



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Sabola a soudců Mgr. Marka Bedřicha a JUDr. Jitky Hroudové ve věci žalobce: **OLEO CHEMICAL, a.s.**, se sídlem v Praze 4, Holušická 2221/3, zastoupeného Mgr. Jaroslavou Siebeneicherovou, LL.M., daňovou poradkyní se sídlem v Liberci 2, Na Rybníčku 387/6, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6.12.2016, č.j. 53029/16/5200-11435-711926

t a k t o :

I. Žaloba se z a m í t á .

II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

1. Žalobce se žalobou domáhá přezkoumání a zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu ze dne 16. 9. 2015, a toto rozhodnutí bylo potvrzeno. Naposledy uvedeným rozhodnutím – dodatečným platebním výměrem na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2011 byla žalobci podle § 38 n) odst. 2 zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) doměřena daňová ztráta z příjmů právnických osob nižší o částku 1.698.450,- Kč a současně vznikla žalobci zákonná

povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), ve výši 1 % z částky doměřené daňové ztráty, tj. 16.984,- Kč.

2. Předmětem sporu je oprávněnost uplatnění daňových výdajů (nákladů) ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních příjmů, konkrétně zaplacených provizí na základě Smlouvy o poskytování poradenských služeb ze dne 20. 5. 2010 uzavřené mezi žalobcem a společností COKEVILLE ASSETS Inc. (dále jen COKEVILLE ASSETS) v celkové výši 1.137.377,30 Kč.
3. Dne 23. 7. 2013 byla u žalobce zahájena daňová kontrola podle § 87 daňového řádu na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011. Správce daně v průběhu daňové kontroly požadoval, aby žalobce doložil a prokázal, že služby fakturované společností COKEVILLE ASSETS byly žalobci skutečně poskytnuty, respektive, že této společnosti vznikl nárok na odměnu podle uzavřené smlouvy. Žalobce tvrdil, že prokazatelně výnosově ze spolupráce profitoval ziskem pocházejícím z dodavatelského vztahu ke společností ČEPRO a.s. a Dopravnímu podniku hl. m. Prahy a.s. Správce daně konstatoval, že nebylo žalobcem prokázáno, že by dodávky těmto odběratelům byly výsledkem činnosti společnosti COKEVILLE ASSETS. Žalobce dle správce daně setrval v rovině pouhého konstatování a ke svým tvrzením, že žádné důkazní prostředky ohledně toho, že společnost COKEVILLE ASSETS prováděla poradenskou činnost pro žalobce, nepředložil.
4. Správce daně v průběhu řízení vyslechl mj. svědky Ing. R. K., JUDr. P. K., Ing. U., Ing. K. J. Dne 3.7.2015 seznámil žalobce s výsledkem kontrolního zjištění včetně hodnocení dosud zjištěných skutečností a získaných důkazních prostředků s konstatováním, že žalobce neprokázal faktickou realizaci poradenských služeb společností COKEVILLE ASSETS.
5. Žalobce podal k uvedenému seznámení dne 3.8.2015 písemné vyjádření, v němž požadoval opakování svědecké výpovědi svědka K. tak, aby svou předchozí výpověď upřesnil a doplnil. Správce daně doplňující výsledek neprovedl s argumentací, že svědek již vyslechnut byl, neodvolával se pak při tomto výsledku na důvody odepření výpovědi v důsledku probíhajícího trestního řízení. Zástupce žalobce byl výsledku přítomen, práva klást svědkovi otázky využil. Správce daně a posléze žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí konstatovali, že se žalobce ocitl v důkazní nouzi a své důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu a § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů neunesl, neboť nepředložil žádné plnohodnotné důkazní prostředky, které by prokazovaly, že deklarované poradenské služby byly společností COKEVILLE ASSETS fakticky poskytnuty.
6. Žalobce v podané žalobě namítá, že daňová kontrola byla ukončena předčasně, a to neočekávaným předložením zprávy o kontrole ze dne 14. 9. 2015. Správce daně ukončil kontrolu před provedením všech navrhovaných důkazů se závěrem snížení původní deklarované daňové ztráty ve výši 40.145.720,- Kč o 1.698.450,- Kč na daňovou ztrátu ve výši 38.447.270,- Kč. Současně došlo k vyměření penále ve výši

16.984,- Kč. Namítá dále, že žalovaný své rozhodnutí vydal po uplynutí prodloužené lhůty pro vyřízení věci dle pokynu č. MF-5 o stanovení lhůt při správě daní.

7. Žalobce namítá, že správce daně nedodržel povinnost objektivně a iniciativně zjišťovat skutkový stav věci, nepoučil žalobce o svém názoru na věc a nezákonným způsobem provedl výslech klíčového svědka - JUDr. P. K., který prostřednictvím své společnosti COKEVILLE ASSETS poradenství pro žalobce poskytoval. Svědek potvrdil svou činnost pro žalobce, vypovídal konkrétně a z průběhu výslechu nebyly seznatelné žádné pochybnosti správce daně. Žalobce v průběhu výslechu svědka získal dojem, že věc byla řádně a dostatečně správci daně vysvětlena, tento věc pochopil a oprávněnost nákladové položky žalobce také uznal. Až po určité době vydal správce daně seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, z něhož vyplynulo, že výpověď svědka JUDr. K. považuje správce daně za nedostatečnou. Na tento závěr reagoval žalobce vyjádřením, na které bylo reagováno až v neočekávaně předložené zprávě o kontrole. Až v obsahu této zprávy je zahrnuto odmítnutí žalobcem navržených do výslechnutí svědků Mgr. T., Ing. U., Ing. L., Ing. N., Ing. T., Ing. P. a Ing. K. Za situace, kdy má správce daně pochybnosti o výkonu a účelu poradenství k hlavnímu svědkovi, který poradenství vykonával, navrhl žalobce výslechy celé řady dalších osob, které o poradenství věděly a spolupracovaly na projektu, k němuž bylo poradenství vykonáváno. Zdůvodnění správce daně o nadbytečnosti těchto navrhovaných důkazů je vágní a nedostatečné, přístup správce daně byl pro žalobce překvapující. Správce daně navíc ani neměl jasno v tom, jaká byla role JUDr. K. Neobstojí navíc tvrzení žalovaného, že by výslechy svědků bezdůvodně protahovaly daňové řízení, neboť ve více než dvouleté velice aktivní kontrole by umožnění těchto výsledků nehrálo zásadní roli. V důsledku postupu správce daně nebyl dodržen základní cíl správy daní definovaný soudní judikaturou, tj. správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady.
8. Procesní vadou je také neočekávané ukončení daňové kontroly, které značí nestandardnost a předčasnost ukončení daňového řízení s neúplně zjištěným skutkovým stavem. Zástupkyně žalobce se dostavila ke správci daně za účelem projednání řádně sjednaného jiného daňového řízení. Naprosto neočekávaně jí však byla předložena konečná zpráva o daňové kontrole v předmětné věci. I tato okolnost svědčí o nestandardnosti postupu správce daně.
9. Dále žalobce namítá, že pokud od počátku daňové kontroly spolupracoval a poskytoval správci daně veškerou možnou součinnost, není prostor pro odmítnutí provedení dalších důkazů. Procesní postup žalovaného nebyl v souladu se správným úředním postupem a nesměřoval ke zjištění reálného skutkového stavu. Správce daně neformuloval otázky ke svědkům korektně, tj. tak, aby dotazy na svědka i na samotný skutkový stav byly krátkými otevřenými otázkami, které by svědkovi umožnily plynule popsat požadované události, tedy směřovat k tomu, aby se svědci vyjadřovali přímo k věci. Správce daně nedokázal výpovědi dostatečně vytěžit. Při provádění svědeckých výpovědí nevyužil doplňujících otázek, které by ověřovaly svědkovu paměť.

