaného v bodě 230 napadeného rozhodnutí, kdy namítá, že žalovaný slučuje předpoklad a následek, neboť podle jeho názoru nemůže odmítnout stanovení daně podle pomůcek s odkazem na to, že žalobce neprokázal, od koho plnění přijal, neboť tím se daňový subjekt ocitá v bludném kruhu (pro použití pomůcek nesmí splnit svou důkazní povinnost, ale toto nesplnění důkazní povinnosti vylučuje stanovení daně podle pomůcek).

[12] Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, když žalobní body se ve značné míře kryjí s odvolacími námitkami, namítl, že žalobce z obsáhlého komplexního odůvodnění rozhodnutí vytrhuje pouze pro celé posouzení věci nepodstatné detaily. K namítanému nesprávně formulovanému výroku napadeného rozhodnutí odkazuje na ust. § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu, změna rozhodnutí je možná i v neprospěch daňového subjektu, a na praxi výroků při změně výroku i v případě soudních rozhodnutí. Další žalobní body se obsahově kryjí s odvolacími námitkami, které byly vyčerpávajícím způsobem vypořádány v odůvodnění napadeného rozhodnutí.

[13] V rozsáhlém odůvodnění napadeného rozhodnutí je nejprve obecně rozebrán systém daně z přidané hodnoty a příslušná judikatura, což není mezi účastníky sporné. Obecněji je uvedeno ve vztahu k plněním od korporace ATANASTA je uvedeno, že žalobce neprokázal přijetí plnění od této korporace. Žalobce předkládal daňové doklady, a dále pak objednávky a předávací protokoly s razítkem korporace ATANASTA s nečitelným podpisem, doklady o úhradě bankovním převodem, cenové nabídky a jednom

případě dodací list a ve dvou případech žádost o schválení zaměstnanců. Korporace ATANASTA je nekontaktní, od zdaňovacího období červenec roku 2014 přestala podávat přiznání k dani z přidané hodnoty, za zdaňovací období leden až červen roku 2014 byla vyzvána k podání dodatečných daňových přiznání. Daň z přidané hodnoty, která jí byla podle pomůcek doměřena, neuhradila. Dále byly zjištěny další skutečnosti, které vyvolávají pochybnosti ohledně toho, zda je tato korporace skutečným dodavatelem – sídlí na virtuální adrese, v šetřených zdaňovacích obdobích měla pouze jednu provozovnu, náhledem do katastru nemovitostí bylo zjištěno, že se jedná o stavbu občanské vybavenosti ve vlastnictví města, kde je podle aplikace Google Street View situována lékárna a zubní ordinace, v okolí jsou panelové domy, tato korporace přitom pro žalobce měla uskutečnit i výrobu ocelových konstrukcí pod fotovoltaické panely. Ohledně žádosti o schválení zaměstnanců ke dvěma daňovým dokladům je uveden stejný seznam 10 osob, které měly vstupovat do fotovoltaické elektrárny, dotazem na Pražskou správu sociálního zabezpečení bylo zjištěno, že 3 osoby nebyly evidovány jako zaměstnanci této korporace, dalších 5 osob byly jako zaměstnanci evidováni, ale pouze do konce března 2013, totéž se týká dalšího zaměstnance. K dalším daňovým dokladům nebyly tyto seznamy dodány, není tak jasné, kdo měl práce provádět. Ohledně cenových nabídek doložených k pěti daňovým dokladům za rok 2014 je uvedena jako vyřizující osoba fyzická osoba, která není s touto korporací spojena. Z insolvenčního rejstříku pak vyplývá, že na tuto korporaci byl v roce 2014 dvakrát podán insolvenční návrh dvěma zaměstnanci, z obsahu těchto návrhů vyplývá, že ti byli zaměstnání u této korporace jako ruční baliči cukrovinek, tedy vykonávaly činnosti, které se diametrálně liší od zdanitelných plnění, plyne z nich, že v květnu 2013 jim tato korporace přestala přidělovat práci. Z žádných údajů dostupných o této korporaci tak nevyplývá, že by byla personálně či materiálně vybavena k poskytnutí předmětných zdanitelných plnění. Pochybnosti dále budí to, jak a zda vůbec byl proveden výběr tohoto obchodního partnera, když žalobce nedoložil nabídku této korporace, jednatel žalobce nevěděl, zda s ní spolupracoval již před rokem 2013, kdy ukončil spolupráci, což doplnil až v reakci na výtku finančního úřadu, když toto dodatečné zdůvodnění nelze považovat za důvěryhodné, neboť s ohledem na význam této spolupráce bylo lze očekávat, že jednatel si bude pamatovat skutečnosti vážící se k ukončení této spolupráce.

[14] Dále je v odůvodnění hodnoceno, že jednatel žalobce uváděl, že při výběrových řízeních se měl těchto jednání účastni pouze tento jednatel, což je však rozporu se smlouvou uzavřenou dne 1. 6. 2012 s třetím subjektem, z níž vyplývá, že do konce měsíce července 2013 měl tento subjekt poskytovat plnění právě v podobě výběrových řízení a uzavírání smluv s dodavatelem a odběrateli. Jednatel žalobce dále sdělil, že před započítáním spolupráce s touto korporací si tohoto obchodního partnera prověřili v obchodním rejstříku, žádný důkaz o tom však nepředložil, pouze k jednomu daňovému dokladu předložil rozhodnutí o registraci korporace k dani z přidané hodnoty. Dále nebyl jednatel žalobce schopen sdělit žádné další subjekty, které si měl podle svých tvrzení před výběrem korporace prověřovat, nevěděl dále, zda mu tyto služby poskytli i jiní dodavatelé. Jednatel žalobce dále uváděl, že za korporaci jednal s jejím jediným jednatelem, žádný důkaz (ani fotokopii cestovního dokladu) k tomu však nedoložil. K některým daňovým dokladům žalobce doložil objednávky, předávací protokoly či dodací list, cenové nabídky a žádosti o schválení zaměstnanců, na nichž bylo razítko ATANASTA a nečitelný podpis, nicméně s ohledem na shora uvedené skutečnosti je nelze

