



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: [redacted] s.r.o.
sídlem [redacted]
zastoupen [redacted], advokátkou
sídlem [redacted]

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem [redacted]

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 2. 2016, č. j. 7782/16/5200-11431-711429,

t a k t o :

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

Odůvodnění

- 1 Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhal zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“, kterým je obecně označován i správní orgán 1. stupně, pokud rozlišení nemá význam pro samotný text odůvodnění) ze dne 19.2.2016, č.j. 7782/16/5200-11431-711429, (dále též „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný rozhodl o doměření daně z příjmů právnických osob a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále.
- 2 Přesněji, napadeným rozhodnutím žalovaný k odvolání žalobce potvrdil dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 9 (dále též „správce daně“ nebo „správní orgán 1. stupně“) ze dne 2.4.2015
č.j. 2348477/15/2009-52553-109133 za zdaňovací období od 1.1.2009 do 31.12.2009,
č.j. 2349185/15/2009-52523-109133 za zdaňovací období od 1.1.2010 do 31.12.2010, a
č.j. 2349713/15/2009-52523-109133 za zdaňovací období od 1.1.2011 do 31.12.2011 (dále též „prvostupňová rozhodnutí“).
- 3 Vedle zrušení napadeného rozhodnutí se žalobce domáhá též zrušení rozhodnutí prvostupňových.
- 4 Podstatu sporu mezi žalobcem a žalovaným představuje otázka oprávněnosti daňového uplatnění nákladů žalobce ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), které svými doklady, specifikovanými ve zprávě o daňové kontrole č.j. 1068579/15/2015-60563-203811, deklarovali dodavatelé [redacted] jakožto podnikající fyzická osoba, společnost GU. [redacted] Beton s.r.o. s jednatelkou [redacted] a společnost JU. [redacted] s.r.o. s jednatelem [redacted] (dále též „dodavatelé“), a které žalobce zahrnul do základu daně dle přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2009, 2010 a 2011. Celkově došlo k vyloučení daňově účinných nákladů za období roku 2009 ve výši 10.399.232 Kč (dodavatel [redacted]), za období roku 2010 ve výši 8.987.526 Kč (dodavatel [redacted], GU. [redacted] Beton s.r.o.) a za období roku 2011 ve výši 9.375.147 Kč (dodavatel [redacted], JU. [redacted] s.r.o.).
- 5 Žalobce v průběhu daňového řízení předložil daňové doklady a evidence k prokázání své ekonomické činnosti, konkrétně dle žalobce mělo jít o nákup zboží a stavebních služeb od uvedených dodavatelů a následný prodej hotových nemovitostí nebo hrubých staveb nemovitostí v lokalitě Nové Jirny a Břežany II odběratelům prostřednictvím společnosti ATTIC reality s.r.o. Žalovaný shledal předložené daňové doklady a evidence nedostatečné pro jejich naprostou obecnost, neboť z nich nebylo možné zjistit, jaké jednotlivé práce měl který z uvedených tří dodavatelů provádět, a měl pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti žalobcova účetnictví. Proto požádal příslušného správce daně dodavatelů žalobce o prověření uskutečnění zdanitelných plnění těmito subjekty ve prospěch žalobce. Na základě odpovědi příslušného správce daně bylo doloženo u všech tří dodavatelů odcizení veškerých originálů účetních dokladů, účetnictví, notebooku a CD se

zálohami účetnictví, dohledány byly evidence pro daňové účely dodavatele JU. [redacted] s.r.o. pouze za zdaňovací období červenec 2011 až listopad 2011, avšak bez prvotních dokladů, a u dodavatele GU. [redacted] Beton s.r.o. pouze za zdaňovací období říjen 2009, prosinec 2009, březen 2010, duben 2010, srpen 2010, září 2010, říjen 2010, listopad 2010 a prosinec 2010 rovněž bez prvotních dokladů. Žalovaný za těchto okolností nepovažoval tvrzený skutkový stav za prokázaný, proto dne 19.9.2012 žalobci doručil výzvu k prokázání skutečností, kdy požadoval mimo jiné prokázat oprávněnost uplatněného nároku na uplatnění daňových nákladů na přijatá zdanitelná plnění dle daňových dokladů předložených dodavateli. Po následném rozsáhlém dokazování žalovaný shledal, že žalobce jeho pochybnosti nevyvrátil, neboť neunesl důkazní břemeno ohledně rozsahu a předmětu plnění, dat uskutečnění zdanitelných plnění a přijetí prací od deklarovaných dodavatelů. Žalobce dle žalovaného sice doložil, že za všechny deklarované dodavatele vystupoval [redacted], avšak z žádných provedených důkazních prostředků žalovaný neučinil zjištění, jaké práce měl který jednotlivý dodavatel fakturovat. V rozsahu neprokázané daňové účinnosti nákladů žalovaný žalobci napadeným rozhodnutím doměřil daň z příjmů.

- 6 Žalobce v žalobě obsáhle polemizoval se závěry žalovaného a vznesl celou řadu námitek, které se vzájemně prolínají a opakují. Podstatná část žalobních námitek se týká procesního pochybení žalovaného v průběhu daňového řízení, zejména při ukončení daňové kontroly. Napadáno je též řízení o stížnostech a námitkách podjatosti, které žalobce v souvislosti s daňovým řízením vznášel. Žalobce dále brojil proti postupu žalovaného při zjišťování skutkového stavu a hodnocení důkazů. V závěru žaloby žalobce reagoval na to, jak se žalovaný vypořádal s jednotlivými námitkami vznesenými v odvolání proti prvostupňovým rozhodnutím.
- 7 Z obsahu žaloby (ve znění jejího doplnění) je zřejmé, že žalobce obecně nerozlišuje mezi jednotlivými dodavateli a označuje je nepřesným a v některých případech nejasným a zaměnitelným způsobem, například „pan [redacted]“, „společnosti pana [redacted]“, „společnosti pana [redacted] a paní [redacted]“, „společnosti paní [redacted]“. Městský soud v Praze se pokusil tento nedostatek žalobní formulace odstranit a nahradil nepřesné označení označením, které s ohledem na kontext žalobního tvrzení a obsah správního spisu považoval za správné.
- 8 Ohledně procesního pochybení žalovaného žalobce uvedl, že se neztotožňuje s argumentací žalovaného ohledně lhůt pro oznámení o ukončení kontroly a postupu správce daně při ukončení kontroly. Především označil za nezákonný postup, kdy žalovaný zkracoval lhůty pro provedení úkonů na dobu kratší než osm dní, ačkoli k takovému zkrácení nebyl zákonný důvod. To se týkalo především projednání zprávy o kontrole. Ačkoli správce daně předpokládal pouhé předání písemností, trval žalobce na zodpovězení svých dotazů a na umožnění kontroly v rozsahu, který zákon umožňuje. Proto byla lhůta, kterou správce daně vzhledem ke komplikovanosti úkonu navrhl, zcela zjevně nepřiměřená a v rozporu se zákonem. Nejednalo se v dané věci ani o naléhavý úkon, když pouhý fakt, že se blížila prekluze, naléhavost úkonu zdůvodnit nemohl, obzvláště poté, co žalovaný do druhé poloviny září roku 2014 nebyl ve věci příliš aktivní a žalobce se aktivity musel sám dovolávat. V souvislosti s postupem správce daně ve věci neposkytnutí zákonné lhůty žalobce poukázal i na fakt, že správce daně bezdůvodně

stanovoval minimálně dvacetidenní lhůty pro svědecké výpovědi. Tím porušil zásadu rovnosti, zdrženlivosti a přiměřenosti, spolupráce a vstřícnosti, zákonnosti a legitimního očekávání.

- 9 Žalobce se dále ohradil proti postupu žalovaného, který mu neumožnil seznámit se s koncepty konečných zpráv, neprojednal je a neumožnil vznést proti nim námitky. Žalobce upřesnil, že požádal žalovaného o poskytnutí lhůty k seznámení se s obsahem všech několikastránkových dokumentů, což bylo žalovaným odmítnuto s tím, že byl s nimi seznamován průběžně. Toto však není úplně pravda, neboť žalobce sice byl seznámen s předběžnou zprávou, nikoli však s názorem správce daně na všechny důkazy, které byly provedeny od srpna 2014. Neposkytnutím konceptu konečných zpráv a neprojednáním konečných zpráv došlo k zásadnímu porušení práv žalobce na řádné projednání a daňovou kontrolu, jejíž závěry tvoří zásadní část odůvodnění prvostupňových i napadeného rozhodnutí. Konečné zprávy tak nelze považovat za zákonný podklad pro rozhodnutí, protože daňová kontrola nebyla doposud ukončena. Žalobce se neztotožňuje s názorem žalovaného, že k řádnému projednání postačí formální přečtení písemných závěrů, resp. formální doručení. K tomu žalobce odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Dále doplnil, že z obsahu napadeného rozhodnutí je navíc patrné, že se žalovaný vůbec nevypořádal s faktickým obsahem námítky žalobce k obsahu konečné zprávy, čímž zcela pominul právo na uplatňování námitek a hájení práv při jejím projednání. Vzhledem k vydání prvostupňových rozhodnutí a napadeného rozhodnutí před ukončením daňové kontroly označil žalobce napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné. S ohledem na vše uvedené žalobce konstatoval, že právo na doměření daně prekludovalo.
- 10 Žalobce vznesl námitku též proti zprávám o daňových kontrolách, neboť obsahují vady, například v nich chybí správní úvaha, ze které by jednoznačně plynulo, proč je některým důkazům přikládána větší váha než jiným a jak jsou důkazy hodnoceny v souvislostech.
- 11 V další žalobní námitce žalobce brojil proti skutečnosti, že při rozhodování žalovaným bylo doplňováno dokazování, byla tedy doplňována zjištění o skutkovém stavu a nové závěry měly být rovněž s žalobcem projednány, což se nestalo.
- 12 Žalobce následně v žalobě rekapituloval průběh řízení o stížnostech a námitkách podjatosti a vyslovil nesouhlas se způsobem, jakým o nich správce daně rozhodl. Namítl, že žalovaný pochybil, když se nijak nevypořádal s důkazem navrženým k prokázání podjatosti úředních osob. Žalobce za tímto účelem navrhl výslech svědkyně [REDAKCE], žalovaný ji nevyslechl a rozhodl, že úřední osoby podjaté nejsou, ani s následně žalobcem předloženým písemným prohlášením této svědkyně se žalovaný dostatečně nevypořádal, ačkoli má podle názoru žalobce zásadní vliv na posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí. Žalobce odmítl argumentaci žalovaného, že svědecká výpověď nemůže vnést nové skutečnosti do řízení; svědkyně totiž neměla být vyslýchána k průběhu stavby, ale k podjatosti úředních osob. V této souvislosti žalobce uvedl, že úřední osoby jednaly v průběhu řízení nestandardně vždy v neprospěch žalobce, a své tvrzení demonstroval na příkladu konání svědeckého výslechu svědkyně [REDAKCE] i přes původní konstatování žalovaného, že výslech nelze do vydání rozhodnutí o stížnostech a námitce podjatosti provést, dále namítl neumožnění svědkům vyjádřit se k věci nejprve

samostatně a teprve následně na základě doplňujících dotazů, překročení pravomoci úřední osoby, když nerozhodovala oprávněná osoba, což odvolací orgán potvrdil, neumožnění nahlédnout do celého obsahu spisu, a to ani po ukončení kontroly, nedodržování zákonných lhůt, nesprávnost postupu odvolacího orgánu při posuzování stížností na způsob vyřízení stížnosti, faktické vyřizování věcí podřízenými na místo zákonem určených osob. Žalobce v této souvislosti poukázal na své stížnostní námítky a námítky podjatosti, a shrnul, že nebyla-li vyloučena úřední osoba [REDAKCE], která se účastnila všech daňových kontrol, nemohly konečné zprávy o kontrolách představovat zákonný podklad pro rozhodnutí, a rozhodnutí jsou tak zatížena neodstranitelnou vadou a mají být zrušena.