10. Žalobce odkazuje na soudní judikaturu týkající se důvodů odmítnutí důkazního návrhu účastníka řízení. Z ní poukázal zejména na povinnost správního úřadu konstatování nadbytečnosti důkazů řádně odůvodnit. Této povinnosti však žalovaný nedostál, jeho rozhodnutí pak nerespektuje závěry rozsudku Krajského soudu v Plzni sp. zn. 57 Af 12/2015.
11. Žalobce poukazuje na některé rozpory ohledně zjišťování skutkového stavu, které vyplývají z porovnání obsahu daňového spisu a z protokolů o hlavním líčení pořízených v trestním řízení vedeném před Městským soudem v Praze pod sp. zn. 46 T 8/2015. Žalobce v důsledku zjištění těchto rozporů požadoval opakování svědeckých výpovědí, správce daně by měl těmito požadavkům nejen v souladu s obsahem důvodové zprávy k daňovému řádu vyhovět a svědecké výpovědi v navrženém rozsahu opakovat. Základním důvodem, pro který bylo navrhováno opakování svědeckých výpovědí, byly rozpory mezi poznatky získanými správcem daně z listin zachycujících odpovědi osob v jiných řízeních a poznatky zjištěnými z důkazních prostředků, provedených v daňovém řízení. Logickou a legitimní cestou, jak tyto rozpory vypořádat, bylo představení různých výpovědí vyslychaným osobám, což vyplývá i z judikatury Nejvyššího správního soudu rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 32/2009-157). Z průběhu svědecké výpovědi JUDr. K. na specializovaném finančním úřadu pak podle žalobce nevyplýval závěr správce daně, že tento svědek nedostatečně osvětlil svoji činnost. Proto byla následně sdělená kontrolní zjištění a právní úvahy správce daně pro žalobce překvapující. Proto také žalobce využil svého práva reagovat na sdělené kontrolní zjištění a požadovat opakovaně provést výslech svědků. Na toto vyjádření žalobce však již nebylo správcem daně reagováno, přičemž o zamítnutí aktivace výpovědí se žalobce dozvěděl až z textu „vnucené“ zprávy o daňové kontrole. Podle názoru žalobce JUDr. K. v rámci trestního řízení zcela jednoznačně uvedl, že se jej finanční úřad dohromady na nic neptal, přestože se po skončení vysvětlení ptal, zda to přítomným stačilo, nebo zda je třeba to něčím doplnit, přičemž mu bylo sděleno, že výpověď byla přesvědčivá a dostačující. Až následně se svědek dozvěděl, že jeho výpověď byla hodnocena jako obecná, konkrétní skutečnosti neprokazující.
12. Žalobce v žalobě podrobil rozboru též výpověď svědkyně Ing. H. H., zaměstnankyně Specializovaného finančního úřadu, která byla odpovědná za vedení daňové kontroly u žalobce a byla rovněž vyslechnuta v rámci trestního řízení. Z této výpovědi podle názoru žalobce vyplývá, že sám správce daně neměl při provádění výslechu JUDr. K. představu, na co se má svědka ptát, aby dostatečně zjistil stav věci, avšak v okamžiku, kdy jeho výpověď porovnal s jinými výpověďmi a na věc si utvořil názor, odmítl návrh žalobce na dodatečný výslech svědka pouze z toho důvodu, že jej považoval za nadbytečný. Tím zmařil možnost, aby dodatečným provedením svědecké výpovědi bylo přispěno ke správnému objasnění věci. Odbornost poradce JUDr. K. a jeho aktivitu pro žalobce dokládá i výpověď Mgr. T. v rámci trestního řízení a dále výpovědi JUDr. U. a J. V. v témže řízení, přičemž tyto informace mohly být v dispoziční sféře žalovaného dříve, než bylo vydáno žalobou napadené rozhodnutí.