považovat za jednoznačný a nepochybný důkaz, nečitelný podpis by měl být buď třetí osoby, která neměla žádný vztah k této korporaci, nebo se jednat o podpis jednatele korporace, pak to nelze ověřit, neboť ve Sbírce listin se nachází pouze dva dokumenty, které obsahují však podpis notáře. Ohledně úhrady daňových dokladů bankovním převodem je schopné prokázat pouze to, že byl uskutečněn peněžní převod, nikoliv však, zda za tuto platbu bylo poskytnuto i protiplnění. V další části odůvodnění jsou podrobně rozebírány jednotlivé daňové doklady a jimi prokazovaná plnění, které však žalobce v žalobě konkrétně nenapadá, proto není účelné tyto části odůvodnění rozepisovat.

[15] Ke sporným otázkám (uplatněným v žalobních bodech) je uvedeno následující. V průběhu projednání zprávy o daňové kontrole již nelze navrhopat další dokazování ani činit jiné návrhy; to může daňový subjekt podat vyjádření ve stanové lhůtě k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění, nikoliv až v rámci projednání zprávy. Ohledně formulace otázky žalobce při projednání zprávy žalovaný odkázal na obsah protokolu ze dne 7. 8. 2017, kdy finanční úřad nejprve seznámil žalobce se svým stanoviskem i po doplnění vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění s tím, že nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, následně finanční úřad přistoupil k projednání zprávy o daňové kontrole. Skutečnost, že k projednání došlo, nikdo z přítomných nezpochyboval, všechny osoby protokol bez výhrad podepsaly. Ohledně okamžitého nevyjádření k vznesenému dotazu je odkázáno na ust. § 88 odst. 3 daňového řádu, kdy žalobci byla poskytnuta lhůta k vyjádření a on se vyjádřil. K dotazu se pak finanční úřad vyjádřil až v odůvodnění prvostupňového rozhodnutí. Navíc finanční úřad nemá za povinnost určit žalobci, jakými důkazními prostředky by měl k věrohodnému prokázání svých tvrzení disponovat. Ohledně námitky seznámení s názorem na odvolací námitky je uveden odkaz na ust. § 115 odst. 2 daňového řádu, kdy je žalovanému uložena povinnost seznámit žalobce se změnou právního názoru a skutečnostmi a důkazy, o něž se právní názor opírá, nikoliv povinnost, které se domáhal žalobce, přičemž je odkázáno na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2013, čj. 5 Afs 68/2013-43, a ze dne 27. 5. 2005, čj. 4 Afs 34/2003-74. V příslušném seznámení je uveden právní názor žalovaného na předmětnou věc, kdy je uvedeno, proč má žalovaný za to, že žádný z předložených důkazních prostředků neprokazuje uskutečnění zdanitelných plnění deklarovaným dodavatelem a z jakého důvodu nebudou žalobcem uplatněné nároky na odpočet uznány. Seznámení s předběžným vypořádáním odvolacích námitek není daňovým řádem nikde upravena.

[16] Ohledně prokázání uskutečnění zdanitelných plnění od dodavatele ATANASTA v rozsahu uplatněném v žalobním bodě je uvedeno, že finanční úřad ve vztahu k výběrovému řízení nijak nedovožoval, že by se jednalo o nějaký formalizovaný proces a že by tak musel mít žalobce archivovány veškeré dokumenty, to však nic nemění na tom, že by žalobce měl mít při vstupu do deklarovaného obchodního vztahu zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajistit důkazy k prokázání způsobu navázání obchodní spolupráce. Skutečnost, že si je neopatřil či nenahradil jinými důkazními prostředky, jde tak výlučně k jeho tíži. Nelze pak hodnotit ani případné kamerové záznamy, které nebyly předloženy, a zda by byly schopné uskutečnění jednotlivých zdanitelných plnění prokázat. Ohledně schválených seznamů zaměstnanců je odkázáno na pochybnosti ohledně personálního vybavení dodavatele. Ohledně případného dřívějšího zpochybnění tohoto dodavatele ze strany finančního úřadu je uvedeno, že to nemůže

zprostit žalobce od plnění jeho důkazní povinnosti. Žalobce se buď mohl spolehnout, že jeho dodavatel bude seriózní a bude možné následně u něj deklarovaná plnění ověřit, nebo si měl opatřit důkazní prostředky v opačném případě, aby plnění prokázal. Ohledně jednání s xxxx je uvedeno, že tato osoba byla uvedena na některých dokladech, které žalobce předkládal v rámci daňové kontroly, proto finanční úřad oprávněně prověřoval, jaký má tato osoba vztah k dodavateli, a zjistil, že tato osoba s ním není nijak spojena, což vyvolalo pochybnosti o věrohodnosti předložených nabídek. Ohledně jednání s osobou pana xxxxx žalobce žádnými způsoby nedoložil, že by s ní jednal, stejně jako nepředložil ani kopii žádného osobního dokladu. Dále je uvedeno, že žalovaný nepopírá, že by tento dodavatel disponoval větším počtem pracovníků, ale ty mohly být zaměstnávány na černo, nebo na dohodu o provedení práce. Z vyjádření Pražské správy sociálního zabezpečení však plynou pochybnosti ohledně doby, kdy měla probíhat zdanitelná plnění, zda tato korporace opravdu nějakými zaměstnanci disponovala. Skutečnosti jiných vztahů nebylo možné ověřit, neboť tato korporace je nekontaktní. Žalovaný uvedl, že netvrdí, že by měl žalobce povinnost ověřovat totožnost osob, které vstupují do areálu elektrárny, žalobce je však povinen prokázat uskutečnění zdanitelného plnění, což učinil předložením dvou seznamů s pracovníky tohoto dodavatele, po pozdějším zpochybnění tohoto seznamu tak bylo jeho povinností jím tvrzenou skutečnost prokázat jinak, což by mohly být třeba kvalitní písemné záznamy o identifikaci jednotlivých návštěv, kterou pro žalobce měly provádět třetí osoby.