- 13 Ohledně rozhodnutí o podjatosti žalobce dále namítl, že elektronický podpis na rozhodnutí není možné ověřit, to fakticky znamená absenci podpisu a tedy vadu rozhodnutí. Takových vadných rozhodnutí žalovaného je v dané věci učiněna celá řada.
- 14 Dále namítl, že o stížnostech a námitkách podjatosti rozhodovaly osoby, které k tomu nebyly oprávněny, neboť nerozhodoval ředitel finančního úřadu, resp. jeho zástupce, ale jim podřízené osoby. Tím podle názoru žalobce došlo k dalšímu porušení zákona a práv žalobce na řádné řízení. S ohledem na výše uvedené má žalobce za to, že o jeho námitkách podjatosti nebylo doposud řádně rozhodnuto, což opět představuje zásadní vadu řízení. Rozhodnutí o nevyloučení úředních osob pro podjatost navíc nejsou řádnými a zákonnými rozhodnutími, protože podjatost úředních osob vůbec nebyla prověřena. Odmítnutí zabývat se vůbec otázkou podjatosti je zjevným upřením práva na spravedlivý proces, i proto neměla být prvostupňová ani napadené rozhodnutí vůbec vydána.
- 15 Porušení práva na spravedlivý proces žalobce spatřuje i v délce a způsobu vedení řízení, kdy délka i neodůvodněné výdaje nezbytné pro zajištění ochrany jeho práv omezují žalobce v podnikatelské činnosti. Sama délka řízení je pak mimo jiné i v rozporu s pokynem Ministerstva financí č. MF-4, kterým se měl žalovaný dle interních pravidel daňové správy řídit.
- 16 Ze všech uvedených skutečností i z obsahu daňového spisu podle žalobce plyne, že musí soustavně hájit svá práva proti neodůvodněně tvrdému a často zákon překračujícímu a chybnému postupu žalovaného, a tato obhajoba je mu nyní v rozporu se zákonem dávana k tíži, neboť je žalovaným označována jako obstrukční jednání a žalobce je účelově označován jako nespolupracující osoba, ač v řízení vystupoval aktivně a spolupracoval.
- 17 Další okruh žalobních námitek se týká vad v dokazování.
- 18 Žalobce namítl, že podle jeho názoru nebyl žalovaný oprávněn napadené rozhodnutí vůbec vydat, neboť neunesl své důkazní břemeno k prokázání pochybností ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů, kterými svá tvrzení prokazoval žalobce. Žalovaný se nevypořádal s otázkou, zda správce daně důvody k pochybnostem vůbec měl, respektive zda tyto důvody prokázal, a zda tyto důvody vyjádřil žalobci takovým způsobem, aby je žalobce případně mohl rozptýlit, a zda se současně jednalo o důvody natolik zásadní, aby byl žalobce nucen předkládat další a další důkazy o tom, že vynaložil náklady na přijetí zdanitelných plnění uvedená v

dokladech.

- 19 Žalobce následně přestřel některé podstatné skutečnosti, konkrétně že proběhla návštěva staveb žalobce, čímž bylo dle žalobce prokázáno, že stavby stojí, že předchozí kontroly jak u žalobce, tak u předmětných dodavatelů proběhly bez výhrad, že stavby postavené za pomoci předmětných dodavatelů byly z velké části prodané koncovým klientům žalobce a byly řádně uhrazeny související daně, že stavbu stavěla společnost JU. [REDACTED] s.r.o. a na stavbě se zdržovali další dělníci, že plnění poskytnuté všemi ostatními dodavateli žalobce bylo žalovaným uznáno za řádné, že žalobce po celou dobu řízení řádně spolupracoval, a že žalobce na různé dodávky používal různé dodavatele, což plynulo ze skutečnosti, že se postupně stavělo několik staveb souběžně. I za této situace však měl žalovaný pochybnosti, nikdy však žalobci nesdělil, v čem jeho pochybnosti spočívají. K povinnosti žalovaného zpravit žalobce o tom, které rozhodné skutečnosti má správce daně za prokázané a které nikoli, na základě jakých důkazů tak usuzuje a jak provedené důkazy hodnotí, žalobce odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Doplnil, že z průběhu daňového řízení bylo patrné, že pochybnosti žalovaného byly dány především skutečností, že někteří dodavatelé nedohledali tzv. prvotní doklady. Taková skutečnost však podle názoru žalobce nemůže zpochybnit věrohodnost, průkaznost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů žalobce, neboť by se jednalo o nepřipustný přesun důkazního břemene dodavatelů ohledně správnosti jejich daňové povinnosti na žalobce. Z účetních dokladů jednoznačně plyne, že za konkrétní práce a služby na dílčích částech staveb vždy fakturovala pouze jedna z „firem kolem pana [REDACTED] a paní [REDACTED]“, žalovaný netvrdí, že práce a dodávky materiálu byly účtovány opakovaně, žalovaný ani netvrdí, že bylo fakturováno nadměrné množství materiálu nebo služeb. I když je žalobce přesvědčen, že k pochybnostem žalovaného nebyl důvod, žalovaný přesto šikanózním způsobem nutil žalobce předkládat další důkazy, a následně konstatoval, že pochybnosti nebyly odstraněny. Těmito důkazy pak žalovaný odůvodnil údajnou pochybnost, což je však zcela nesprávný postup, neboť důvodná pochybnost tu musela být ještě před tím, než měl žalobce cokoli prokazovat, a to, že byla pochybnost důvodná, měl prokázat právě žalovaný. Žalobce neuznal stanovisko žalovaného, spatřoval-li pochybnosti v uskutečnění zdanitelných plnění v rozsahu a termínech deklarovaných dodavatelem. Žalovaný tyto své pochybnosti odůvodnil ztrátou účetních dokladů u subjektů GU. [REDACTED] Beton s.r.o., [REDACTED] a JU. [REDACTED] s.r.o. Takto zdůvodněná pochybnost však nemůže být považována za pochybnost, kterou pro postup žalovaného vyžaduje zákon, a neumožňuje žalobci unést důkazní břemeno, protože o svých faktických pochybnostech žalovaný vůbec nehovoří.
- 20 Další pochybení žalobce spatřuje v neprovedení některých jím navržených důkazů. Především žalovaný postupoval v rozporu se zákonem, pokud neprovedené důkazy odmítl pouhým konstatováním, že důkaz nemůže přinést nic nového, neboť i důkaz, který by samostatně nemusel mít význam, může mít v souvislostech význam zásadní. Z toho důvodu je odmítnutí důkazů zásadní vadou rozhodnutí.
- 21 Dále žalobce namítl, že žalovaný porušil povinnost hodnotit důkazy ve vzájemné souvislosti. Žalovaný nesprávně hodnotil i okolnost, že v případě všech dalších dodavatelů žalobce plnění prokázal, přesto, že vůči účetním dokladům mohl mít v těchto ostatních případech žalovaný stejné námitky (například nedostatek detailního popisu, platby v

hotovosti, nedostatek předávacích protokolů, chybějící písemné objednávky, nedostatky v zápisech ve stavebním deníku atd.).

- 22 Žalobce uvedl, že žalovaný nezjistil sebemenší indicii, podle které by stavbu prováděl někdo jiný než dodavatelé uvedení na dokladech, stejně tak nezjistil, že by snad některé z fakturovaných plnění bylo fiktivní. Žalovaný se de facto uchýlil ke konstrukci, že nebyl prokázán rozsah a termín jednotlivých dílčích plnění. To však podle žalobce nemůže být hodnoceno jinak, než jen jako zástupný důvod postupu žalovaného. Žalovaný ignoroval účetnictví v té části, která prokázala, že materiál na stavbu si žalobce zajišťoval z převážné většiny sám; žalovaný tedy uznal nákup materiálu, ale důkazy prokazující nemožnost postavit nemovitost žalobcem s využitím jeho vlastních zaměstnanců vyloučil, přestože tyto důkazy nepřímo potvrzují skutečnost, že se stavělo subdodavatelsky.
- 23 Žalobce nesouhlasil ani s tím, jak žalovaný interpretoval jednotlivé svědecké výpovědi. Nepřiměřeně přísně hodnotil výpovědi svědků, kteří nebyli zaměstnanci u předmětných dodavatelů a nebyli schopni přesně určit konkrétního zhotovitele a termín realizace. Žalovaný svým přístupem porušil zásadu, že v pochybnostech bude zjištěné skutečnosti vykládat ve prospěch žalobce. Obdobné platí i pro listinné důkazy, kdy žalovaný zcela ignoroval obchodní zvyklosti a zásadu smluvní volnosti, i skutečnost, že to, co vyfakturovala společnost JU. [REDAKCE] s.r.o., žádný další z dodavatelů nevyfakturoval.
- 24 Z nesprávného postupu při dokazování podle žalobce plyne i nesprávný závěr žalovaného o neuznání realizace dílčích částí staveb, když žalovaný na jednu stranu nezpochybňuje, že stavby existují, na druhou stranu vylučuje prakticky veškerá přijatá plnění, resp. náklady na jejich realizaci. Žalobce vyzdvihl skutečnost, že mezi ním a dodavatelem neexistují žádné personální ani majetkové vazby, existence vzájemných plnění je mezi nimi nesporná, za této situace není nezbytné mít písemné smlouvy, postačí záznamy ze stavebních deníků, které jsou doplněné zápisy, protokoly, požadavky na změny od klientů atd. Přesto se žalovaný s takovou dokumentací nespokojil. S ohledem na skutečnost, že obdobné doklady žalovaný a správce daně uznávají u jiných dodavatelů, nemůže se žalobce ztotožnit s tvrzením žalovaného, že účetnictví žalobce není vedeno tak, aby „mohlo podávat věrný a poctivý obraz o jeho předmětu“. Nadto by měl žalovaný v takovém případě stanovit daň podle pomůcek, a pokud tak neučinil, zatížil rozhodnutí neodstranitelnou vadou.
- 25 Žalobce shrnul, že žalovaný svým postupem znemožňoval žalobci unést důkazní břemeno. To se projevilo mimo jiné extrémními požadavky na určitost dokazování, extrémním výkladem právních předpisů, resp. dovozováním povinnosti žalobce mít s dodavatelem písemně sjednané smlouvy v případě, kdy to zákon nevyžaduje a kdy jsou smlouvy uzavřeny s jiným subjektem, který společnost JU. [REDAKCE] s.r.o. využívá jako dodavatele, což bylo doloženo. Úvahy a požadavky žalovaného tedy vysoce přesahují požadavky stanovené právními předpisy a jejich aplikace je přímým porušením zásady *in dubio pro mitius* a zásady spolupráce, přiměřenosti, legálnosti a legitimního očekávání.
- 26 V další žalobní námitce žalobce vyslovil nesouhlas se závěrem žalovaného, že svědek [REDAKCE] dne 19.3.2012 odmítl vypovídat, a namítl, že žalovaný ignoroval výpověď tohoto svědka ze dne 23.2.2012, kdy vypověděl, že jeho zaměstnanci, živnostníci

a technika se účastnili výstavby nemovitostí v Břežanech II pro žalobce, a k dotazu správce daně svědek identifikoval i další realizované stavby, s odkazem na prohlídku konanou dne 31.1.2012. Z protokolu o výpovědi svědka vyplývá, že správce daně nezaznamenal identifikaci všech staveb, které dne 31.1.2012 s [REDAKCE] navštívil, a že v rozhodnutí svědeckou výpověď úmyslně opomenul. Žalovaný měl vyžádat další podklady z daňového řízení vedeného s obchodními společnostmi [REDAKCE], zejména zápis ze dne 31.1.2012, neboť bez něj nelze jednoznačně zjistit, zda [REDAKCE] neidentifikoval i druhou stavbu žalobce v Nových Jirnech. Žalovaný měl protokol ze dne 23.2.2012 řádně vyhodnotit, a neupřednostnit skutečnost, že [REDAKCE] později odmítl vypovídat.