13. Žalobce namítá, že hodnocení žalovaného na str. 28 napadeného rozhodnutí ukazuje na neznalost žalovaného, pokud jde o okolnosti podnikání v prostředí legislativy biopaliv a podnikatelského rizika a rozhodování vůbec. Žalobce poukázal na to, že žalovaný nemá jak situaci porovnávat, neboť druhý subjekt téhož zaměření v České republice neexistuje, což je dáno samotnou složitostí a specifiky podnikání v dané oblasti.
14. V daňovém řízení nebyly provedeny ani další žalobcem navrhované důkazy. Podle žalobce není pravdivé tvrzení žalovaného, že žalobce nepřeložil kalkulace IP odměny, ty žalobce přeložil, k jejich výkladu žalobce navrhl výslech svého tehdejšího ekonomického ředitele Ing. L. či ostatní pracovníky žalobce, kteří v roce 2011 zpracovávali příslušné podklady. Výše jmenovaný svědek mohl většinu pochybností žalovaného vyvrátit. Žalovaný se rovněž nijak nevyjádřil k argumentaci ohledně zahraničních složek a jejich administrativy, otázky využití poradenství JUDr. K. v dalších plánovaných produktech, resp. ke kvalifikaci poradce. Závěr žalovaného je proto zatížen neúplnými zjištěními. Pokud v daném případě správce daně a žalovaný na straně jedné ve svém rozhodnutí na str. 8 konstatovali, že nebylo prokázáno, jak docházelo k naplnění Smlouvy a jak se od výše provize odvíjela odměna, avšak současně odmítli pro nadbytečnost provést žalobcem navrhovanou svědeckou výpověď, aniž by blíže vysvětlili, v čem ona nadbytečnost spočívá, sami zabránili reálnému zjištění stavu věci. Podle § 92 odst. 3 je přitom správce daně povinen zjistit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.
15. Správce daně ani žalovaný nerespektovali soudní judikaturu týkající se provádění dokazování, a to rozsudku Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22 Ca 421/2002, v němž soud dovedl zákaz hodnocení pravdivosti a hodnověrnosti důkazů před tím, než je provedl, a rozsudek Krajského soudu v Plzni sp. zn. 7 Af 12/2015, v němž soud konstatoval povinnost správce daně vést dokazování ke konkrétním jím zpochybněným skutečnostem, přičemž svědkovi má být umožněno vyjádřit se k předmětu výslechu nejdříve vlastními slovy. Dokazování správce daně bylo obecné, tedy se soudní judikaturou rozporné. Důsledkem takového postupu správce daně bylo porušení § 92 odst. 2 daňového řádu.
16. Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě k námitce týkající se vydání rozhodnutí po uplynutí prodloužené lhůty pro vyřízení věci dle pokynu č. MF-5 o stanovení lhůt při správě daní uvedl, že podle § 148 daňového řádu lhůta pro stanovení daně dosud neuplynula, žalobce zmiňované lhůty jsou interními lhůtami pro vyřízení odvolání a jejich překročení nemá vliv na zákonnost rozhodnutí.
17. K námitce neprovedení důkazů aktivací svědeckých výpovědí JUDr. K., Ing. U. a Mgr. T. žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí (str. 19-22). Správce daně při výslechu svědků postupoval v souladu s daňovým řádem, žalobce ani svědci nebyli na svých právech kráceni a bylo postupováno v intencích judikatury, na kterou žalobce odkazuje.

18. Důvody neakceptování důkazních návrhů žalobce žalovaný v rozhodnutí uvedl, postupoval tak v souladu s nálezem Ústavního soudu ze dne 8.12.2009, sp. zn. I. ÚS 118/09. U výsledku svědka JUDr. K. byl přítomen zástupce žalobce, měl možnost klást svědkovi otázky ve věci poskytnutí poradenských služeb společností COKEVILLE ASSETS, svědkovi byl dán dostatečný prostor k tomu, aby se jako klíčová osoba - dodavatel služby - vyjádřil úplně k okolnostem předmětné spolupráce a zároveň byla žalobci dána možnost se na toto jednání řádně připravit a vlastními otázkami kvalitu navrženého svědka posílit. Navrhované svědecké výpovědi Ing. L., Ing. N., Ing. T. a Ing. P. vyhodnotil žalovaný ve shodě se správcem daně jako nadbytečné, protože by nijak nedokázaly změnit skutečnost, že žalobce neprokázal skutečnou realizaci a přijetí poradenských služeb od společnosti COKEVILLE ASSETS; klíčovými osobami ve věci předmětné obchodní spolupráce byly JUDr. K. a Ing. U.
19. K námitkám, týkajícím se předčasného ukončení daňové kontroly a neúplného zjištění skutkového stavu žalovaný odkázal na str. 10 – 18 napadeného rozhodnutí, kde se obdobnými námitkami podrobně zabýval. Daňová kontrola byla ukončena řádně v souladu s § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu. Správce daně postupoval v souladu se základními zásadami daňového řízení. Zhodnocení všech provedených důkazů správce daně přesvědčivě a přezkoumatelným způsobem zdůvodnil a v této souvislosti určil, které skutečnosti považoval za prokázané a které nikoliv. Správce daně v průběhu daňové kontroly požadoval doložit a prokázat, že fakturované služby byly společností COKEVILLE ASSETS skutečně poskytnuty a že jako poradce žalobce splnil podmínky pro vznik nároku na odměnu podle uzavřené Smlouvy o poskytování poradenských služeb ze dne 20. 5. 2010. Žalobce k daňové kontrole a požadavkům správce daně zprvu přistupoval netečně. Až ve svém vyjádření k výsledku kontrolního zjištění specifikoval, které důkazní prostředky je schopen na podporu svých tvrzení doložit, tedy specifikoval podklady o skutečném výkonu poradenství, pilotní projekty, smlouvy, o kterých se zmiňovali svědci v rámci provedených svědeckých výpovědí. Žalobce tak měl možnost i dostatek času tyto podklady vyžádat a správci daně doložit, pokud je sám k dispozici neměl. Žádné konkrétní důkazní prostředky jeho aktivní činnosti společnosti COKEVILLE ASSETS ve prospěch žalobce správci daně předloženy nebyly a žalobce svá tvrzení prokazoval de facto pouze dalšími tvrzeními.
20. Pokud žalobce v podané žalobě poukazoval na rozpory, které byly zjištěny při porovnání obsahu daňového spisu a protokolů pořízených v trestním řízení, pak svědecké výpovědi z trestního řízení nejsou součástí daňového spisového materiálu, a tudíž ani nemohly být předmětem jakéhokoli hodnocení správce daně v projednávané věci. Odkaz žalobce na judikaturu správních soudů proto není příléhavý.
21. K námitce žalobce ohledně nedostatečných technických a odborných znalostí pracovníků správce daně žalovaný odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí (str. 22).
22. Ze správního spisu byly zjištěny následující podstatné skutečnosti:

23. Dne 23. 7. 2013 byla u žalobce zahájena daňová kontrola podle § 87 daňového řádu na dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období r. 2011. Při ústním jednání dne 3. 10. 2013 převzal správce daně kopie dokladů vyžádaných v souvislosti s kontrolou daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2011 a k obchodní spolupráci mezi žalobcem a společností COKEVILLE ASSETS byly předloženy smlouva, osvědčení o registraci, rozhodnutí o zajištění daně ze dne 4. 2. 2009, dohoda o ukončení smlouvy a o narovnání ze dne 30. 9. 2011 a deník konta společnosti COKEVILLE ASSETS včetně kopií faktur.
24. Při místním šetření dne 9. 12. 2013 správce daně prověřil skutečnosti týkající se dodavatelsko-odběratelských vztahů mezi společností Dopravní podnik hl. m. Prahy a žalobcem za zdaňovací období let 2009 – 2012 a následně požadoval předložit doplňující dokumenty k veřejné zakázce, zejména pokud jde o podmínky veřejné zakázky, zahájení a ukončení veřejné zakázky. Dopravní podnik hl. m. Prahy dne 20. 12. 2013 sdělil, že požadavku správce daně nelze vyhovět, neboť veškeré podklady byly předány Policii České republiky na základě jejího požadavku. Dne 18. 6. 2014 vydal správce daně výzvu k poskytnutí listin správce daně podle § 93 odst. 4 daňového řádu, kterou adresoval Policii České republiky a odpověď byla správci daně doručena dne 11. 7. 2014.
25. Při ústním jednání dne 9. 10. 2014 správce daně žalobci sdělil, že na základě žalobcem doposud předložených důkazních prostředků správce daně považuje výdaj (náklad) v celkové výši 1.137.377,30,- Kč za neprokázaný podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobce podal k sdělení správce daně dne 11. 11. 2014 vyjádření, v němž uvedl, že daňový subjekt prokazatelně výnosově ze spolupráce profitoval ziskem z dodavatelského vztahu ke společností ČEPRO a.s. a Dopravní podnik hl. m. Prahy, tyto výnosy jsou účetnictvím prokázány. Správce daně vyhodnotil dosavadní skutečnosti a s výsledkem kontrolního zjištění seznámil žalobce písemností ze dne 13. 2. 2015, v níž konstatoval, že žalobce neprokázal, že poradce společnost COKEVILLE ASSETS vyvíjela jakoukoliv činnost ve vztahu k odběratelům žalobce, respektive že by sjednané dodávky s těmito odběrateli byly výsledkem činnosti poradce. Žalobce tak setrval v rovině pouhého konstatování a ke svému tvrzení, žádné důkazní prostředky prokazující, že společnost COKEVILLE ASSETS prováděla poradenskou činnost pro žalobce, nepředložil.
26. Dne 20. 3. 2015 žalobce předložil správci daně vyjádření, v němž uvedl, že poskytnuté služby na základě uzavřené smlouvy společností COKEVILLE ASSETS považuje za prokázány a přiložil měsíční poměry výnosů a zpráv z prodeje v celkové rekapitulaci a dokument s označením Dopravní podnik BUSLINE, výnos proti odebraným litrům.
27. Správce daně v průběhu řízení vyslechl svědka Ing. R. K., JUDr. P. K., Ing. U., Ing. J. a dne 3. 7. 2015 seznámil žalobce s výsledkem kontrolního zjištění včetně hodnocení dosud zjištěných skutečností a získaných důkazních prostředků.

28. Žalobce podal k uvedenému seznámení s výsledky dokazování dne 3. 8. 2015 písemné vyjádření, v němž požadoval dovyslechnutí svědka K. tak, aby upřesnil svoji výpověď a doložil ji. Dále žalobce poukázal na to, že podklady k výpočtu odměny předložil správci daně, je schopen skutečnou činnost správce doložit projekty, a to nejen ve vztahu k Dopravnímu podniku hl. m. Prahy. Pilotních projektů bylo totiž připraveno více a žalobce na základě vytěžení poradce připravoval celou řadu inovativních a rozvojových projektů.
29. Zpráva o daňové kontrole byla se zástupcem žalobce projednána dne 14. 9. 2015. V protokolu o ústním jednání není obsažena výtká zástupce žalobce směřující k překvapivému postupu správce daně spočívajícím v neočekávaném předložení zprávy o daňové kontrole.
30. Dodatečným platebním výměrem ze dne 16.9.2015, č.j. 205129/2015/4200-117171-711068 Specializovaný finanční úřad doměřil žalobci z moci úřední daňovou ztrátu u právnických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 1.698.450,- Kč a vyměřil žalobci penále ve výši 16.984,- Kč s odůvodněním, že žalobce neprokázal faktickou realizaci poradenských služeb od COKEVILLE ASSETS na základě uzavřené smlouvy. Neprokázal tak, že předmětné náklady vynaložil v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
31. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, v němž setrval na výsledku JUDr. K., neboť při jeho prvním výsledku bylo zřejmé, že ve věcech, ohledně nichž v té době probíhalo trestní řízení, vypovídat nemůže. Žalobce rovněž nesouhlasil s projednáním zprávy o daňové kontrole. Zpráva projednatelná nebyla, neboť správce daně neprovedl žalobcem navržené doplnění dokazování.
32. Žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím odvolání žalobce zamítl a napadené rozhodnutí ze dne 16. 9. 2015 potvrdil se závěrem, že žalobce, kterého stíhá důkazní břemeno v rozsahu daňových tvrzení, se ocitl v důkazní nouzi a své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu a § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů neunesl. Žalobce nepředložil žádné plnohodnotné důkazní prostředky, které by prokazovaly, že deklarované poradenské služby byly společností COKEVILLE ASSETS fakticky poskytnuty.
33. Při jednání soudu účastníci řízení setrvali na svých procesních stanoviscích i na jejich dosavadní skutkové a právní argumentaci. Zástupkyně žalobce navrhla, aby žalovaný prokázal, zda a jak se zabýval účetnictvím společnosti COKEVILLE ASSETS u správce daně této organizační složky. Jde o obvyklý postup, který byl v daném případě opomenut.
34. Městský soud v Praze přezkoumal podle § 75 odst. 2 s.ř.s. napadené rozhodnutí v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, jakož i řízení, které mu předcházelo, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Dospěl přitom k závěru, že žaloba není důvodná.

35. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.
36. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.
37. Soud připomíná, že v daňovém řízení daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů). Jedná se o základní zásadu ovládající dokazování v daňovém řízení. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. února 2005 č. j. 1 Afs 54/2004-125, není daňové řízení ovládáno zásadou vyšetřovací, nýbrž je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Žalobce byl proto povinen prokázat nejen, že příslušné výdaje skutečně vynaložil, ale též to, že je vynaložil za účelem dosažení, zajištění či udržení svých zdanitelných příjmů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. května 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73). Důkazní povinnost daňového subjektu se vztahuje i na faktickou stránku plnění ovlivňujícího základ daně, tedy na prokázání jeho skutečné realizace (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. dubna 2008, č. j. 7 Afs 18/2008 - 48).
38. V předmětné věci byl spor o to, zda a v jaké formě byly poskytnuty poradenské služby dodavatelem žalobce, za jejichž poskytnutí žalobce dodavateli zaplatil provizi. Důkazní povinnost žalobce se vztahovala skutkovému rámci vymezenému Smlouvou o poskytování poradenských služeb ze dne 20. 5. 2010 uzavřenou mezi žalobcem a společností COKEVILLE ASSETS (dále také jako Smlouva). Podle této Smlouvy měl dodavatel poskytnout žalobci poradenské služby při vyjednávání dodavatelsko - odběratelských vztahů a účasti žalobce v zadávacích výběrových řízeních tak, aby měl žalobce nejpozději do 31. 12. 2011 příležitost uzavřít s vhodným obchodním partnerem, kterého poradce doporučí, kupní nebo obdobnou smlouvu, jejímž předmětem budou dodávky FAME po dobu nejméně jednoho roku v objemu alespoň 30.000 litrů měsíčně. Žalobce byl tedy povinen prokázat, že dodávky jeho odběrateli byly výsledkem činnosti poradce. Podle tvrzení žalobce měl poradce poskytovat poradenství v tom, koho oslovit, a měl pomáhat s přípravou podkladů pro vyjednávání (pilotních projektů). Za stěžejní žalobce označil výpověď svědka JUDr. K. Na základě výpovědi tohoto svědka však konkrétní v realitě zachytitelné skutečnosti, z nichž by se poradenská činnost poradce podávala, dovodit nelze.

S hodnocením výpovědi svědka JUDr. K., jak je provedl žalovaný, se soud ztotožnil a v podrobnostech na ně odkazuje.

39. Žalobce v žalobě hodnocení svědecké výpovědi žalovaným i její kontext s ostatními výpověďmi svědků zohledněný žalovaným pomíjí, se závěry žalovaného věcně nepolemizuje. Argumentačně pak žalobce s žalovaným nepolemizuje ani ohledně důvodů, pro které nebylo k opakování důkazů výpověďmi svědků přistoupeno, nijak relevantně nezpochybňuje ani posouzení významu a důkazní síly svědeckých výpovědí v předmětné věci, jemuž se žalovaný v napadeném rozhodnutí rozsáhle věnoval. Argumentace žalobce tak spočívá v obecně tvrzených procesních vadách, aniž by žalobce fakticky blíže konkretizoval, jaké další okolnosti by mohly být opakováním svědeckých výpovědí prokázány. Žalobní tvrzení tak zůstávají v obecné rovině stejně tak, jak tomu bylo v daňovém řízení. Žalobce se v žalobě argumentačně nevymezil ani proti závěru žalovaného, že žalobce ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění č. j. 17443/15 specifikoval, které důkazní prostředky je schopen na podporu svých tvrzení doložit, tj. doklady o skutečném výkonu poradenství, pilotní projekty, e-maily, smlouvy, zúčastněné firmy apod. Nezpochybňuje ani hodnocení žalovaného ve vztahu k čl. 4.4. Smlouvy, podle kterého byl poradce pro potřebu žalobce povinen uchovat doklady, jež nabyl v souvislosti s poradenskou činností, a které osvědčují nárok na jeho odměnu a jeho závěr, že takové doklady žalobce nepředložil. Žalobce se v žalobě věcně nevymezil ani proti následnému (podle názoru soudu přílehlavému) hodnocení zjištění vyplývajících ze svědecké výpovědi JUDr. K., tj. že dodavatel poradenských služeb nevěděl, kdo faktury uplatněné žalobcem, v zahraničí vystavil, nevysvětlil existenci osoby jménem M. G. na fakturách podepsané, nezajímal se ani o částku, kterou měl za poskytnuté poradenství obdržet. Soud shrnuje, že skutečnosti, které správce daně z provedených důkazů zjistil, potvrzují důvodnost pochybností o skutečnostech uvedených v žalobcem předložených dokladech, a umožňovaly správci daně učinit jednoznačný závěr o neunesení důkazního břemena ve vztahu k prokázání vynaložení výdaje, respektive vynaložení výdaje za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů. Žalovaný důvodně uzavřel, že účast společnosti COKEVILLE ASSETS na žalobci tvrzených projektech nebyla prokázána, přičemž žalobce svá tvrzení prokazoval pouze dalšími tvrzeními bez doložení relevantních důkazních prostředků. Rovněž důvodně žalovaný dospěl k závěru, že výslech svědka JUDr. K., resp. dalších svědků Ing. U., Mgr. T., Ing. L., Ing. N., Ing. T. a Ing. P. je nadbytečný.
40. Nedůvodnou soud shledává námitku nedodržení povinnosti objektivně a iniciativně zjišťovat skutkový stav věci neprovedením opakovaného výsledku navrhovaných svědků. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu dbá správce daně, *aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů*. Přestože je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňového subjektu, není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Je tedy na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je přitom povinen vycházet daňovému subjektu vstříc a dát

mu prostor k uplatnění důkazních návrhů (§ 6 daňového řádu). Správce daně musí tedy daňovému subjektu při dokazování poskytnout součinnost a zároveň vyvinout maximální úsilí k poznání skutkového stavu. Pokud se i přesto skutečnosti tvrzené daňovým subjektem neprokážou, znamená to, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno (viz rozsudek NSS ze dne 13. 4. 2017, čj. 10 Afs 310/2016-35). Zároveň však platí, že správce daně není povinen automaticky provádět všechny důkazy navržené daňovým subjektem. O každém navrženém důkazu správce daně uváží, zda je jeho provedení třeba. Dospěje-li k závěru, že důkaz nemůže tvrzení subjektu daně prokázat, anebo do řízení nic nového přinést, důkaz neprovede. Neprovedení je však vždy povinen zdůvodnit (srov. např. rozsudky NSS ze dne 15. 5. 2009, čj. 2 Afs 124/2008-127, ze dne 7. 8. 2015, čj. 5 Afs 180/2014-21, a ze dne 27. 7. 2016, čj. 2 Afs 35/2016-43).