[17] Ohledně hodnocení svědecké výpovědi svědka xxxxxx je uvedeno, že po změně právního názoru již nevyvozuje, že nebylo prokázáno uskutečnění kontrol v deklarovaném rozsahu, ani že k těmto kontrolám byli zapotřebí speciálně zaškolení pracovníci, ale žalovaný dospěl k závěru, že tento svědek svou výpovědí nebyl schopen dostatečně prokázat, že kontroly a opravy J-boxů byly opravdu osobami zajištěními deklarovaným dodavatelem (svědek je spojoval s korporací ATANASTA, neboť mu jednatel žalobce sdělil, že do elektrárny se mají dostavit pracovníci této korporace a tak se mu ony osoby představily, on sám dodavatele neobjednával, a zda pracovníci byly od této korporace nijak nezjišťoval).

[18] Ohledně plnění od korporace REMIA žalovaný poukázal na výpověď svědka xxxxx, z níž vyplynulo, že tato korporace dodávky materiálu fakturovala samostatně z pokynu jednatele žalobce a proto o tom žalobce musel vědět, proto neobstojí argumentace žalobce, že byl nevědomě podveden. Stejně tak nebylo jako věrohodné hodnoceno, že s ohledem na časový odstup nebylo možné podvod odhalit, neboť z jednoho z dokladů je zřejmé, že ten byl užit při pracích vyfakturovaných dalších fakturou, oba doklady pak byly vystaveny ve stejný den se shodným datem uskutečnění zdanitelného plnění. Žalovaný uvedl, že žalobce nijak nedoložil, že by rozpis předložený svědkem nebyl psán písmem jednatele žalobce, svědek neměl důvod uvádět nepravdivé informace, neboť z jím nastíněného obchodního případu nemohla mít korporace REMIA žádné výhody.

[19] Ohledně možnosti stanovit daň podle pomůcek je odkázáno na možnosti tak učinit, což v daném případě splněno nebylo, neboť nebylo vůbec zřejmé, kdo by měl být dodavatelem a zda je plátce daně z přidané hodnoty, takže není možné takové zdanitelné plnění ve vztahu k takovému jinému dodavateli určit.

[20] Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, jež jeho vydání předcházelo, v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán, vycházejí přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí správního orgánu (ust. § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“), a o důvodnosti podané žaloby uvážil takto.

[21] Podle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu: „*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.*“.

[22] Podle ust. § 116 odst. 1 daňového řádu: „*Odvolací orgán (a) napadené rozhodnutí změní, (b) napadené rozhodnutí zruší a zastaví řízení, nebo (c) odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí.*“.

[23] Podle ust. § 88 daňového řádu: „*(1) O zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepiše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o (a) zahájení daňové kontroly podepsaný úřední osobou a daňovým subjektem, (b) jednáních vedených v průběhu daňové kontroly, (c) skutečnostech zjištěných správcem daně mimo jednání, (d) seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění, (e) vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění, (f) stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu. (2) Správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. (3) Na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopat jeho další doplnění. (4) Zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola. (5) Odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly. (6) Odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.*“.

[24] První část žalobních bodů žalobce směřuje proti procesnímu postupu správce daně v průběhu daňové kontroly a proti výroku napadeného rozhodnutí.

[25] K prvému žalobnímu bodu soud uvádí, že daňový řád jako procesní předpis aplikovatelný na tuto procesní situaci ohledně formulace výroků rozhodnutí o odvolání stanoví jednoznačný postup – pokud je prvostupňové správní rozhodnutí měněno, výrok zní pouze na změnu takového rozhodnutí. Daňový řád nepřipouští tu procesní situaci, aby současně bylo prvostupňové správní rozhodnutí změněno a odvolání bylo částečně zamítnuto, což plyne přímo z textace právní normy. Smysl tohoto ustanovení je podle názoru soudu zřejmý, kdy musí být přímo z výroku rozhodnutí patrné, jaký závěr odvolací správní úřad zastává k prvostupňovému správnímu rozhodnutí a zároveň jak vyčerpává podaný opravný prostředek – u zamítnutí odvolání zároveň potvrzuje prvostupňové správní rozhodnutí, neboť nebyl tento opravný prostředek shledán důvodným a rozhodnutí jako zákonné potvrzuje, neboť v odvolacím řízení není pouze vázán návrhy odvolatele (ust. § 114 odst. 2 daňového řádu). Pokud odvolací úřad zjistí, že prvostupňové rozhodnutí neobstojí, může jej změnit, aniž by však již byl prostor pro potvrzení rozhodnutí (taková možnost se logicky vylučuje, neboť není možné potvrzovat něco, co se zároveň mění), zároveň pak ani není ani prostor pro zamítnutí odvolání, neboť podstatou věci je změna prvostupňového rozhodnutí, která z hlediska formulace výroku správního aktu má přednost. Tato procesní situace je ve zdejším právu běžná i v jiných procesních řádech a je zažitá, nikdy nebudila žádné pochyby o jejím smyslu či o přehlednosti formulace výroku rozhodnutí. Závěrem je tak nutné uvést, že pokud odvolací úřad dospěje k závěru, že rozhodnutí je třeba změnit, tak jej změní, neboť to je podstatná vlastnost jeho rozhodnutí, a v tom směru je třeba naformulovat výrok rozhodnutí. Okolnost, že odvolacím úřadem není shledáno odvolání buď v celém rozsahu, nebo v části, důvodným, pak již nemá vliv na výrok rozhodnutí, ale je provedena pouze v odůvodnění rozhodnutí, neboť sama o sobě do výroku nemůže nijak zasáhnout.