- 27 Žalovaný dle žalobce nesprávně přiznal žalobci k tíži rozpor ve výpovědích svědka [REDAKCE]. Žalobce zdůraznil, že svědek [REDAKCE] i svědkyně [REDAKCE] shodně práci pro žalobce potvrdili, nesrovnalosti v podrobnostech jako je tvrzení ohledně odcizení nebo shoření nejsou relevantní. V souvislostech tedy bylo plnění společností JU. [REDAKCE] s.r.o. potvrzeno, a nelze přenášet důkazní břemeno z předmětných dodavatelů na žalobce.
- 28 Žalobce se rovněž neztotožnil se závěry žalovaného ohledně dříve realizovaných kontrol provedených jak u žalobce, tak u společnosti JU. [REDAKCE] s.r.o., kdy v rámci těchto kontrol byla posuzována činnost obou těchto subjektů a dostatečnost daňových dokladů, smluv atd. Vzhledem k těmto kontrolám jsou pozdější výtky žalovaného a argumenty ohledně nedostatečnosti dokumentace nepřijatelné a v rozporu se zásadou legitimního očekávání. Nepřijatelná je i argumentace žalovaného, že z předmětného zápisu z jednání nebylo vzato za prokázané, kdo měl být poskytovatelem, neboť dle žalobce zápis samotný toto částečně osvědčil, a při posouzení důkazu v souvislostech s dalšími důkazy a tvrzeními a za použití zásady *in dubio pro mitius* musel žalovaný dospět k závěru, že tvrzení žalobce se prokázala.
- 29 Žalobce dále namítl, že se žalovaný nevypořádal s námitkou porušení práva na spravedlivý proces spočívající v postupu správce daně, který byl zjevně připraven ukončit daňovou kontrolu ihned po skončení výpovědi svědků [REDAKCE] a [REDAKCE], musel tedy mít všechny několikastránkové dokumenty fakticky hotové a připravené, a zamýšlel tedy doměřit daň za všech okolností bez ohledu na výpovědi těchto svědků a na skutkový stav.
- 30 Dále žalobce poukázal na nevypořádání se s námitkou, že svědecké výpovědi [REDAKCE] a [REDAKCE] byly v řízení provedeny přesto, že byly navrženy po tvrzené koncentraci, zatímco další obdobně navržené důkazy provedeny nebyly.
- 31 Žalovaný dále dle žalobce pochybil tím, že vyloučil stavební deníky, ačkoli šlo o standardní deníky běžné na stavbách, které ani stavební úřady nezpochybnily. Tím se žalovaný dopustil nepřiměřené přísnosti. Žalobce svým účetnictvím prokázal, že v daném období mu za předmětné práce fakturovala pouze společnost JU. [REDAKCE] s.r.o., ostatní dodavatelé duplicitně neúčtovali ani jim nebylo duplicitně placeno to, co společnost JU. [REDAKCE] s.r.o. odpracovala. Zrekapituloval skutkový stav, že práce byly provedeny,

ani společnost GU. Beton s.r.o. nezpochybnilo oprávněnost fakturace společností JU. s.r.o., plnění bylo poskytnuto, důkazy v souvislostech vypovídají, že stavby realizoval skutečně se svými lidmi. Za těchto okolností žalovaný jedná v rozporu se skutkovým stavem, pokud veškeré plnění zpochybňuje a vylučuje.

- 32 Za nezákonné žalobce označil i odmítnutí dodatečného prohlášení svědka . Žalovaný vycházel z písemného prohlášení svědka a dodatečné prohlášení odmítl, ani neprovedl doplňující výslech, přesto, že měl pochybnosti a nepovažoval informace podané svědkem za dostatečné, navíc byl žalobce informován, že výpověď je jako důkaz uznána, do doby ukončení kontroly nebyl informován o hodnocení této výpovědi. Žalovaný neměl svědeckou výpověď odmítnout proto, že svědek je osobou blízkou. Takový postup je nepřijatelný a odporující zákonu. není otcem jednatelky žalobce. Žalovaný měl důkazy posoudit v souvislostech, a nikoli jednotlivě v neprospěch žalobce, ačkoli v pochybnostech tomu má být naopak.
- 33 Navíc si dle žalobce mohl a měl vyžádat další konkrétní důkazy, například inventarizační listy či další doklady, které posléze žalobce v napadeném rozhodnutí identifikoval jako možné další důkazy. Pokud tak žalovaný neučinil, opět pouze dokazuje, že cílem nebylo zjistit skutkový stav, ale potrestat žalobce tím, že žalovaný všechny výdaje, které žalobce objektivně musel vynaložit na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů vzniklých prodejem postavených nemovitostí, vyloučil, ačkoli je měl odečíst pro zjištění základu daně dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je zřejmé, že vykázané výdaje jsou nezbytně nutnými výdaji k dosažení zdanitelných příjmů, z nichž žalobce následně řádně odvedl patřičné daně, a domy, které se prodávaly, by se bez vynaložení těchto nákladů nepostavily. Žalobce tedy považuje za hrubě nespravedlivé a v rozporu se samotným principem daňového řádu, je-li na jedné straně vyměřena a přijata daň, a na druhé straně je předstíráno, že žalobci prakticky žádné výdaje, kromě provedení zemních prací, nevznikly. Pokud již měl žalovaný takové pochybnosti, měl stanovit daň na základě pomůcek a uznat žalobci náklady v obvyklé výši.
- 34 K bodu 93 napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný objasňoval, z jakého důvodu nepovažoval za průkazné zápisy z jednání ani smlouvu o dílo, žalobce uvedl, že žalovaný důkaz zápisem z jednání nevyhodnotil řádně, neboť z odůvodnění žalovaného je zjevné, že pokud se zápis „nevztahuje na všechna období“, pak se evidentně alespoň na některá období vztahuje, což však žalovaný nevzal v potaz.
- 35 K bodu 94 napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný uváděl, že žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky, kterými by prokázal uskutečnění zdanitelných plnění v rozsahu a termínech uvedených na daňových dokladech dodavatelů, žalobce namítl, že uvedené vyplývá mimo jiné z předávacích protokolů o předání staveniště a o konečném převzetí staveb, tyto důkazy však žalovaný ignoroval.
- 36 K bodům 96, 97 a 100 napadeného rozhodnutí, v nichž žalovaný zaujal postoj k svědecké výpovědi svědkyně i k výpovědím ostatních svědků, žalobce namítl, že jejich výpověď neměla být zpochybněna za situace, kdy stavby stojí, na

jednotlivé fáze výstavby byla vždy jen jedna faktura, svědci (například svědek [REDAKCE]) potvrdili praxi ústních dohod a plateb v hotovosti a nikdo jiný nerozporuje poskytnutí plnění za služby.

- 37 K bodu 102, v němž žalovaný vyhodnotil důkaz stavebními deníky, žalobce zdůraznil, že v předmětném období fakturoval vždy pouze jeden dodavatel za provedení prací uvedených ve stavebním deníku, a při posouzení důkazů v souvislostech by zde pochybnost nemohla vzniknout.
- 38 K bodu 133, v němž žalovaný odůvodnil, proč odmítl vyslechnout některé označené svědky, žalobce uvedl, že minimálně starostové obcí měli a mají přehled o dění a stavby sami pravidelně kontrolovali, mohli se tedy relevantně vyjádřit.
- 39 K bodu 135, v němž žalovaný konstatoval, že kontroly za období roku 2012 na dani z přidané hodnoty se nemohou vztahovat k fakturám, jejichž částky jsou řešeny v nyní vedeném daňovém řízení, žalobce upozornil, že byly předloženy i zápisy z kontrol z roku 2010, tedy z posuzovaného období.
- 40 K bodu 147, v němž žalovaný zaujal stanovisko k hodnocení výpovědi svědků [REDAKCE] a [REDAKCE] správcem daně a též k odvolací námitce, že toho hodnocení bylo správcem daně předjímano ještě před provedením výslechu, žalobce uvedl, že právě tento nezákonný postup, kterým se správce daně pokusil ukončit daňovou kontrolu bezprostředně po provedených výsledcích, prokazuje nestandardní a nezákonnou snahu úředních osob doměřit daň za každou cenu a prokazuje podjatost těchto osob.
- 41 Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasil a navrhoval její zamítnutí. Napadené rozhodnutí považuje za věcně správné a souladné s právními předpisy, řádně odůvodněné včetně vypořádání s jednotlivými v odvolacím řízení žalobcem vznesenými námitkami, a v podrobnostech na odůvodnění napadeného rozhodnutí odkázal.
- 42 K námitkám, které se týkají důkazního břemene v daňovém řízení, žalovaný odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která objasňuje principy rozložení důkazního břemene. Dle ní existence účetních dokladů a faktur, byť formálně bezvadných, ještě sama o sobě zpravidla neproказuje, že operace v nich zaznamenaná se opravdu uskutečnila, a má-li správce daně důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů, nese důkazní břemeno k prokázání důvodnosti svých pochyb. Jeho povinností je pak identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně důkazní břemeno unese, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví, popřípadě aby svá tvrzení korigoval. V projednávaném případě žalobce poukazyval na to, že předložil-li daňové doklady splňující veškeré zákonné náležitosti a není-li pochybnost, že plnění bylo uskutečněno, je nepřipustné, aby správce daně na něj přenášel důkazní břemeno jako důsledek vzniku pochybností proto, že u dodavatelů nebylo možno ověřit, že toto plnění prošlo též jejich účetnictvím. Žalovaný k tomu uvedl, že žalobce předložil daňové doklady, na kterých byl uveden předmět plnění pouze rámcově, nebylo zřejmé, co

je konkrétním předmětem plnění a nebylo tak možné ověřit vzájemnou vazbu přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění. Uskutečnění plnění pak nebylo možno ověřit ani u tvrzených poskytovatelů plnění (dodavatelů), neboť ti deklarovali opakovanou ztrátu účetnictví. Správci daně tak vznikly pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví, a když byly tyto pochybnosti spolu s podrobným odůvodněním sděleny žalobci, došlo k přenosu důkazního břemene na žalobce.