41. Žalobce v žalobě napadá primárně neopakování výsledku svědka JUDr. K., pomíjí však argumentaci žalovaného, jíž neopakování výsledku tohoto svědka odůvodnil. Pro soud je rozhodující obsah výpovědi uvedeného svědka. Svědek, uvedl, že v rozhodné době byl jedním z ředitelů COKEVILLE ASSETS, mj. také vedoucím její organizační složky. Poptávka na služby byla ze strany žalobce učiněna vůči němu, nikoliv vůči uvedené společnosti. Svědek vymyslel pilotní projekt, s dokumentací k pilotnímu projektu oslovil své odběratele žalobce, ten ji také zpracovával. Faktury od žalobce přicházely ze zahraničí, do advokátní kanceláře, která je posílala dál, podklady pro vystavení faktur předával svědek svým advokátům, kteří je předávali dál do zahraničí. Osoba podepsaná na fakturách (M. G.) přitom nebyla zaměstnancem poradce. Tvrzení svědka, jímž měla být prokázána existence poradenské činnosti COKEVILLE ASSETS tak zůstalo zcela neurčité, bez konkrétního popisu výstupu, jehož se od něj mělo žalobci dostat. Poskytnutí poradenství tak zůstalo nadále pouze v rovině tvrzení. S tímto závěrem správce daně i žalovaného se soud ztotožňuje, považuje jej za příléhavý a logicky odůvodněný. Výpověď uvedeného svědka je přitom prvotním autentickým popisem existujících vztahů mezi poradcem a žalobcem. Žalobce byl výsledku účasten, měl právo klást svědkovi dotazy, kterými by svědek reálně existující poradenství, bylo-li jím poskytnuto, potvrdil. Takové dotazy na svědka však vzneseny nebyly. Naopak správce daně se dotazy zaměřil na všechny možné okolnosti spolupráce poradce a žalobce, přitom se bral v potaz do úvahy přicházející možné projevy spolupráce v reálném skutkovém stavu. Soud se proto neztotožňuje s námitkou žalobce o porušení povinnosti správce daně co nejúplněji zjistit skutkový stav věci. Rovněž se neztotožnil s námitkou, že žalobci byla odepřena možnost prokazovat tvrzené skutečnosti. Správce daně a posléze i žalovaný důvody neprovedení opakovaných výsledků řádně a logicky odůvodnili, soud se v důvodech, pro které nebylo k opakování svědeckých výpovědí provedeno, se správními orgány shoduje, ostatně žalobce se v žalobě vůči těmto důvodům věcně nevymezuje a konkrétně se jimi nezabývá. To samé platí i u dalších svědků, u nichž žalobce neprovedení opakovaných výpovědí namítá. Ani u nich žalobce nijak věcně nezpochybňuje v logických souvislostech provedené vzájemné hodnocení obsahu výpovědí těchto svědků správcem daně a žalovaným. I na toto příléhavé hodnocení ve zprávě o daňové kontrole a v žalobou napadeném rozhodnutí soud v podrobnostech odkazuje. I u těchto výsledku svědků byl zástupce žalobce přítomen, nebylo mu

bráněno v kladení dotazů. Rozhodné přitom není pořadí, v jakém byly výsledky provedeny. Výslech svědka Mgr. D. T. byl proveden v rámci předmětného daňového řízení, zástupce žalobce měl možnost se na případnou spolupráci svědka s JUDr. K. dotázat, rovněž pak v případě výsledku svědka K. mohl k této případné spolupráci položit konkrétní dotazy tak, aby provedený důkaz ve vztahu k této okolnosti měl vypovídací hodnotu. I zde je nutné poukázat na fakt, že žalobce v žalobě pomíjí logické souvislosti, v nichž správce daně a žalovaný výpovědi svědků vyložili a hodnotili. Důvodnou soud neshledává ani námitku týkající se vydání rozhodnutí žalovaného po uplynutí prodloužené lhůty pro vyřízení věci dle pokynu č. MF-5 o stanovení lhůt při správě daní. Předně jde o interní lhůty pro vyřízení odvolání a jejich překročení nemá vliv na zákonnost rozhodnutí, neprovedení svědeckých výpovědí pak primárně stojí na jejich nadbytečnosti, nikoliv na hledisku běhu lhůty pro stanovení daně.

42. S otázkou opakování svědeckých výpovědí souvisí i otázka použití protokolů o výpovědích svědků v trestním řízení. V otázce použitelnosti důkazních prostředků z trestního řízení v daňovém řízení je nutné vycházet z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, podle kterého „*listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků z jiných řízení, mohou ovšem být za splnění určitých podmínek také podkladem pro rozhodnutí: V první řadě musí být pořízeny nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení pořízeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky). Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly pořízeny v souladu se zákonem (tuto předběžnou otázku správce daně vyřeší podle § 28 d. ř.) a aby se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem (nelze tedy například jako důkazu užít listiny, jež byla součástí spisu, k jehož obsahu správce daně z těch či oněch důvodů neměl podle zákona přístup). Konečně musí být uvedené listiny daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotyčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily. V případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, je třeba tyto rozpory odstranit, přičemž – je-li možno příslušného svědka předvolat – nejvhodnější cestou zpravidla bude jeho výslech, při němž mu budou nejasnosti předestřeny. Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (např. požadavek na výslech svědka, který se zdržuje v cizině, zjevně se nehodlá do ČR k výsledku dostavit, takže jeho předvolávání k výsledku bude neúčelné, a jeho výpověď není možno pořídit ani jiným způsobem, zejm. cestou mezinárodní spolupráce v daňových věcech).*“ Zároveň je však nutné mít na zřeteli, že jakkoliv § 92 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, nelze z něj současně dovodit, že je povinností správce daně vyhledávat za daňový subjekt důkazy na podporu jeho daňových tvrzení. Daňové řízení není ovládáno vyšetřovací zásadou. Břemeno důkazní, tedy v podstatě „odpovědnost“ za prokázání svých daňových tvrzení, nese primárně daňový subjekt, což ostatně výslovně vyplývá z § 92 odst. 3 daňového řádu (srov. například rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č.j. 7 Afs 64/2013-22 nebo rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2017, č.j. 8 Afs 56/2016-39).