[26] V dalším žalobním bodě žalobce nesouhlasí s ukončením daňové kontroly ohledně projednání zprávy o daňové kontrole. V daném případě však žalobce nepřipustně směšuje jednotlivé fáze průběhu daňové kontroly v její finální fázi. V tomto případě správce postupoval správce daně v souladu s daňovým řádem, neboť nejprve seznámil žalobce s kontrolním zjištěním, stanovil mu lhůtu, a posléze přistoupil k podpisu zprávy o daňové kontrole. Tento postup je v souladu s ust. § 88 daňového řádu, kdy jednotlivé kroky při ukončení daňové kontroly na sebe navazují. Pokud žalobce při podpisu vznášel své návrhy na doplnění dokazování, pak tak již činil po lhůtě stanovené správcem daně podle ust. § 88 odst. 3 daňového řádu. Soud uvádí, že žalobce má právo vznášet své návrhy na doplnění dokazování či vysvětlovat skutkový děj, nikoliv však klást velmi obecné otázky správci daně při podpisu zprávy v tom smyslu, že by ten na ně musel reagovat a proces daňové kontroly znovu otevřít. Nic takového daňový řád neumožňuje a bylo by to v rozporu s procesem ukončení daňové kontroly. Žalobce v tomto daňovém řízení měl možnost závěry správce daně zpochybnit v předchozí části daňové kontroly, při podpisu zprávy pak již je tato možnost značně omezena. Pokud správce daně na konkrétní důvody nesouhlasu žalobce se skutkovým zjištěním a hodnocením důkazu poskytne odpověď až v odůvodnění napadeného rozhodnutí, jedná se o běžný postup, který logicky odpovídá koncepci ukončení daňové kontroly, jejím jednotlivým fázím a uplatnění účastenských práv daňového subjektu. Daňový subjekt má právo se vyjádřit ke zjištěním i hodnocení důkazů v příslušné lhůtě podle ust. § 88 odst. 3 daňového řádu, reakce a stanovisko správce daně však při vyhodnocení nedůvodnosti hodnocení důkazů však může následovat až

v odůvodnění napadeného rozhodnutí, neboť jiný procesní následek na takovou reakci správce daně daňový řád nezná.

[27] Ve třetím žalobním bodě žalobce napadá proces seznámení v rámci odvolacího řízení. V tomto případě je podstatou tohoto úkonu správce daně seznámení daňového subjektu s hodnocením dosavadního řízení a provedeního dokazování v tom smyslu, že na rozdíl od finančního úřadu žalovaný považuje plnění za uskutečněná, nikoliv však deklarovaným dodavatelem. Takový právní názor je podle názoru soudu jasně a zřetelně v tomto seznámení uveden a byl učiněn s tím, aby žalobce jako daňový subjekt mohl na tuto změnu názoru v hodnocení dosavadního řízení i provedeního dokazování reagovat. Námitka žalobce, že by žalovaný zároveň měl hodnotit i právní názor daňového subjektu, nemá v daném případě místa, neboť zaprvé logicky pokud žalovaný připustil prokázání poskytnutí samotného plnění, tak hodnotil dosud provedené řízení ve prospěch daňového subjektu (a v tomto směru mohl posuzovat i jím předestřené argumenty v podaném odvolání, ačkoliv tak mohl učinit i svou úvahou), zadruhé takový postup je procesně rovněž nerealizovatelný za současné právní úpravy. Smyslem příslušného seznámení je dát daňovému subjektu možnost reakce na takto změněné hodnocení dokazování a skutková zjištění, neboť s ohledem na skutečnost, že v daňovém řádu není zakotvena možnost napadené rozhodnutí v rámci odvolacího řízení zrušit a věc vrátit prvostupňovému správnímu úřadu k dalšímu řízení, ale v takovém případě je možné rozhodnutí pouze změnit, jiný postup není procesně možný. Soud v tomto postupu žádnou nejistotu či nepředvídatelnost rozhodnutí nevidí – správce daně daňovému subjektu sděluje, že skutkově bude posuzovat doposud zjištěný skutkový stav jinak, a dává mu tak možnost na takovou procesní situaci reagovat. Soud nepovažuje důvodný odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2010, čj. 5 Afs 68/2009-113, neboť procesní situace v jím namítané věci byla jiná (bez zřetele, že se jednalo o řízení podle zákona o správě daní a poplatků, neboť obecnější závěry je možné použít i za účinnosti daňového řádu) – v rámci vytýkacího řízení následně ve vydaném rozhodnutí nebyl uznán nárok na odpočet z důvodu chybějících náležitostí daňového dokladu, když předtím byl daňový subjekt v rámci vytýkacího řízení vyzván k prokázání oprávnění nároku na odpočet daně, a pochopitelně, jak musí plynout z tehdejší úpravy vytýkacího řízení, daňový subjekt s takovou změnou názoru správce daně před vydáním platebního výměru nebyl seznámen. Takový skutkový stav je s tímto nesrovnatelný, neboť v tomto souzeném případě správce daně postupuje v rámci daňové kontroly, kde žalobci jako daňovému subjektu dává možnosti reagovat na změnu názoru na hodnocení dokazování a zjištěný stav příslušným seznámením před vydáním meritorního rozhodnutí. Soud tak naopak považuje obecnější závěry, které Nejvyšší správní soud v žalobcem namítaném rozsudku, v tomto případě za naplněné a nevybočující z judikatury správních soudů týkající se účastenských práv daňového subjektu při provádění daňové kontroly.