- 43 K nevyřízení námítky podjatosti žalovaný uvedl, že podjatost úředních osob byla v průběhu řízení namítána opakovaně (a správcem daně řádně vyřízena), aniž by byly žalobcem relevantně vyjádřeny důvody namítané podjatosti, neboť žalobce podjatost dovozoval z toho, že příslušné úřední osoby měly zaujímat k věci jiný právní názor než on sám, což však není důvodem vzniku pochybností o jejich nepodjatosti. Žalobce nepředestřel přesvědčivou argumentaci o tom, které konkrétní osoby správce daně podílející se na řízení byly podjaté, resp. jaké důvodné obavy o jejich nepodjatosti existovaly, namítal pouze domnělé vady procesního postupu správce daně při vyřizování námitek podjatosti. K návrhu na výslech svědkyně [redacted] žalovaný poukázal na skutečnost, že o podjatosti úřední osoby [redacted], k níž měla svědkyně dle návrhu žalobce vypovídat, bylo v řízení již rozhodnuto, námitka podjatosti přitom neobsahuje nové skutečnosti, které by mohly vyvolat pochybnosti o podjatosti úřední osoby, a ani z obsahu písemného prohlášení nelze existenci takových skutečností dovodit.
- 44 K námitce, že žalovaný nesprávně hodnotil důkazy, neboť i kdyby každý jeden důkaz samostatně neobstál, tak při hodnocení ve vzájemných souvislostech mohou být věrohodným obrazem skutečnosti, žalovaný uvedl, že předmětem dokazování bylo, zda bylo plnění deklarované daňovými doklady poskytnuto subjekty uvedenými jako vystavitelé těchto dokladů, a zda byly na poskytnutí tohoto plnění žalobcem vynaloženy náklady. V tomto smyslu je nedostačující zjištění, že předmět plnění existuje a že žalobce nemohl stavbu sám postavit. Žalovaný k provedení dokazování odkázal na zprávu o daňové kontrole a odůvodnění napadeného rozhodnutí, uvedl, že trvá na tom, že všechny předložené důkazní prostředky hodnotil jednotlivě i ve vzájemné souvislosti, a vyslovil přesvědčení, že jeho hodnocení důkazů obstojí. K námitce, že obdobné doklady byly správcem daně ve vztahu k jiným plněním akceptovány, žalovaný uvedl, že u těchto jiných, nijak blíže neidentifikovaných plnění, vůbec nemusely u správce daně vzniknout pochybnosti o unesení důkazního břemene. I pak by však bylo třeba trvat na tom, že typově obdobné důkazy je nutno posuzovat v kontextu konkrétních okolností každého jednotlivého případu. K námitce odmítnutí svědecké výpovědi jako důkazu jen proto, že svědci nebyli schopni přesně určit konkrétní společnost, která stavbu realizovala, a rozsah prací v konkrétních termínech, žalovaný uvedl, že právě zjišťování kdo práce provedl a v jakém rozsahu bylo předmětem dokazování, proto výpovědi nebylo možné přijmout jako důkaz. Dále uvedl, že zásada *in dubio pro mitius* je zásadou zakotvenou trestním řádem a v daňovém řízení se neuplatní. Daňové řízení je naopak založeno na principu, že pokud má správce daně důvodné pochybnosti o skutkovém stavu tvrzeném daňovým subjektem a tyto pochybnosti mu kvalifikovanou formou sdělí, pak na daňovém subjektu vázne břemeno důkazní, důsledkem jehož neunesení bylo v nyní projednávané věci odmítnutí nároku na odpočet daně, neboť nebyla prokázána jeho oprávněnost.

- 45 I ve vztahu k stavebním deníkům žalovaný argumentoval obdobně jako ve vztahu k svědeckým výpovědím. Uvedl, že pokud těmito deníky nebyly zaznamenány skutečnosti významné z hlediska posouzení oprávněnosti nároku, nelze je akceptovat jako důkaz, a to bez ohledu na to, jaký je obecný standard vedení stavebních deníků.
- 46 K námitkám týkajícím se ukončování daňové kontroly, kdy podle žalobce s ohledem na pochybení při kontrole (zejména neposkytnutí konceptu zprávy o daňové kontrole a nezákonné stanovení termínu k projednání zprávy o kontrole) nedošlo k jejímu faktickému ukončení a zprávy o daňové kontrole tak nemohly představovat zákonné odůvodnění dodatečných platebních výměrů; došlo tak k prekluzi práva doměřit daň, žalovaný konstatoval, že zákon ani judikatura neukládá správci daně povinnost seznamovat daňový subjekt s konceptem zprávy, ale s výsledkem kontrolního zjištění, což je pouze dílčí část zprávy o daňové kontrole. S výsledkem kontrolního zjištění byl přitom žalobce řádně seznámen dne 22.5.2013, následně bylo doplňováno dokazování, s hodnocením provedeného dokazování byl žalobce seznámen dne 26.2.2014, kdy bylo konstatováno, že je na základě svědecké výpovědi [REDAKCE] prokázána daňová účinnost nákladu uvedeného na daňovém dokladu ze dne 6.9.2011, ostatní přijatá plnění uskutečněná deklarovanými dodavateli nebyla posouzena jako prokázaná a žalovaný v tomto směru nezměnil závěry správce daně. Poté bylo na základě žalobcovy návrhu na pokračování v dokazování doplněno řízení o výsledky svědků, ke změně kontrolního zjištění však po jejich provedení nedošlo. S ohledem na to, že nebylo možné ukončit daňovou kontrolu v součinnosti s žalobcem, byl mu výsledek doplněného důkazního řízení sdělen dne 19.12.2014 písemně, s odůvodněním odmítnutí provedení dalších svědeckých výpovědí. Následně mu bylo dne 23.3.2015 doručeno sdělení k ukončení daňové kontroly. S ohledem na princip koncentrace řízení žalovaný uvedl, že pokud správce daně na svém kontrolním zjištění setrval, nebylo účelné před projednáním zprávy o kontrole, resp. před jejím zasláním žalobci poskytovat časový prostor k formulaci námitek a připomínek, neboť tyto by bylo nutno ve smyslu ust. § 88 odst. 3 daňového řádu posoudit jako nepřipustné. K námitce žalobce o nedodržení lhůty ve výzvě k dostavení se k projednání zprávy o kontrole žalovaný uvedl, že v řízení nešlo o lhůtu dle ust. § 32 daňového řádu, ale o snahu ukončit daňovou kontrolu v součinnosti s žalobcem. Připustil, že termíny byly navrženy v krátkém časovém předstihu, tento postup obhajoval naléhavostí úkonu ukončení daňové kontroly v souvislosti s blížící se prekluzí. Vzhledem k zásadě koncentrace řízení zdůraznil, že úkon spočívající v projednání zprávy o kontrole nevyžadoval žádnou speciální přípravu, která by odůvodňovala požadavek žalobce na sdělení termínu v delším časovém předstihu.
- 47 K námitce směřující proti rozhodnutí žalovaného o stížnostech na postup vyřízení stížnosti, spočívající dle žalobce v nemožnosti ověřit elektronický podpis úřední osoby, žalovaný poukázal na ust. § 261 daňového řádu, dle něž se o výsledku šetření nevydává rozhodnutí, pouze se o něm vyrozumí stěžovatel, především však poukázal na nekonkrétnost námitek, takže žalovaný nemůže její důvodnost ověřit. V obecné rovině k tomu uvedl, že i pokud by byla zjištěna absence podpisu vyrozumění, nejednalo by se o vadu takové intenzity, aby mohla zpochybnit zákonnost nalézacího řízení.
- 48 K námitce porušení práva na spravedlivý proces vzhledem k délce a způsobu vedení řízení žalovaný konstatoval, že délka řízení v daném případě odráží jeho náročnost, neboť bylo

na základě žalobcových návrhů prováděno rozsáhlé dokazování, a žalobce též využíval prostředky ochrany jako námitky podjatosti a stížnosti na postup správce daně. S ohledem na zpravidla chybějící věcný obsah těchto prostředků ochrany žalovaný okomentoval postup žalobce jako obstrukční, popřel však, že by toto jednání bylo žalobci kladeno k tíži ve vztahu k výsledku daňového řízení.

- 49 K námitce extrémních požadavků kladených v řízení na žalobce, znemožnění unést důkazní břemeno a postupu v rozporu se zásadou *in dubio pro mitius* žalovaný uvedl, že předmětná zásada se uplatní, stojí-li proti sobě dvě srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy právního předpisu, žalobce však víceznačnost výkladu konkrétních aplikovatelných předpisů nenamítá.
- 50 K námitce nezákonné selekce důkazů nezohledněním svědecké výpovědi [redacted] ze dne 23.2.2012 žalovaný konstatoval, že výpověď jednatele odlišného daňového subjektu zohlednil a shledal, že je nevěrohodná. Nešlo přitom toho dne o svědeckou výpověď, takže [redacted] nebyl vázán povinností svědka vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat. Žalovaný tak primárně hodnotil jinou výpověď [redacted], která byla učiněna jako svědecká. Žalovaný odmítl, že by byl povinen dále zjišťovat skutkový stav a dožadovat si další podklady z daňového řízení vedeného s [redacted], respektive s předmětnými dodavateli, neboť důkazní břemeno v tomto směru nenesl žalovaný, ale žalobce.
- 51 K námitce porušení zásady legitimního očekávání s odkazem na výsledky předchozích řízení, v nichž byly obdobné doklady akceptovány jako důkazy, žalovaný uvedl, že zásada legitimního očekávání ještě nezaručuje, že správce daně je bezvýhradně vázán svými předchozími postupy a rozhodnutími, nezakládá nárok daňového subjektu na permanentně stejnou rozhodovací praxi ve prospěch daňového subjektu, neboť se nelze dovolávat správní praxe, která ač ustálená, je v rozporu s platným právem.
- 52 K námitce připravenosti zprávy o kontrole již před výsledkem svědků [redacted] a [redacted], což je dle žalobce důkazem o tom, že žalovaný neměl v úmyslu výpovědi zohlednit, žalovaný uvedl, že z hlediska posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí zcela irrelevantní hypotetický úmysl správce daně, když z předkládaného spisového materiálu je zjevné, že správce daně tyto výpovědi nevyloučil a zahrnul je do kontrolního zjištění.
- 53 K námitce neprovedení výsledku svědka [redacted] žalovaný zopakoval, že povinnost důkazní nesl žalobce, který byl povinen navrhopvat důkazy k prokázání svých tvrzení, tyto důkazy jednoznačně označit a uvést, co jimi má být prokazováno. Žalobce navrhl důkaz písemným prohlášením a toto prohlášení doložil, nenavrhl však důkaz svědeckou výpovědí osoby, která prohlášení vystavila. Žalovaný pak nebyl povinen takový důkaz bez návrhu provést.
- 54 K námitkám, že žalovaný nevypořádal odvolací námitky, žalovaný uvedl, že z obsahu žaloby je zjevné, že podstatou problému není to, že by žalovaný vyřídil námitky

nedostatečně, ale že žalobce nesouhlasí se závěry, které žalovaný po jejich přezkoumání zaujal, a to z důvodů, které žalobce předestřel v podané žalobě, a s nimiž se žalovaný ve vyjádření k žalobě vypořádal. Proto žalovaný již jen konstatoval jejich nedůvodnost.