Žalobce mohl odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru argumentačně doplnit a rozšířit o příslušné listiny – protokoly z trestního řízení. Neučinil-li tak, je odpovědný za to, že žalovaný v odvolacím řízení tyto skutečnosti nezohlednil. Pro úplnost soud dodává, že i v tomto případě je argumentace žalobce obecná, bez konkrétního rozboru svědeckých výpovědí, který by hodnocení svědeckých výpovědí (a důvody, proč nebyly svědecké výpovědi znovu aktivovány) správcem daně a žalovaným zpochybnil.

43. Neobstojí ani námitka žalobce, že svědek JUDr. K. v daňovém řízení nevypovídal o celém rozsahu jeho spolupráce s žalobcem z důvodu probíhajícího trestního řízení. Předně z protokolu o výsledku tohoto svědka se nepodává, že by se na probíhající trestní řízení svědek odvolal. Samotná povaha prokazované skutečnosti, poskytnutí poradenských služeb na základě smlouvy uzavřené s žalobcem, mu pak nebránila svou činnost konkrétně popsat. Nedůvodná je rovněž námitka, jíž žalobce z obsahu výpovědi svědka v trestním řízení dovozuje, že byl svědek správcem daně při výsledku utvrzován o dostatečnosti a úplnosti svědecké výpovědi. Z protokolu o výsledku svědka se takové okolnosti nepodávají. Námitky proti obsahu protokolu zástupce žalobce nevznese, ani doplnění protokolu nepožadoval. Rovněž dovozování neprofesionality pracovnice správce daně Ing. H. H. z její svědecké výpovědi v trestním řízení neobstojí. Výpověď pracovnice správce daně jen potvrzuje fakt, že žalobcovo tvrzení o jemu poskytnutém poradenství bylo vágní a jím předložené důkazy nedostatečné.
44. Důvodným soud neshledává ani obecné žalobcovo tvrzení, že se žalovaný se rovněž nijak nevyjádřil k argumentaci ohledně zahraničních složek a jejich administrativy, otázky využití poradenství JUDr. K. v dalších plánovaných produktech, resp. ke kvalifikaci poradce. Žalovaný se těmito skutečnostmi zbýval právě v rozsahu, v jakém o nich svědek vypovídal. Zabýval se tak faktem, že svědek konkrétně nepopsal proces vystavování faktur a neznal osoby, které se na tomto procesu podílely. Žalobce neuvádí, jaké další plánované produkty mají vztah k nyní posuzovanému poradenství, ani jak lze z kvalifikace JUDr. K. (kterou žalovaný ani správce daně nezpochybňovali) poskytnutí konkrétních poradenských služeb dovodit. Proto soud k tomuto tvrzení obecně uvádí, že tyto okolnosti nebyly v kontextu provedených důkazů rozhodující. Lze doplnit, že zástupce žalobce měl možnost klást i k těmto okolnostem, pokud dle jeho názoru úzce souvisí s posuzovaným poradenstvím, svědkovi dotazy a rozšířit tak okruh skutkových okolností svědčících ve prospěch tvrzení žalobce, že příslušné výdaje skutečně vynaložil, respektive že je vynaložil za účelem dosažení, zajištění či udržení svých zdanitelných příjmů.
45. Důvodem pro vyhovění žalobě není ani námitka předčasného a, jak tvrdí žalobce, neočekávaného ukončení daňové kontroly. Podle § 88 odst. 2 až 4 daňového řádu *správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. 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 navrhnout jeho další doplnění. 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. Z uvedených ustanovení se podává mj. právo daňového subjektu na osobní projednání zprávy o daňové kontrole. Soudní judikatura dovodila, že k projednání zprávy o daňové kontrole je nutné osobní účast daňového subjektu zajistit, přitom ob stojí i neformální sjednání termínu projednání daňové kontroly, je-li právo osobního projednání zprávy zachováno (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2007, č. j. 9 Afs 23/2007 – 76). Obdobně pak Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 151/2016 – 39, ve vztahu k právní úpravě uvedené v § 88 daňového řádu dovodil, že takto vnímaný smysl uvedené právní úpravy je třeba chápat v materiálním významu. Znamená to, že zpravidla pozbývá důležitosti, zda došlo k formálnímu naplnění jednotlivých kroků uvedených v ustanovení zákona, podstatné však je, zda bylo popsáno právo žalobce naplněno ve svém skutečném obsahu. Z těchto tezí vycházel i krajský soud, který uzavřel, že i při existenci jistých procesních deficitů při projednání zprávy o daňové kontrole je tak zcela evidentní, že žalobci nebyl uzavřen prostor pro uplatnění jeho procesních práv spojených s projednáním zprávy o daňové kontrole. Dle názoru soudu uvedený postup žalovaného, resp. správce daně (včetně postupu po podání odvolání) svědčí ve prospěch zachování procesních práv žalobce v posuzovaném daňovém řízení. Je totiž zřejmé, že žalobce měl před vydáním dodatečného platebního výměru k dispozici podkladu (zpráva o daňové kontrole, včetně úředního záznamu ze dne 25. 10. 2012), z nichž byla skutková východiska správce daně seznatelná, s jednotlivými skutečnostmi ve zprávě uvedenými mohl (ještě před vydáním dodatečného platebního výměru a po podání odvolání) vyjádřit nesouhlas a navrhnout doplnění dokazování (čehož ostatně využil), přičemž na jím vznesené výtky daňové orgány adekvátně reagovaly. Lze tedy shrnout, že v dané věci došlo k procesní vadě, která však byla následným postupem správních orgánů zhojena, aniž došlo k porušení práv žalobce. Uvedené pochybení správce daně tak nezpůsobuje nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, a proto soud neshledal důvod ke zrušení napadeného rozhodnutí. Nadto stěžovatel sám ani netvrdí, že by mu vznikla postupem správních orgánů nějaká konkrétní újma.

46. Ostatně shodný princip byl již vysloven i judikaturou Nejvyššího správního soudu; Nejvyšší správní soud v každém konkrétním případě posuzuje, zda k porušení procesního postupu správce daně došlo nikoliv v zanedbatelné míře, nýbrž v intenzitě, zpochybňující zákonnost posuzovaného rozhodnutí správního orgánu. Je tak třeba vyslovení nezákonnosti správního rozhodnutí chápat i jako deklaraci toho, že míra pochybení správního orgánu překročila mez, již je vzhledem k celkové komplikovanosti řízení a s přihlédnutím k povaze rozhodované věci možno považovat za v konečném důsledku neobrožující právem chráněné zájmy účastníků, přičemž k překročení této meze může dojít jak jediným pochybením dostatečně závažného rázu, tak také větším počtem relativně samostatných pochybení, jež by snad byla vnímána jako marginální sama o sobě, ve svém úhrnu však dosahují zmíněné zásadní intenzity. Pouze takový přístup totiž koresponduje se zásadou materiálně a nikoliv pouze formálně chápaného právního státu, s níž se Nejvyšší

správní soud identifikuje (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2007, č. j. 2 Afs 125/2006 - 120).