[28] Druhou část žalobních bodů žalobce koncentruje do svého nesouhlasu s posouzením nároku na odpočet daně u dvou svých deklarovaných dodavatelů – korporací ATANASTA a REMIA. Soud uvádí, že obsahově se tyto žalobní body značně kryjí s odvolacími námitkami žalobce v odvolacím řízení, proto na ně reagoval žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Dále soud obecněji k této části žalobních bodů uvádí, že značně vytrhují jednotlivosti z celistvého odůvodnění napadeného rozhodnutí, které je velmi obsáhlé a konkrétně hodnotí jednotlivé zjištěné skutečnosti i jednotlivá

plnění. Pro posouzení věci jako celku je však nutné vždy brát na zřetel celé odůvodnění rozhodnutí, které některé jednotlivosti vysvětluje a až ve svém souhrnu je může řádně odůvodnit.

[29] K velice obecné argumentaci, že žalobce předložil správci daně veškeré prvotní daňové doklady a že tak splnil formální podmínky podle ust. § 73 zákona o dani z přidané hodnoty soud uvádí, že to v této věci není předmětem sporu, neboť správce daně tyto podklady nezpochybňoval. Žalobce pak dále v tomto žalobním bodě obecně tvrdí, že předložil další důkazní prostředky, které správce daně nezpochybnil. Ani to však není sporná otázka. Pokud žalobce z postupu správce daně, který nezpochybnil tyto důkazní prostředky, dovozuje, že tím uznal i jeho nárok na odpočet daně, je nutné poukázat na velmi rozsáhlé odůvodnění napadeného rozhodnutí, které nezpochybňuje důkazní prostředky jako takové, ale konkrétně ke každému daňovému dokladu uvádí skutečnosti, které zpochybňují uskutečnění zdanitelného plnění deklarovaných dodavatelem. To je podstatou neuznání nároku na odpočet daně, a tento závěr žalovaný v odůvodnění právě konkrétním rozborem každého z důkazních prostředků odůvodňuje. Nelze tak ve vztahu ke všem předloženým důkazním prostředkům provádět nějaká zobecnění v tomto slova smyslu, neboť to přímo odporuje rozhodovacímu důvodu, když taková argumentace pomíjí konkrétní pochybnosti, které správce daně v odůvodnění k jednotlivým žalobcem předloženým důkazním prostředkům uvádí. Vzhledem k tomu, že žalobce v žalobě tato jednotlivá hodnocení u každého jím předloženého důkazního prostředku nezpochybňuje, soud tak v odůvodnění může pouze odkázat na odůvodnění napadeného správního rozhodnutí v celém jeho souhrnu, které závěr žalovaného zdůvodňuje.

[30] Konkrétnější žalobní body se týkají podle názoru soudu pouze dílčích závěrů či reakcí na odvolací námitky v podaném odvolání a pro závěr správce daně nemají podstatný význam. Žalobce napadá závěr o možné archivaci dokumentace v bodech 112 a 113 odůvodnění s tím, že prokázání pořádku výběrového řízení by nemohlo prokázat faktické uskutečnění zdanitelného plnění deklarovaných dodavatelem. Podle názoru soudu však tato část odůvodnění nic kategorického ohledně archivace či průběhu výběrového řízení neuvádí, pouze reaguje na odvolací námitku žalobce, kterou vysvětluje (odstavec 112 výslovně téměř celý přepisuje jeho odvolací argumentaci ohledně pořádku výběrového řízení). Proto je pochopitelné, že na tyto námitky žalovaný uvádí svou argumentaci v odstavci 113, aniž by bylo patrné, že by na ní kladl nějaký přehnaný důraz v tom smyslu, že by se mělo jednat o klíčový důkaz k prokázání jednotlivých zdanitelných plnění. Pokud žalobce v žalobě uvádí, že se jedná o účelovou argumentaci pro přenesení „viny“ na daňový subjekt týkající se unesení důkazního břemene, nic takového z tohoto postupu neplyne – žalovaný je povinen vyčerpat odvolací námitky žalobce a pokud v tomto směru koncipuje své odůvodnění, reaguje konkrétně na tyto námitky a žádným způsobem tak žádné důkazní břemeno na daňový subjekt nepřenáší. Odůvodnění napadeného rozhodnutí tak, stejně jako rozsudek v soudním řízení správním, především reaguje na procesní úkony účastníka řízení a proto není vždy plně konzistentní, neboť jeho charakter je dán uplatněným oprávněným prostředkem či žalobou. Z tohoto důvodu soud v reakci žalovaného na konkrétní odvolací námitku žádné účelové přenášení důkazního břemene nevidí, když se navíc nejednalo ani o klíčovou úvahu týkající se věci samé, kterou žalovaný konkrétně rozebral v předchozích částech odůvodnění.

[31] V podstatě totéž lze uvést na žalobní bod napadající bod 117 – 119 odůvodnění napadeného rozhodnutí (kamerové záznamy).