- 55 V replice k vyjádření žalovaného žalobce uvedl, že po nahlédnutí do spisu musí konstatovat, že spisový materiál předložený žalovaným není úplný, a neumožňuje posoudit, co je dle názoru žalobce hlavním bodem sporu mezi účastníky řízení, tedy že při posouzení všech důkazů předložených žalobcem nelze mít o oprávněnosti výdajů a přijatých plnění pochybnosti.
- 56 Žalobce proto soudu předložil listinné důkazy, a to smlouvy o smlouvách budoucích, kupní smlouvy, znalecké posudky, předávací protokoly a faktury za provedené nadstandardní stavební práce (vícepráce) týkající se výstavby v Nových Jirnech (stavba II a stavba III), smlouvy o smlouvách budoucích, kupní smlouvy a znalecké posudky týkající se výstavby v Břežanech II., protokoly o odstranění závady v Nových Jirnech, zápisy z jednání, kterými se stanovil rozsah prací na příslušné delší období, což odpovídá zápisům ve stavebních denících, a zápisy z kontrolních dnů týkající se staveb v Nových Jirnech a Břežanech II., které rovněž odpovídají zápisům ve stavebních denících, přehledy rozpracovanosti staveb za roky 2010 a 2011, dále vzorovou fakturu společnosti GU. [REDAKCE] Beton s.r.o. s dokladem o úhradě z hlediska obsahu odpovídající stavebním deníkům, vzorové výpisy z bankovních účtů prokazující dle žalobce úhrady splátek za prodávané nemovitosti a další platby související s výstavbou odpovídající stavebním deníkům (průřez za správním orgánem kontrolované období), vzorové ukázky částí stavebních deníků, předávací protokoly týkající se nemovitostí v Břežanech II., ke kterým se vztahují stavební deníky v části předkládané jako vzor a předkládané výpisy z banky, zápis z kontrolního dne, který se týká stavby Břežany II a části stavebních deníků.
- 57 Ve vztahu k výše uvedeným důkazům žalobce uvedl, že je třeba zvážit výpovědi [REDAKCE], který fakticky kontroloval provádění staveb, [REDAKCE], který byl stavebním dozorem, [REDAKCE], který prováděl zaměření staveb a jejich částí v průběhu celé výstavby v obou lokalitách, [REDAKCE], který potvrdil, že stavby byly prováděny v souladu s tím, co bylo fakturováno, a dále například účastnickou výpověď jednatelky žalobce [REDAKCE], svědecké výpovědi vedoucích příslušných stavebních úřadů, svědeckou výpověď [REDAKCE], svědeckou výpověď [REDAKCE], realitní makléřky, která nemovitosti v obou lokalitách pro žalobce prodávala a stavby průběžně navštěvovala, atd. Všichni uvedení svědci potvrdili, že stavby realizoval [REDAKCE] a jeho lidé.
- 58 Hodnocením všech uvedených důkazů v souvislostech musí být dle žalobce vyvrácen závěr žalovaného, že stavební deníky, kde se nerozlišují dodavatelé, nemohou být důkazem k daňovým dokladům tří různých dodavatelů.
- 59 Pokud žalovaný všechny uvedené důkazy zpochybnil, pak měl provést dokazování formou zjištění výsledků kontrol provedených u předmětných dodavatelů, protože dle informací, které měl žalobce od [REDAKCE], správce daně odpovědný za předmětné

dodavatele nikdy v rámci prováděných kontrol nezpochybnil plnění a výdaje ve vztahu k žalobci. Žalovaný však tyto důkazy neprovedl, přestože jejich provedení žalobce v průběhu řízení navrhoval.

- 60 Dále žalobce uvedl, že jak zjistil, žalovaný zamlčel existenci dalších důkazů, z nichž je možné ověřit tvrzení žalobce u předmětných dodavatelů. Jedná se o následující důkazy. Záznamní povinnost dodavatele [redacted] za květen 2010, záznamní povinnost dodavatele [redacted] za červen 2010, záznamní povinnost společnosti GU. [redacted] Beton s.r.o. za září 2010, záznamní povinnost společnosti GU. [redacted] Beton s.r.o. za říjen 2010, záznamní povinnost společnosti JU. [redacted] s.r.o. za červenec 2011, záznamní povinnost společnosti JU. [redacted] s.r.o. za červenec 2011, záznamní povinnost společnosti JU. [redacted] s.r.o. za srpen 2011, záznamní povinnost společnosti JU. [redacted] s.r.o. za září 2011, záznamní povinnost společnosti JU. [redacted] s.r.o. za říjen 2011, záznamní povinnost společnosti JU. [redacted] s.r.o. za listopad 2011, záznamní povinnost společnosti JU. [redacted] s.r.o. za květen 2012, záznamní povinnost společnosti JU. [redacted] s.r.o. za srpen 2012, záznamní povinnost společnosti JU. [redacted] s.r.o. za únor 2012, zpráva o daňové kontrole společnosti JU. [redacted] s.r.o. č.j. 2751853/13/2101-05400-205844 týkající se kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2012, zpráva o daňové kontrole společnosti JU. [redacted] s.r.o. č.j. 3014791/13/2101-05400-205844 týkající se kontroly daně z přidané hodnoty za květen 2012, zpráva o daňové kontrole společnosti JU. [redacted] s.r.o. č.j. 3009133/13/2101 - 05400- 205844 týkající se kontroly daně z přidané hodnoty za únor 2012, zpráva o kontrole dodavatele [redacted] č.j. 3794601/13/2101-05400-208834 týkající se kontroly daně z přidané hodnoty za prosinec 2010, zpráva o daňové kontrole JU. [redacted] s.r.o. č.j. 3469109/13/2101-05400- 205844 týkající se kontroly daně z přidané hodnoty za červenec, srpen, září, říjen, listopad 2011, zpráva o kontrole dodavatele [redacted] č.j. 3794599/13/2101-05400-208834 týkající se kontroly daně z přidané hodnoty za červen 2010, protokol o zahájení daňové kontroly na dani z příjmu za zdaňovací období 2009 a 2010 a na dani z přidané hodnoty za březen až prosinec 2009 a leden až duben 2010 a červen až prosinec 2010 a leden až prosinec 2011 č.j. 83721/12/057931202473.
- 61 Žalobce se dále ohradil i proti vyjádření žalovaného, kde žalovaný odmítl uznání ceny obvyklé se zdůvodněním, že když nebyl prokázán rozsah prací provedených jednotlivými dodavateli, pak nelze ocenit neznámý rozsah prací. To je dle žalobce zcela absurdní za situace, kdy bylo prokázáno, že domy stojí a lidé v nich bydlí. Předmětem ocenění by tedy měly být hotové domy a jejich „výrobní“ cena by se snižovala o žalovaným uznané prokazatelné výdaje na práce provedené společnostmi, jejichž plnění nebylo zpochybněno, což jsou dle žalobce všechny společnosti kromě dodavatelů [redacted], GU. [redacted] Beton s.r.o. a JU. [redacted] s.r.o..
- 62 Dále žalobce označil jako důkaz usnesení nespecifikovaného trestního soudu vydaného pod sp.zn. 1 T 87/2017, a vyzval Městský soud v Praze, aby si jej vyžádal a provedl k důkazům. Z usnesení a z celého trestního řízení, které bylo vedeno s [redacted] na základě trestního oznámení podaného správcem daně, má podle žalobce vyplynout, že žalovaný posuzoval plnění a výdaje poskytnuté žalobci odlišně u žalobce a u [redacted], když ve věci [redacted] nebyly plnění a

výdaje související s žalobcem zpochybňovány.

- 63 Žalobce poté zopakoval námitku, dle níž měl žalovaný v případě, kdy považoval tvrzení žalobce za neprokázaná, stanovit daň podle pomůcek. Žalovaný však místo toho na základě daňové kontroly stanovil daň dokazováním, avšak fakticky bez důkazů, když příjmy vzal za dané a náklady vyloučil. Žalovaný tak zvolil procesní postup, který učinil předmětem zdanění jen příjmovou stranu účetnictví, přesto, že vynaložení sporných výdajů v řízení bylo prokázáno, neboť je jednoznačné, že stojí-li domy s bytovými jednotkami, pak náklady na realizaci vynaloženy být musely. Žalovaný však neuznal cca 90 % žalobcem přijatých plnění, tedy znevěrohodnil 90 % účetnictví na výdajové straně. Výše výdajů pak mohla být stanovena znaleckým posudkem, a mohly být uznány alespoň v nejpozdějším možném zdaňovacím období, které podle důkazů ještě připadá v úvahu, případně mohla být zohledněny výdaje ve výši obvyklé. Při takovém postupu není podle žalobce z hlediska daně z příjmů podstatné, kdo přesně plnění poskytl. Na podporu žalobní námitky žalobce uvedl odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která se otázkou stanovení daně podle pomůcek zabývala.
- 64 Závěrem se žalobce vymezil proti judikatuře Nejvyššího správního soudu, která se týkala případů, kdy se daňovému subjektu nepodařilo prokázat samotnou existenci výdajů, když údajný dodavatel byl nekontaktní a žádné tržby nepřiznal, a k tomu sám daňový subjekt vlastní doklady neměl. Žalobce k tomu uvedl, že posuzovaný případ se od těchto případů odlišuje, neboť žalobcovi dodavatelé, i když nepředložili účetnictví (s výhradou výše uvedeného), provedení služeb pro žalobce přiznali a zanesli do daňové evidence, a přijetí úplaty potvrdili, a žalobce svými účetními doklady stále disponuje, pouze je nelze prověřit paralelní sadou důkazů, což žalovaný požaduje.
- 65 Při jednání před soudem zástupce žalobce a žalovaný setrvali na svých stanoviscích, na která odkázali. Při jednání byl proveden důkaz listinami založenými do soudního spisu žalobcem, jak jsou specifikovány v bodech 56 a 60 odůvodnění tohoto rozsudku. Městský soud v Praze neprovedl důkaz svědeckými výpověďmi, jak žalobce navrhl v žalobě ve znění jejího doplnění, neboť skutkový stav považuje za dostatečně zjištěný a doplnění dokazování je tak nadbytečné. Navržený svědci již vypovídali v průběhu daňového řízení a soud shledal, že žalovaný jejich výpovědi vyhodnotil. Takový postup soud považuje za dostatečný. Městský soud nepřistoupil k výsledku svědka [REDAKCE], jehož svědeckou výpověď žalobce navrhl k důkazům až v soudním řízení. Soud ověřil z obsahu spisového materiálu, že žalovaný v daňovém řízení přihlédl k písemnému vyjádření označeného svědka, v němž je uvedeno, že svědek nevěděl, které práce prováděl který z jednotlivých dodavatelů. Žalobce v návrhu na výslech svědka netvrdil žádné další konkrétní skutečnosti, které by svědek mohl potvrdit, proto soud považuje výslech svědka za neúčelný. Městský soud neprovedl ani navržený důkaz usnesením trestního soudu ve věci [REDAKCE], z něž má dle žalobce vyplynout, že v daňovém řízení s [REDAKCE] nebyla plnění související s žalobcem zpochybňována. Městský soud v Praze je toho názoru, že postup správce daně a trestního soudu ve věci jiného daňového subjektu nemá na posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí vliv, a dokazování v tomto směru je tedy nadbytečné.

- 66 Městský soud na základě žaloby, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (ust. § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen s.ř.s.), přezkoumal napadené rozhodnutí včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumávání rozhodnutí vycházel soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (ust. § 75 odst. 1 s.ř.s.), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
- 67 Předně městský soud zdůrazňuje, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku, resp. argument (srov. kupř. nálezy Ústavního soudu sp.zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05 a IV. ÚS 787/06, III. ÚS 961/09). Rozsah reakce na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.5.2009, č.j. 9Afs 70/2008-13), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud - srov. např. usnesení ze dne 18.11.2011, sp.zn. II. ÚS 2774/09, odstavec 4 odůvodnění, usnesení ze dne 11.3.2010, sp.zn. II. ÚS 609/10, odstavec 5 odůvodnění, usnesení ze dne 7.5.2009, II. ÚS 515/09, odstavec 6 odůvodnění, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.12.2011, č.j. 4 Ads 58/2011-72), to znamená, že na námitky lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí orgán veřejné moci prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Tento právní názor akceptoval i Nejvyšší správní soud - viz např. bod 15 odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22.10.2014, č.j. 6 Ads 237/2014-9, bod 37 odůvodnění rozsudku téhož soudu ze dne 25.2.2015, č.j. 6 As 153/2014-108, bod 12 odůvodnění rozsudku téhož soudu ze dne 4.3.2015, č.j. 8 Afs 71/2012-161, či odůvodnění rozsudku téhož soudu ze dne 16.4.2015, č.j. 7 As 169/2014-55). Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 12.2.2009, sp.zn. III. ÚS 989/08, bod 68 srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29.3.2013, č.j. 8 Afs 41/2012-50, odstavec 21, nebo ze dne 6.6.2013, č.j. 1 Afs 44/2013-30, odstavec 41, popř. ze dne 3.7.2013, č.j. 1 As 17/2013-50, odstavec 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. odstavec 24 nálezu ze dne 28.5.2009, sp.zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly. Z výše uvedených důvodů soud není povinen reagovat na obsáhlou žalobu stejně obsáhlým rozsudkem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.6.2015, č.j. 10 Afs 18/2015-48, bod 35, či rozsudek téhož soudu ze dne 6.4.2016, č.j. 6 Afs 3/2016-46, bod 19, popř. rozsudek téhož soudu ze dne 9.6.2016, č.j. 6 Afs 255/2015-45).
- 68 Nelze též zapomínat, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto bude městský soud v případech shody mezi názorem soudu a

odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.7.2007, č.j. 8 Afs 75/2005-130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, ze dne 29.3.2013, č.j. 2 Afs 37/2012-47, a ze dne 30.6.2014, č.j. 8 Azs 71/2014-49). Tuto praxi aproboval i Evropský soud pro lidská práva ve věci Helle proti Finsku (rozhodnutí ze dne 19.12.1997, č. 20772/92, odst. 59 - 60), jakož i Ústavní soud (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 27.7.2011, sp.zn. II. ÚS 752/10, a usnesení téhož soudu ze dne 6.6.2013, sp.zn. II. ÚS 2454/12, usnesení ze dne 4.7.2012, sp.zn. III. ÚS 1972/12, usnesení ze dne 14.10.2013, sp. zn. IV. ÚS 2266/12, ze dne 15.10.2013, sp.zn. IV. ÚS 3391/12 atd.).