47. *Procesní pravidla neexistují samoučelně - jejich cílem je poskytování ochrany hmotně právním vztahům. Lze proto výjimečně připustit, jako je tomu v případě stěžovatele, že i když došlo k porušení procesních předpisů, jež by abstraktně vzato mohlo ovlivnit zákonnost rozhodnutí, lze napadené rozhodnutí správního orgánu nezrušit, jedná-li se o pochybení v celkovém kontextu daného řízení zjevně nevýznamné a je-li na jisto postaveno, že toto pochybení nemohlo žádným myslitelným způsobem zapříčinit jiný výsledek řízení, než jaký by nastal, pokud by k onomu pochybení nedošlo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2007, č. j. 2 Afs 93/2006 - 75).* Práva žalobce spojená s projednáním zprávy o daňové kontrole byla v nyní posuzované věci zachována. Zástupce žalobce zprávu o daňové kontrole osobně projednal a podepsal ji. Před vydáním dodatečného platebního výměru měl k dispozici podklady, z nichž byla skutková východiska správce daně seznatelná, s jednotlivými skutečnostmi ve zprávě uvedenými mohl (minimálně prostřednictvím opravných prostředků) vyjádřit nesouhlas a navrhnout doplnění dokazování. Jakkoliv se tedy ze správního spisu nepodává, že by byl žalobce k projednání zprávy o daňové kontrole speciálně předvolán, nejde o vadu, která by měla vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.
48. Žalobní bod napadající závěry žalovaného na str. 28 žalobou napadeného rozhodnutí soud shledává lichým. Žalobou napadené rozhodnutí má celkem 24 stran, tedy stranu 28 neobsahuje. Žalobce patrně napadá závěr správce daně uvedený ve zprávě o daňové kontrole, ta však žalobou napadeným rozhodnutím, vůči němuž musí směřovat konkrétní žalobní body, není. Obecně lze pouze uvést, že žalovaný se problematikou unesení důkazního břemene žalobcem rozsáhle zabýval v žalobou napadeném rozhodnutí, na jehož příslušné odůvodnění soud odkazuje.
49. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí vysvětlil, proč považoval výpověď svědka L. za nadbytečnou. Toto hodnocení žalobce svou žalobní argumentací nevyvrací. Soud proto k uvedené námitce pouze uvádí, že správce daně i žalovaný neprovedení výslechu svědka řádně odůvodnily. Odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 288/2014-38 týkající se procesního postupu a hodnocení důkazů získaných na základě mezinárodního dožádání soud neshledává příslušným.
50. Jak soud uvedl již výše, žalovaný v rozhodnutí řádně a logicky odůvodnil, proč výslech svědků neopakoval, respektive v některých případech neprovedl. Žalobce se mylí, pokud odkazuje na soudní judikaturu týkající se hodnocení věrohodnosti a pravdivosti důkazů před tím, než důkazy provedl. Ve věci totiž ke zpochybnění věrohodnosti či pravdivosti důkazů správcem daně nedošlo. Správce daně i žalovaný dospěli k závěru, že navržené důkazy jednak nedisponují vypovídacím potenciálem, jednak byly s ohledem na prokázaný stav věci již nadbytečné. Aplikace závěrů rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 26. 6. 2003, č. j. 22 Ca 421/2002-35, na posuzovanou věc proto příslušná není.

51. Důvodnou soud neshledává důvodnou ani námitku žalobce o porušení principů výsledku svědka, jak byly definovány v rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 11. 10. 2016, č. j. 57 Af 12/2015. Jak je již uvedeno výše, správce daně kladl konkrétní dotazy, přitom svědkům byl vždy zřejmý skutkový rámec věci. Výsledky nebyly vedeny způsobem směřujícím k obecným odpovědím svědků, nýbrž ke konkrétním okolnostem případu. Správce daně se dotazoval na konkrétní zapojení svědka do spolupráce s žalobcem, na konkrétní výstupy této spolupráce apod. Otázky správce daně nebyly obecné. Rovněž nelze odhlédnout od skutečnosti, že zástupce žalobce byl u jednotlivých výsledků přítomen, a nic mu tedy nebánilo v tom, aby svědkům sám kladl otázky, pakliže by správce daně vedl výslech toliko v obecné rovině. Správnost protokolů, v nichž je průběh jednotlivých výsledků zaznamenán, zástupce žalobce nezpochybnil, podává se z nich i to, že v právu klást doplňující dotazy nebyl správcem daně nijak omezován. Výsledky provedené v řízení o daňové kontrole v nyní projednávané věci tedy nedostatky vytknutými žalobcem netrpí.
52. Z výpovědi Ing. K. správce daně ani žalovaný nevycházeli, jako důkaz ji neosvědčili. Zmínění výpovědi tohoto svědka ve zprávě o daňové kontrole má pouze doplňující charakter, nejde o důkaz, na jehož závěrech by správce daně a žalovaný svá rozhodnutí postavili. Irelevantní je i námitka žalobce týkající se času, který správce daně výsledku tohoto svědka věnoval. Nijak se totiž tato skutečnost nemohla dotknout práv žalobce.
53. Z výše uvedených důvodů soud žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl. Namítla-li při jednání soudu zástupkyně žalobce, že se žalovaný nezabýval účetnictvím společnosti COKEVILLE ASSETS u správce daně této organizační složky, přitom jde o obvyklý postup, který byl v daném případě opomenut, soud nenalezl v podané žalobě relevantní žalobní bod, který by tomuto tvrzení odpovídal a ve vztahu k němuž by šlo o doplnění již definovaného žalobního tvrzení. Tento žalobní bod proto soud považoval za podaný po lhůtě k podání žaloby a věcně se jím nezabýval (§ 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.).
54. O nákladech řízení soud rozhodl v souladu s ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť neúspěšnému žalobci náhrada nákladů nepřísluší a žalovanému žádné náklady řízení nevznikly.

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). 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. července 2020

Mgr. Aleš Sabol
předseda senátu