[32] Pokud žalobce v těchto žalobních bodech konkrétněji namítá, že by ani doložení či prokázání těchto skutečností nemohlo vést k závěru o prokázání uskutečnění zdanitelných plnění deklarovaným dodavatelem, pak soud znovu uvádí, že se jednalo o reakci na odvolací námitky, přičemž nikde nebyla hodnocena žalobcem namítaná hypotetická možnost neuznání takových důkazů. Z odůvodnění rozhodnutí plyne, že toto zjištění je jedním z dílčích závěrů o pochybnostech o věrohodnosti předkládaných důkazů a tvrzení žalobce v daňovém řízení, nikoliv závěr, že by solidní prokázání těchto tvrzení samo o sobě vedlo k závěru o uskutečnění zdanitelného plnění konkrétním deklarovaným dodavatelem.

[33] Pokud žalobce napadal předchozí závěry správce daně v bodech 36 až 54 a uváděl, že se jedná o „účelová tvrzení mající za cíl podpořit argumentaci žalovaného“, pak takový žalobní bod vůbec neuvádí, v čem konkrétně by tyto závěry měly být účelové či nesprávné. S ohledem na velkou obecnost tohoto žalobního bodu tak soud k němu nemůže zaujmout konkrétnější stanovisko.

[34] V dalším konkrétnějším žalobním bodě žalobce namítá, že společnost ATANASTA se stala nekontaktní až provedení příslušných plnění. To však nebyl přímý rozhodovací důvod, což je výslovně v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedeno, ale rovněž jedna z reakcí na odvolací námitky a jeden z podpůrných argumentů ohledně hodnocení věrohodnosti žalobcem předložených důkazů a hodnocení obezřetnosti žalobce při přijetí příslušných plnění s ohledem na další skutečnosti. Rovněž postup správce daně proti tomuto subjektu s touto věcí nijak nesouvisí s hodnocením obezřetnosti žalobce vůči tomuto dodavateli, neboť skutečnost, zda jeho dodavatel je vůči správci daně kontaktní či zda je proti němu vedeno správcem daně nějaké řízení není veřejně přístupná a žalobce jako jiný daňový subjekt by se ji neměl oficiální cestou dozvědět.

[35] Ohledně argumentace týkající se tzv. virtuálního sídla soud opětovně může uvést totéž, co obecně uváděl shora – samotná skutečnost, že korporace má virtuální sídlo ještě nemusí nic znamenat, takových korporací je větší množství. Nicméně je to jeden z aspektů, které u obezřetného daňového subjektu mohou vzbudit větší míru opatrnosti při obchodování s tímto daňovým subjektem, zejména v případě dlouhodobé spolupráce a významném objemu obchodů. Námitka, že je to pouze správce daně, kdo může prověřit reálné sídlo subjektu, tak nemá místa, neboť toto zjištění může učinit i žalobce (sídlo zapsané v rejstříku je možné kdykoliv reálně ověřit na místě, k tomu není zapotřebí žádného zvláštního zákonného zmocnění). Rovněž pokud žalobce uvádí, že neměl a nemohl mít pochybnosti o tom, že tohoto dodavatele bude následně prověřovat notář a rejstříkový soud je nutné uvést, že nic takovému mu k tíži kladeno není. Nicméně reálné vedení společnosti jako subjektu, který bude pro žalobce poskytovat a poskytuje dlouhodobě významné plnění prostřednictvím dalších osob je podle názoru soudu možné ověřit i v běžném obchodním styku.

[36] V další části žalobce napadá závěr žalovaného o počtu zaměstnanců deklarovaného dodavatele. I tento závěr byl dílčí a doplňoval ostatní zjištění skutečnosti,

proto nemůže být posuzován izolovaně. Pokud žalobce v žalobě uvádí, že společnost ATANASTA v určitém období disponovala zaměstnanci a že neměl oprávnění kontrolovat jejich totožnost při provádění prací, pak z odůvodnění napadeného rozhodnutí neplyne, že by tato skutečnost byla hodnocena jako podstatná. Žalovaný připustil, že tato korporace nějaké osoby mohla zaměstnávat (i mimo legální rámec), šetřením u správy sociálního zabezpečení však byly zavdány pochybnosti ohledně toho, zda v době, kdy zdanitelná plnění měla uskutečnit, tato korporace nějakými zaměstnanci disponovala, když žádná z osob nebyla u správy sociálního zabezpečení evidována, jiné skutečnosti nebylo možné ověřit pro nekontaktnost korporace ATANASTA (např. dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr, či jiné právní či faktické vztahy těchto osob k této korporaci). Tvzení žalobce v žalobě tak bylo konkrétně vyvrácena důvodnou pochybností, kterou správce daně přehledně uvedl v odůvodnění (jak v části, kde reaguje na odvolací námitky, tak i v předchozích částech odůvodnění, kde rekapituluje dosavadní řízení), přičemž žalobce v žalobě tyto konkrétní pochybnosti nijak nevyvrací. Je tak nutné uzavřít, že pochybnosti zde byly a žalobce ani v žalobě neuvádí nic, co by je vyvracelo. Jeho tvrzení, že není povinen ověřovat totožnost osob či že mu nemůže jít k tíži to, že korporace ATANASTA tyto osoby odhlásila z povinné evidence u správy sociálního zabezpečení, mu není k tíži přičítána, ale tvoří jeden z částí pochybností o tom, kdo zdanitelné plnění uskutečnil, a tvoří spolu s ostatními celkovou pochybnost o obezřetnosti žalobce při přijetí plnění. Žalobce tak pochopitelně nemá a nemohl mít za povinnost ověřovat totožnost pracovníků, měl a mohl si však ověřit, zda korporace, s níž ve značném rozsahu a po delší dobu obchoduje, a která mu fakturuje zdanitelné plnění, má kapacitu práce v takovém rozsahu a po tuto dobu poskytnout. V tomto směru je toto jednotlivé zjištění správce daně hodnoceno a soud s ním souhlasí. Pokud žalobce uváděl, že u dvou dokladů byl seznam pracovníků předložen, pak v bodě 138 žalovaný výslovně i tyto osoby hodnotil, přičemž i u těchto osob bylo zjištěno u Pražské správy sociálního zabezpečení, které pochybnosti zavdaly (ani u jedné z osob nebylo zjištěno, že by s korporací ATANASTA spolupracovala). Žalobcem předložený seznam osob tak je nevěrohodný, neboť není vůbec jasné, o jaké osoby na tomto seznamu se mělo jednat, a takový seznam pak nemůže prokázat, že tyto osoby činily fakticky zdanitelné plnění od korporace ATANASTA.