- 69 Konečně je vhodné ve vztahu k samotnému soudnímu přezkumu uvést i to, že pojem „úplný přezkum“ (plná jurisdikce) není Evropským soudem pro lidská (srov. rozsudek ze dne 20.10.2015 ve věci č. 40378/10 - ██████████ proti Spojenému království) vykládán doslova a Evropský soud pro lidská práva se v zásadě spokojí, bude-li přezkum dostatečný (sufficient review). Je třeba též přihlídnout ke specifčnosti řízení ve správním soudnictví, v rámci něhož může být skutkový přezkum v zásadě omezený a soudní orgán se může zaměřit spíše na přezkum předchozího řízení než na přijímání skutkových závěrů. Z článku 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod dle Evropského soudu pro lidská práva nevyplývá právo na přístup k soudu, který může nahradit názor správního orgánu svým vlastním názorem; v této souvislosti Evropský soud pro lidská práva zdůrazňuje, že musí být respektována rozhodnutí správních orgánů založená na vhodnosti (expediency), která jsou mnohdy přijímána ve specializovaných oblastech práva (srov. např. ██████████ proti Spojenému království, č. 19178/91, rozsudek ze dne 22. 11. 1995, § 47).
- 70 Nyní k samotnému přezkumu napadeného rozhodnutí.
- 71 Základní námitky obsažené v žalobě již byly žalobcem uplatněny v odvolacím řízení, přičemž žalovaný se s těmito námitkami řádně a komplexně vypořádal v odůvodnění svých rozhodnutí (která soud hodnotí jako plně přezkoumatelná; ostatně sám žalobce polemizuje s argumentací žalovaného a napadá jeho úvahy a závěry – už tím potvrzuje, že napadené rozhodnutí je srozumitelně odůvodněno). Jelikož soud považuje vypořádání zmíněných námitek ze strany žalovaného za věcně správné, zákonné a vyčerpávající, plně odkazuje na odůvodnění jeho rozhodnutí a k věci pouze dodává následující.
- 72 Při vypořádání se s žalobními námitkami se městský soud přednostně zaměřil na námitky směřující do řádného ukončení daňové kontroly. Pokud by totiž byly tyto námitky důvodné, mohlo by být řízení před správními orgány stiženo vadou, která by mohla mít vliv na zákonnost, což by byl důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí, aniž by bylo namíste přezkoumávat důvodnost jakýchkoliv dalších námitek.
- 73 Žalobce namítá vady ukončení daňové kontroly nejen z konkrétních důvodů, ale považuje za nezákonný též celkový postup žalovaného při ukončení daňové kontroly. Proto městský soud považuje za vhodné vyjádřit se k postupu žalovaného obecně.
- 74 Právním základem pro uzavření daňové kontroly (jako důkazního prostředku pro doměření daně) je ust. § 88 daňového řádu, podle něhož o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše 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 sepsané v průběhu daňové kontroly. Správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Na žádost daňového subjektu mu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může 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.

- 75 Uvedená právní úprava vznikla na základě předchozí judikatury Nejvyššího správního soudu za doby účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který neobsahoval tak podrobnou úpravu práv a povinností daňových subjektů a správce daně v průběhu daňové kontroly. Úprava směřuje v první řadě k tomu, aby zajistila práva daňových subjektů na seznámení se s jednotlivými poznatky, které z kontroly vzešly a na základě nichž pak správce daně dovozuje daňovou povinnost za kontrolovaná období. Smyslem takto formalizovaného postupu (zakomponovaného do ust. § 85 až ust. § 88 daňového řádu) tak je mj. zajistit právo daňového subjektu na seznámení se s poznatkami z daňové kontroly, umožnit mu případně navrhnout výsledek svědků či obstarání listin, které by prokázaly tvrzení daňového subjektu, a v neposlední řadě též zajištění dostateku relevantních informací k účinné obraně. Zmíněná právní úprava tak daňovým subjektům zajišťuje právo být účasten svému procesu. (Srovnej: rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.2.2018, č.j. 9 Afs 305/2016-31).
- 76 Samotné projednání zprávy o daňové kontrole je tedy třeba vnímat jako konečnou fázi daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navržení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (ust. § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu). Navíc je zde stanoven koncentrační princip, neboť podle ust. § 88 odst. 3 platí, že pokud nedojde na základě vyjádření daňového subjektu ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění, včetně navrhování dalších důkazů (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.8.2015, č.j. 6 Afs 105/2015-30). Oba instituty společně vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly. Projednání zprávy o daňové kontrole tedy primárně slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu (viz ust. § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu), a podpisu zprávy o daňové kontrole jako konečného výstupu z daňové kontroly. Právní úprava má zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně. Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit v

souladu s ust. § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu. (Srovnej: rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.2.2018, č.j. 9 Afs 305/2016-31).

- 77 V projednávané věci Městský soud v Praze ze spisového materiálu předloženého žalovaným zjistil, že žalobce byl s výsledkem kontrolního zjištění seznámen prostřednictvím svého právní zástupkyně dne 26.2.2014 při ústním jednání. Z Protokolu ze dne 22.5.2013 a z Protokolu ze dne 26.2.2014 městský soud zjistil, že kontrolní zjištění odpovídalo obsahově pozdějším zprávám o daňové kontrole, závěry žalovaného se nezměnily, s výjimkou prokázání daňové účinnosti nákladu uvedeného na daňovém dokladu č. 364 za práci bagrem, který vzal žalovaný za prokázaný svědeckou výpovědí [REDAKCE]. K vyjádření ke kontrolnímu zjištění byla při jednání dne 26.2.2014 žalobci poskytnuta lhůta, žalobce se vyjádřil dne 7.5.2014. Dne 8.12.2014 bylo zástupkyni žalobce doručeno Oznámení o ukončení daňové kontroly a byl stanoven termín jednání na 10.12.2014, s náhradním termínem 11.12.2014, případně 12.12.2014. Výsledek doplněného důkazního řízení byl žalobci oznámen dne 19.12.2014. Dne 22.1.2015 bylo zástupkyni žalobce doručeno Oznámení o ukončení daňové kontroly a oznámen termín jednání 11.2.2015, náhradní termín 12.2.2015. Zástupkyně žalobce zaslala žalovanému dne 26.1.2015 doplnění svých předchozích stížností a námitek podjatosti, oznámila termíny plánované nepřítomnosti v průběhu ledna a února 2015, včetně 11.2.2015 a 12.2.2015, kdy avizovala možnost pobytu v zahraničí, a navrhla termín jednání 27.2.2015 s náhradním termínem 6.3.2015. V mezidobí byly přešetřeny stížnostní námitky a zástupkyně žalobce byla s výsledkem seznámena dne 25.2.2015. Dne 26.2.2015 se zástupkyně žalobce omluvila z jednání stanoveného na 27.2.2015 z důvodu nutnosti doprovodit jiného klienta na jiné úřední jednání (důvodnost omluvy nijak nedoložila), a uvedla, že se dostaví dne 6.3.2015. Dne 4.3.2015 byla zástupkyně žalobce vyzvána, aby hodnověrným způsobem doložila překážku v účasti dne 11.2.2015, 12.2.2015 a 27.2.2015. Zástupkyně žalobce dne 5.3.2015 a dne 6.3.2015 podala stížnosti, námitky podjatosti a návrhy na doplnění dokazování, které, jak městský soud ověřil, neobsahují žádný důkazní návrh, který by již žalobce prostřednictvím své zástupkyně v řízení v minulosti nenavrl. Dále zástupkyně žalobce doložila důvod nepřítomnosti ve dnech 11.2.2015, 12.2.2015 (dle dokladu šlo o onemocnění dcery, nikoli o pobyt v zahraničí) a 27.2.2015 (dokladem bylo prohlášení jiného klienta, nikoli potvrzení úřadu). Podaná stížnost byla vyřízena dne 6.3.2015. Zástupkyně žalobce se na jednání dne 6.3.2015 dostavila, z důvodu zdravotní indispozice však bylo na její žádost jednání ukončeno a byl domluven termín pokračování jednání 13.3.2015. Vzhledem k svému zdravotnímu stavu a vzhledem k tomu, že jí nebyl předem poskytnut koncept konečné zprávy, zástupkyně žalobce při jednání požádala o jeho poskytnutí a o umožnění vyjádřit se ve stanovené lhůtě. Žalovaný její žádosti nevyhověl, neboť zpráva se vyhotovuje až po ústním jednání, a lhůtu je možné poskytnout za účelem umožnění navržení doplnění výsledků kontrolního zjištění, což v daném případě vzhledem ke koncentraci řízení již není možné. Dne 12.3.2015 žalovaný obdržel omluvu z jednání z důvodu nemoci zástupkyně žalobce, důvod omluvy byl doložen lékařskou zprávou. Dne 16.3.2015 žalovaný zaslal zástupkyni žalobce Oznámení o ukončení daňové kontroly a stanovil termín jednání na 20.3.2015, případně na náhradní termín 23.3.2015. Zároveň žalovaný informoval zástupkyni žalobce o termínu jednání neformálně (prostřednictvím sms a e-mailu). Zástupkyně žalobce se přihlásila do datové schránky dne 24.3.2015. K jednání, které bylo stanoveno na 20.3.2015, se nedostavila, ani se z něj neomluvila. Na neformální komunikaci nereagovala, ač v průběhu daňového řízení touto

formou běžně komunikovala. Dne 24.3.2015 žalovaný zástupkyni žalobce sdělil, že její jednání v souvislosti s ukončením projednání zprávy o kontrole považuje za obstrukční, a proto pokládá za splněné podmínky pro odeslání zprávy o kontrole, aniž by byla projednána. Současně žalovaný doručil zástupkyni žalobce Zprávy o daňové kontrole č.j. 1068594/15/2105-60563-203811 a č.j. 1068579/15/2105-60563-203811.