[37] V další části žaloby žalobce uvádí, že nejednal s osobou xxxxx, ale pouze s jednatelem korporace ATANASTA. I tento závěr žalovaného je jedním z dílčích komponentů závěru o pochybnostech o věrohodnosti předložených listin, kdy konkrétně vychází z uvedení jména, které na těchto listinách figurovalo (na cenových nabídkách byla tato osoba uvedena jako vyřizující osoba). V tomto směru žalovaný tuto osobu hodnotil dalšími zjištěními. Argumentace žalobce v žalobě, že s touto osobou nejednal, tak není příliš podstatná – tato osoba byla hodnocena ve vztahu k věrohodnosti žalobcem předkládaných listin, kde byla uvedena jako vyřizující osoba na cenové nabídce, ač z veřejně dostupných zdrojů nebylo zjištěno, že by tato osoba měla nějaký právní vztah k deklarovanému dodavateli. Vyhodnocení této osoby tak logicky zapadá do hodnocení věrohodnosti předkládaných listin, když podle názoru žalobce jeho žalobní tvrzení, že s touto osobou nikdy nejednal, ač se mělo jednat o osobu, která v cenových nabídkách byla uvedena jako vyřizující, prohlubuje pochybnosti o věrohodnosti skutečností v těchto listinách uvedených.

[38] Další důvod nesouhlasu žalobce namítá ohledně insolvenčních řízení, z nichž čerpá zjištění správce daně, když namítá, že tato řízení neskončila meritorním rozhodnutím. To je pravda, nicméně z odůvodnění rozhodnutí plyne, že správce daně nehodnotil důvodnost podání insolvenčních návrhů, ale z veřejně dostupných listin posuzoval skutečnosti, které uváděly osoby, které insolvenční řízení vyvolaly. Vzhledem k tomu, že se jedná o veřejně dostupné dokumenty, jedná se o legitimní zjištění, které vychází z povahy insolvenčního řízení jako veřejnosti přístupného právního procesu. Soud znovu uvádí, že žalovaný nehodnotil důvodnost insolvenčního návrhu či jeho úplnost ve vztahu k závěru o insolvenci žalobce, ale skutečnosti, které uváděli navrhovatelé ve svém návrhu. Skutečnost, jakým způsobem byla tato řízení skončena, tak z tohoto důvodu nehraje podstatnou roli.

[39] Pokud žalobce namítal, že v době uskutečnění zdanitelných plnění nebyl deklarovaný dodavatel ATANASTA uveden v registru nespolehlivých plátců a že žalobce nemohl vědět o tom, že je pro správce daně nekontaktní a že následně bylo zjištěno, že doklad totožnosti jednatele byl padělaný, pak tato skutečnost rovněž nebyla součástí posuzování v dané věci, neboť žalobci nebyla v důkazní rovině kladena k tíži tato skutečnost, ale okolnosti další, které již byly několikrát výše zmíněny.

[40] V další části žaloby shrnuje, že podle jeho názoru jak prvotními doklady, tak dalšími prokázal uskutečnění zdanitelného plnění od dodavatele ATANASTA. Všechny tyto okolnosti konkrétně hodnotil žalovaný a dospěl k závěru, že tomu tak není, zejména pro značné pochybnosti o předkládaných listinách. Soud se s takovým hodnocením žalovaného ztotožňuje, neboť vyplývá z komplexního hodnocení všech předložených důkazů a dalších zjištění, které jejich kvalitu zásadně zpochybňují, a tvrzení žalobce tak bere pouze jako jeho opakovaný postoj, který však byl v řízení dostatečně vyvrácen.

[41] Ohledně námitky hodnocení svědecké výpovědi svědka xxxx soud opětovně uvádí, že se jedná o jednu z dalších okolností, které dokreslují závěr o pochybnostech o skutečnostech, které žalobce v řízení v průběhu daňové kontroly prokazoval, a nejedná se o zásadní důkazní prostředek či zjištění. V bodě 92 odůvodnění žalovaný výpověď tohoto svědka hodnotí z toho pohledu, že ten sám určitá zdanitelná plnění nepotvrdil, a jedná se o zprostředkovanou výpověď, neboť svědek potvrdil, že byly prováděny kontroly a opravy J-Boxů, které žalobce realizoval daňovými doklady, ale nevyplývá z ní, že je provedly osoby od deklarovaného dodavatele. Podle názoru soudu se o zprostředkované zjištění jedná, neboť svědek vypovídá o něčem, o čem přímou povědomost mít nemohl (svědek potvrdil, že se v areálu pohybovaly osoby, které svědek do areálu pustil, a ony tam prováděly určité práce, jejich jména se dozvídal předem od jednatele žalobce). Svědek tak nemohl svědčit o tom, že tyto osoby byly v nějakém právním vztahu s deklarovaným dodavatelem, svědčil o tom, jakým způsobem byly práce v areálu vykonávány a jaké osoby měl do areálu vpustit. To podle názoru soudu nesvědčí závěru, který z této výpovědi činí žalobce v žalobě, že by touto svědeckou výpovědí byla prokázána příslušnost osob k deklarovanému dodavateli, neboť to z ní neplyne. Stejně jako žalovaný tak má soud za to, že se jedná o zprostředkovanou výpověď o tom, že svědek považoval tyto osoby za osoby od deklarovaného dodavatele, a proto je vpustil do areálu elektrárny, neboť neměl důvod zjišťovat okolnosti další, nic jiného však neprokazuje. Ve vztahu k ostatním

zjištěním tak žalovaný dospěl k logickému závěru, že sama o sobě tato svědecká výpověď uskutečnění části zdanitelných plnění deklarovaným dodavatelem dosvědčit nemůže.