- 78 Městský soud v Praze z popsaného skutkového stavu dovozuje, že žalobci nebylo jakkoliv bráněno v tom, aby se seznámil s výsledkem kontrolního zjištění, a po seznámení aby se k němu vyjadřoval a navrhoval důkazy, což ostatně žalobce v řízení činil. Měl tedy možnost hájit v rámci daňové kontroly svá práva. Navíc mu nic nebránilo se vyjadřovat a navrhopvat případně důkazy i v navazujícím odvolacím řízení.
- 79 Nelze rovněž přehlížet skutečnost, že kontrolní zjištění byla žalobci sdělena již dne 22.5.2013 a poté dne 26.2.2014, žalobce se k nim vyjádřil a navrhl doplnit dokazování, přičemž žalobci bylo poté žalovaným opakovaně sdělováno, jak se s důkazními návrhy vypořádal, a to včetně důkazů provedených od srpna 2014 (což soud vyzdvihuje s ohledem na výslovnou námitku žalobce). Nešlo tedy o pouhé formální přečtení písemných závěrů či formální doručení, jak žalobce namítá. Žalobce tak byl se zprávou o daňové kontrole de facto seznámen a cílem jednání bylo pouze formální ukončení daňové kontroly, jelikož kontrolní závěry již nebylo možné změnit (ust. § 88 odst. 3 daňového řádu). Postupem žalovaného tak žalobce nebyl nijak zkrácen na svých právech a doručení zprávy o daňové kontrole postupem podle ust. § 88 odst. 5 daňového řádu bylo v souladu se zákonem. (Srovnej: rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 4 Afs 240/2016-71.)
- 80 Není pravdou, že žalovaný se nevypořádal s faktickým obsahem námitek; neboť jak městský soud zjistil ze správního spisu, vznesené námitky žalovaný jednotlivě posoudil a řádně a věcně správně je vypořádal tak, jak byly v průběhu daňového řízení (opakovaně) podávány, a to především v Protokolu o ústním jednání ze dne 8.12.2014, který obsahuje stanovisko žalovaného k vyjádření žalobce a seznámení s výsledkem kontrolních zjištění, a dále zejména ve Zprávách o daňové kontrole doručených žalobci dne 24.3.2015. Městský soud v Praze na obsah uvedené dokumentace odkazuje a se stanoviskem žalovaného k vzneseným námitkám se ztotožňuje; nepovažuje přitom za potřebné závěry tam uvedené znovu opakovat, neboť je toho názoru, že žalobní námitky jsou pouhou reprodukcí námitek vznášených v daňovém řízení a nepřinášejí žádnou novou argumentaci.
- 81 Kromě toho lze poznamenat, že i pokud dojde k porušení procesních pravidel při projednání zprávy o daňové kontrole, nemá to zpravidla vliv na zákonnost rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.1.2017, č.j. 1 Afs 151/2016-39). Žádný takový negativní vliv na výsledek daňového řízení městský soud v postupu žalovaného v projednávání věci neshledal.
- 82 Žalobce v podané žalobě výslovně brojí proti postupu žalovaného, který při ukončení daňové kontroly nerespektoval ust. § 32 daňového řádu a stanovil termín ukončení kontroly ve lhůtě kratší, než jakou toto zákonné ustanovení umožňuje.
- 83 Podle ust. § 32 daňového řádu stanoví-li správce daně osobě zúčastněné na správě daní lhůtu pro úkon při správě daní, nemůže takovou lhůtu stanovit kratší než osm dnů, leda

zcela výjimečně, půjde-li o úkony jednoduché a zvlášť naléhavé.

- 84 Podle názoru městského soudu se ust. § 32 daňového řádu na termín pro nařízení ústního jednání nevztahuje, neboť účast na ústním jednání není úkonem, který by měl daňový subjekt vykonat. To však neznamená, že termín předvolání nemusí být stanoven s dostatečným předstihem. Jednak proto, aby si předvolávaná osoba mohla uspořádat své jiné záležitosti a na předvolání se řádně dostavit, případně se včas správci daně omluvit a dohodnout jiný termín účasti u procesního úkonu, jednak i proto, aby mohly nastat případné účinky doručení v případě nevyzvednutí doručovaného předvolání. Městský soud zjistil, že žalovaný tento princip v průběhu daňového řízení zásadně dodržoval, avšak ne vždy (tj. dle obsahu správního spisu především v případech, kdy stanovil termín jednání na 10.12.2014 a 20.3.2015, včetně náhradních termínů) Jeho postup však nezaložil v daňovém řízení žádné právní následky, neboť žalovaný, pokud se v průběhu řízení dopustil uvedeného pochybení, nejednal v nepřítomnosti zástupkyně žalobce a daňovou kontrolu předmětného dne neukončil; s nepřítomností žalobce na ústním jednání tedy nespojil žádné účinky. Žalovaný s ohledem na veškeré okolnosti případu vyhodnotil jednání zástupkyně žalobce v souvislosti s termínem 20.3.2015 jako obstrukční a ukončil daňovou kontrolu jinak, a to postupem podle ust. § 82 odst. 5 daňového řádu doručením zprávy o daňové kontrole do datové schránky zástupkyně žalobce. Námitka nedodržení postupu dle ust. § 32 daňového řádu, přesněji řečeno nestanovení termínu jednání s dostatečným předstihem, tedy není relevantní, a Městský soud v Praze na jejím základě nemůže shledat napadené rozhodnutí nezákonným.
- 85 K závěru žalovaného o tom, že se žalobce vyhýbal projednání zprávy o daňové kontrole, městský soud uvádí následující. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že snaze vyhnout se projednání zprávy o daňové kontrole nasvědčují skutečnosti jako opakované omluvy žalobce i jeho zmocněnce, nevyužití lékařem povolených vycházek k návštěvě správce daně, neustálé odkládání dojednání termínu ústního jednání ze strany žalobce apod. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.5.2013, č.j. 2 Afs 17/2012-26). Na takové skutečnosti nelze nahlížet izolovaně, ale je třeba je vnímat ve vzájemné souvislosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.10.2013, č.j. 7 Afs 97/2013-34). I důvodné omluvy z jednání podložené objektivními skutečnostmi tak mohou vést správce daně k legitimnímu závěru, že daňový subjekt se projednání zprávy o daňové kontrole vyhýbá. Osoby zúčastněné na správě daní (tj. i daňové subjekty) mají podle ust. § 6 odst. 2 daňového řádu povinnost poskytovat správci daně součinnost. To platí i v případě projednání zprávy o daňové kontrole, které není možné dlouhodobě oddalovat pouze z toho důvodu, že zástupci daňového subjektu se datum nařízeného jednání zrovna „nehodí“. Pokud se zástupce daňového subjektu nemůže z důležitých důvodů nařízeného jednání zúčastnit, jeho povinností je poskytnout správci daně součinnost a svoji účast zajistit například i za cenu využití substitučního zastoupení právního zástupce.
- 86 V posuzovaném případě se zástupkyně žalobce opakovaně omlouvala z nařízených jednání, a to vždy s minimálním časovým předstihem. Uváděla přitom jiné důvody, než jaké nakonec doložila, doklady zasílala až zpětně k výzvě žalovaného. Přestože tvrdila, že měla o projednání zprávy o daňové kontrole zájem, omlouvala se i z alternativních jí samotnou navržených termínů. Omluva z termínu 27.2.2015 podle názoru městského soudu neobstojí, neboť je věcí zástupkyně žalobce, upřednostní-li jinou pracovní povinnost před dohodnutým termínem jednání. Ačkoliv zdravotní důvody omluvy z jednání

stanoveného na 11.2.2015 a 12.2.2015, 6.3.2015 a 13.3.2015 by samy o sobě mohly obstát, je nutné na ně nahlížet v kontextu dlouhodobého obstrukčního jednání žalobce, neboť vedle omluv bylo jednání oddalováno i opakovaně vznášenými a nedůvodnými stížnostmi a námitkami podjatosti (k tomu viz body 97 až 101 a 104 až 107 odůvodnění rozsudku). Už z tohoto důvodu považuje městský soud postup žalovaného za zcela legitimní.

- 87 K další námitce ohledně ukončení daňové kontroly, dle níž nebyly žalobci poskytnuty koncepty závěrečných zpráv, nebylo mu umožněno seznámit se s nimi a vyjádřit se k nim, Městský soud v Praze s odkazem na výše citované ust. § 88 daňového řádu považuje za potřebné stručně zopakovat, jaký proces předchází ukončení daňové kontroly. Správce daně musí nejprve vypracovat výsledek kontrolního zjištění spolu s hodnocením provedených důkazů, s tím pak musí seznámit daňový subjekt a předložit mu jej k vyjádření (zde je předpokládána součinnost daňového subjektu). Poté, co se daňový subjekt k výsledku kontrolního zjištění vyjádří, může správce daně dopracovat zprávu o daňové kontrole a provést úkony směřující k ukončení daňové kontroly. Neprojednává se tedy formálně zpráva jako taková. Z uvedeného vyplývá, že správce daně nemá povinnost seznamovat daňový subjekt s konceptem závěrečné zprávy. Žalovaný tedy postupoval zcela správně a v souladu s daňovým řádem, pokud odmítl doručit v předstihu zástupkyni žalobce koncept závěrečné zprávy, a hodlal ji s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, seznámit při jednání. Námitka tedy není důvodná.
- 88 Lze shrnout, že žalobce nebyl v průběhu daňové kontroly krácen na svých procesních právech, postup žalovaného při ukončení daňové kontroly byl v souladu se zákonem, daňová kontrola tedy byla ukončena řádně a stala se důkazním prostředkem.
- 89 K námitce nedostatečného vypořádání odvolací námitky, že daňová kontrola nebyla řádně ukončena, městský soud uvádí, že tato námitka je vyvrácena obsahem napadeného rozhodnutí, kde je žalovaným na jednotlivé námitky týkající se okolností ukončení daňové kontroly řádně, podrobně a zcela komplexně reagováno zejména na str. 23 napadeného rozhodnutí. Městský soud v podrobnostech na napadené rozhodnutí odkazuje.
- 90 S námitkou neukončení daňové kontroly pro procesní vady úzce souvisí námitka uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, proto se s ní městský soud na tomto místě vypořádá.
- 91 Podle ust. § 148 odst. 1 daňového řádu nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí tři roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. Podle ust. § 101 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je plátce povinen podat daňové přiznání do 25 dnů po skončení zdaňovacího období, tedy v případě žalobce za nejstarší kontrolované období, kterým byl duben 2009, do 25.5.2009, a tímto dnem proto počala lhůta pro stanovení daně běžet. U žalobce byla dne 18.4.2012 zahájena daňová kontrola. V souladu s ust. § 148 odst. 3 daňového řádu proto počala běžet lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. V takovém případě by tato lhůta uplynula dne 18.4.2015. Dne 2.4.2015 byly zástupkyni žalobce doručeny dodatečné platební výměry. Podle ust. § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodloužila o jeden rok, neboť v posledních

dvanácti měsících před uplynutím dosavadní lhůty došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Lhůta by proto uplynula dne 18.4.2016. Napadené rozhodnutí nabylo právní moci dne 22.2.2016, tedy před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Námitce proto nelze přisvědčit.