[42] Ohledně námitek žalobce proti výpovědi svědka xxxxx je nutné uvést, že z odůvodnění rozhodnutí jednoznačně plyne, že se jedná o doplňující zjištění, které doplňuje množství dalších zjištění ohledně deklarovaných plnění, a není mu přikládána při skutkových zjištěních zásadní váha. Proto obecný odkaz žalobce na to, že tento svědek neuváděl pravdivé skutečnosti, soud nepovažuje za klíčový, neboť se jednalo pouze o doplňující důkazní prostředek, když ve věci podstatné skutečnosti plynou z jiných provedených důkazů a jejich hodnocení.

[43] V dalším žalobním bodě žalobce rozporuje neuznání nároků na odpočet daně od korporace REMIA, když uvádí, že byl i on podveden tím, že nebylo účtováno v režimu přenesené daňové povinnosti, když příslušný daňový režim uvedl jeho dodavatel a žalobce tuto nesrovnalost nemohl zjistit s důvodu časového odstupu. Ohledně případného podvodu žalovaný vyšel mj. z výpovědi svědka xxxxxxxx, ohledně časového odstupu pak poukázal na to, že z daňového dokladu č. 130100028 je zřejmé, že se jednalo o materiál, který byl předmětem prací podle daňového dokladu č. 1300100029, když oba byly vystaveny v též den. Podle názoru soudu tato argumentace žalovaného konkrétně vyvrací námitku žalobce ohledně jeho možné účasti na podvodu a časového odstupu, neboť k časovému odstupu zcela zjevně nedošlo (žalobce k tomuto konkrétnímu zjištění správce daně v žalobě nic nenamítá), hodnocení svědecké výpovědi pak odpovídá tomu, co svědek vypověděl a nesouhlas žalobce s takovou výpovědí je sice pochopitelný, ale neznamená ještě bez dalšího, že je svědek nevěrohodný. Soud souhlasí s hodnocením žalovaného, že takto svědek vypovídal po příslušném zákonném poučení, když neměl důvod uvádět nepravdivé informace, neboť z toho, jak transakci vylíčil, nemohla mít prospěch korporace REMIA. Z výpovědi svědka tak je možné vycházet a tu hodnotit. I tato svědecká výpověď podle názoru soudu zapadá do dalších skutkových zjištění, a byla tak řádně hodnocena jako posouzení věrohodnosti žalobcem předložených listin.

[44] V posledním žalobním bodě žalobce namítá, že daň měla být stanovena podle pomůcek, přičemž odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu 13. 12. 2012, čj. 7 Afs 69/2012-33, a ze dne 23. 7. 2009, čj. 5 Afs 72/2008-71, a ze dne 22. 8. 2013, čj. 1 Afs 21/2013-66. Podle názoru soudu právní závěry z těchto rozsudků na tento případ nelze aplikovat. V této věci je nutné obecně uvést, že stanovit daň podle pomůcek je možné tehdy, pokud daňový subjekt porušil svou zákonnou povinnost (tato podmínka by v daném případě splněna byla), ale zároveň není možné stanovit daň dokazováním, což v tomto případě splněno nebylo. Daň za tohoto procesního stavu dokazováním stanovit jde, a to tím způsobem, že žalobci nebyl uznán nárok na odpočet daně. Žalobcem namítané rozsudky Nejvyššího správního soudu vycházejí z toho, že daň podle dokazování stanovit nelze, proto z nich v tomto případě nejde vycházet. Argumenty, které žalobce v žalobě uvádí (že v souvislosti s provozem elektrárny nutně musely vzniknout přiměřené výdaje), nesměřují ke zjištění zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele, ale obecně do plnění, které však není osobou dodavatele vůbec ztotožněno, a spíše jsou směřovány do námitek týkajících se základu daně z příjmů. V dané věci vůbec nebyl ztotožněn deklarovaný dodavatel žalobce, který je plátcem daně z přidané hodnoty, což je povinností žalobce, proto nemůže stanovení daně podle pomůcek ve vztahu k takovému

neexistujícímu dodavateli přicházet do úvahy, neboť takto stanovený nárok na odpočet daně není zaměřen proti konkrétnímu plnění od jiného plátce této daně.

[45] V dané věci tak soud uzavírá, že podanou žalobu nepovažuje za důvodnou a proto ji zamítl (ust. § 78 odst. 7 s.ř.s.).

[46] Ve věci soud rozhodl rozsudkem bez nařízení jednání, neboť účastníci proti takovému postupu neměli ve stanovené lhůtě námitek a jednání k projednání žaloby nebylo nutné, když soud neprováděl další dokazování (ust. § 51 odst. 1 s.ř.s.).

[47] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle kterého má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Vzhledem k tomu, že žalovanému státu tyto nevznikly, soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou (2) týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů 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 dne 30. listopadu 2020

JUDr. Ladislav Hejtmánek, v.r.
předseda senátu