- 92 Žalobce dále v žalobě polemizoval se způsobem, jakým žalovaný v průběhu daňového řízení rozhodoval o stížnostech a námitkách podjatosti.
- 93 Problematika podjatosti je v daňovém řádu zakotvena v ust. § 77. Podle odst. 1 uvedeného ustanovení je úřední osoba z řízení nebo jiného postupu při správě daní vyloučena pro podjatost, jestliže
- a) je předmětem řízení nebo jiného postupu právo nebo povinnost její nebo osoby jí blízké,
 - b) se v téže věci na řízení nebo jiném postupu podílela na jiném stupni, nebo
 - c) její poměr k osobě zúčastněné na správě daní nebo k předmětu daně vzbuzuje jiné pochybnosti o její nepodjatosti.
- 94 Ve správním spisu jsou založeny námitky podjatosti pracovníků správce daně, první ze dne 20.3.2014, poslední ze dne 5.3.2015. V mezidobí bylo podáno námitek podjatosti přibližně dvacet (městský soud na tomto místě odkazuje na obsah spisového materiálu, který je účastníkům řízení znám), některé opakovaně nebo duplicitně s časovým odstupem, některé byly v průběhu řízení podávány s doplněním skutkového stavu. Městský soud v Praze ověřil, že námitky byly podávány bez konkrétních skutečností svědčících o možné podjatosti, neboť uváděný domnělý negativní vztah k věci, k žalobci či případně k jeho právní zástupkyni a snaha doměřit daň „za každou cenu“ byl dle obsahu těchto námitek vždy spatřován v postupu pracovníků správce daně při provádění či při hodnocení důkazů. Námitky podjatosti byly nejbližší nadřízeným správcem daně v průběhu řízení řádně a včas vyřizovány a již z odůvodnění časově prvního rozhodnutí ze dne 27.3.2014 o námitce podjatosti vznesené dne 20.3.2014 je seznatelné, že žalobce byl poučen o tom, jaké jsou možné věcné důvody podjatosti ve smyslu ust. § 77 odst. 1 písm. a) až c) daňového řádu. Přesto v žádné další námitce podjatosti, kterou v průběhu daňového řízení vznesl, žádný takový relevantní důvod neuvedl.
- 95 Městský soud v Praze k námitkám podjatosti dále uvádí, že nemohl přisvědčit námitce žalobce, dle níž nemožnost ověření elektronického podpisu na rozhodnutí o námitce podjatosti fakticky znamená absenci podpisu a tedy vadu rozhodnutí o námitce podjatosti. Tvrzená procesní vada, i kdyby byla pravdivá, nemůže mít podle názoru městského soudu vliv na zákonnost výsledného rozhodnutí. Soud žádný takový vliv neshledal a ani z tvrzení žalobce žádný možný vliv uvedené procesní vady na zákonnost výsledného rozhodnutí nevyplývá. Vzhledem k tomu, že žalobce v žalobě neoznačil konkrétní rozhodnutí o námitce podjatosti, jehož se má tvrzená vada týkat, městský soud nepřistoupil k ověřování existence platného elektronického podpisu na jednotlivých rozhodnutích o námitkách podjatosti založených ve správním spisu, neboť takový postup považuje za neúčelný. Městský soud v Praze dále konstatuje, že namítá-li žalobce, že v daňovém řízení existuje „množství takto vadných rozhodnutí“, jedná se o žalobní námitku zcela nekonkrétní (kdy ani není patrné, má-li žalobce na mysli pouze rozhodnutí o námitkách podjatosti, či i jiná rozhodnutí), která pro svoji nekonkrétnost nesplňuje požadavky na její projednání ve

smyslu ust. § 71 odst. 1 písm. d) s.ř.s. Proto se k této námitce městský soud nevyjadřuje.

- 96 V souvislosti s námitkou podjatosti úřední osoby [redacted] žalobce akcentoval zejména neprovedení výslechu svědkyně [redacted]. Městský soud v Praze z obsahu správního spisu zjistil, že zástupkyně žalobce jej navrhla v rámci námitky podjatosti ze dne 9.12.2014. Svědkyně měla být přítomna v autě ve chvíli, kdy zástupkyně žalobkyně telefonicky hovořila s uvedenou úřední osobou, a měla tak vyslechnout, že na zástupkyni žalobce byl vyvíjen tlak k potvrzení účasti na jednání v rámci ukončení daňové kontroly, a bylo jí oznámeno, že nebudou prováděny nově navrhované svědecké výpovědi a že daňová kontrola bude dokončena do Vánoc. Městský soud v Praze z obsahu správního spisu dále zjistil, že námitka podjatosti [redacted] byla ze strany žalobce v průběhu daňového řízení již podána, a to opakovaně, a bylo o ní řádně a věcně správně rozhodováno (např. dne 15.8.2014, dne 9.9.2014 a také dne 3.12.2014, kde ke dni 16.12.2014 dosud neuplynula odvolací lhůta). Vzhledem k tomu žalovaný řízení o námitce podjatosti vznesené dne 9.12.2014 rozhodnutím ze dne 16.12.2014 zastavil pro překážku litispendence.
- 97 K věcnému obsahu námitek podjatosti Městský soud v Praze konstatuje, že žalobce v námitkách podjatosti, které byly v daňovém řízení opakovaně vznášeny proti [redacted], ani v základech nepopsal, v čem je podle něj založen vztah jmenované úřední osoby k jeho osobě či k osobě zástupkyně žalobce, ani z čeho podle něj vyplývá vztah úřední osoby k věci, ani nesdělil žádné konkrétní skutečnosti, které by napovídaly o existenci takového vztahu a naznačovaly zájem dotčené osoby na výsledku daňového řízení. Lze tedy shrnout, že žalobce v typově shodných námitkách podjatosti nesdělil žádné věcné okolnosti vedoucí k legitimní pochybnosti o objektivitě [redacted]. Obsah konkrétního telefonického rozhovoru, v němž, jak uvádí žalobce prostřednictvím své zástupkyně, úřední osoba dne 8.12.2014 zvýšeným hlasem vyjadřovala své stanovisko k navrženým důkazům a sdělovala záměr dalšího procesního postupu ve věci, není bez dalších tvrzení o poměru k věci či k osobám způsobilý osvědčit možnou podjatost. Vzhledem k tomu, že námitka podjatosti byla podána opakovaně a ani v jednom případě nebyla dostatečně odůvodněna, tzn. neobsahovala nové důvody podjatosti, je městský soud přesvědčen, že žalovaný, přesněji řečeno nejbližší nadřízený správce daně nepochybil, pokud nepřistoupil k výslechu navržené svědkyně a řízení o námitce zastavil. Pro úplnost městský soud dodává, že písemné vyjádření svědkyně, které žalobce požadoval provést k důkazu o podjatosti, bylo žalovanému doručeno až s podáním ze dne 13.11.2015, tedy po vydání prvostupňového rozhodnutí, a žalovaný jej v napadeném rozhodnutí zohlednil o zhodnotil (viz str. 33 a 34 napadeného rozhodnutí).
- 98 Stejně tak námitky podjatosti podávané v průběhu řízení proti ostatním úředním osobám se svým obsahem slévají se stížnostmi na procesní postup a rozhodovací činnost dotčených úředních osob v daňovém řízení, kdy jako důvod údajné podjatosti žalobce označoval postup pracovníka správce daně při výkonu správy daní (např. vyžadování zbytečných důkazů, neprovedení označených důkazů, nestandardní postupy při kontrole apod.). Námitky přitom neobsahují žádný údaj osvědčující možnou podjatost z hlediska ust. § 77 odst. 1 písm. a) až c) daňového řádu a vztahu k věci nebo k osobě, neboť v nich není

uvedeno, z jakého důvodu by měly úřední osoby mít pro svůj osobní vztah k žalobci, případně k jeho zástupkyni, či k předmětu kontroly, zájem na výsledku řízení.

99 Městský soud proto uzavírá, že o námitkách podjatosti bylo v průběhu správního řízení rozhodováno správně; v podrobnostech odkazuje na obsah jednotlivých předmětných rozhodnutí, s nímž se ztotožňuje, a dále na odůvodnění napadeného rozhodnutí.

100 Jak městský soud zjistil s obsahu správního spisu, o podaných námitkách podjatosti je žalovaným dovozováno, že námitky jsou zřejmě podávány za účelem záměrných procesních obstrukcí. Městský soud k tomu podotýká, že podávání bezdůvodných námitek podjatosti úředních osob by nemělo sloužit jako prostředek k prodlužování řízení či jiného účelového postupu ze strany daňového subjektu, a je toho názoru, že k takovým opětovným neopodstatněným námitkám by se v řízení nemělo přihlížet.

101 K nesouhlasu žalobce s tím, jak se žalovaný vypořádal s podanými stížnostmi, městský soud uvádí následující. V průběhu daňového řízení žalobce podal přibližně dvacet obsáhlých stížností nebo žádostí o prošetření způsobu vyřízení stížností, některé opakovaně či duplicitně. První stížnost byla podána dne 8.10.2013 a byla vyřízena dne 15.11.2013, poslední byla podána dne 13.5.2015 a byla vyřízena dne 2.7.2015. Ohledně obsahu jednotlivých stížností a odůvodnění rozhodnutí o nich městský soud odkazuje na obsah spisového materiálu, který je účastníkům řízení znám, a konstatuje, že žalobní námitky vadného vyřizování stížností jsou, s výjimkou námitek, že o stížnostech nebylo rozhodováno oprávněnými osobami, vzneseny natolik neurčitě a obecně, že se s nimi městský soud může vypořádat pouze se stejnou mírou obecnosti (srovnej: rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č.j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS).

102 Městský soud tedy po seznámení se s obsahem podaných stížností a se způsobem jejich vyřízení žalovaným pouze stručně uvádí, že žalovaný při vyřízení stížností dostal své povinnosti prošetřit tvrzení v stížnostech uváděná. Rozsah a způsob šetření byl dán konkrétním obsahem stížností a z odůvodnění rozhodnutí o stížnostech je patrné, že při vyřizování stížností bylo postupováno v souladu s ust. § 261 odst. 3 až 6 daňového řádu a cíl objasnit správnost či vadnost stížností zpochybněného postupu správce daně nebo posoudit chování úřední osoby a jeho zákonnost byl naplněn. Žalovaný správně vyhodnotil stížnosti, které jsou svým obsahem námitkami podjatosti, právě jako námitky podjatosti, a vyřídil je tak, jak městský soud nastínil výše. Stížnosti na nečinnost žalovaný vyřídil tak, že objasnil režim běhu zákonných lhůt a výslovně uvedl, zda při provedení konkrétních stížností napadených úkonů byly zákonné lhůty dodrženy. K stížnostem proti způsobu vedení správního spisu, respektive proti zařazení některých písemností ve vyhledávací části spisu a nesrovnalostem při jejich označování ve spisovém přehledu žalovaný prošetřil skutkový stav a stížnosti shledal nedůvodné, což zcela detailně a věcně správně objasnil. K námitkám proti sdělení žalovaného o konání svědeckých výpovědí v původně plánovaném termínu i přes to, že dosud nebylo rozhodnuto o námitkách podjatosti, žalovaný uvedl, že namítaný zásah je pouze hypotetický a týká se jednání, které teprve v budoucnu může nastat, neboť směřuje proti výsledkům svědků, které by mohl žalovaný teprve provést. Stížnost tedy byla shledána nepřipustnou pro předčasnost, s tím, že dle žalovaného by byla nepřipustná i vzhledem k existenci jiných prostředků ochrany.

Městský soud v Praze se s hodnocením žalovaného ztotožňuje a navíc poznamenává, že oproti přesvědčení žalobce v době konání výslechů již o námitkách podjatosti tam označených úředních osob rozhodnuto bylo; je pravdou, že nebylo rozhodnuto o podjatosti nadřízené těchto úředních osob [REDAKCE], to však podle ust. § 77 odst. 4 daňového řádu nebrání pokračovat v řízení podřízeným úředním osobám. K námitce nemožnosti unesení procesních břemen bez přístupu k vyhledávací části spisu žalovaný uvedl, že věc se týká výhradně činnosti žalobce, nejde tedy pro něj o nové skutečnosti a například příprava na výslech svědků, kde se jedná o zjišťování skutkového stavu ve věci žalobce, nemůže být i bez znalosti vyhledávací části spisu nijak složitá. K námitce, že výslechy svědků není možné konat do doby, než budou vyřízeny všechny stížnosti, žalovaný uvedl, že daňový řád s podáním stížnosti nespojuje překážku provádění jednotlivých dílčích úkonů v rámci daňové kontroly, námitku tedy neshledal důvodnou. K námitce provedení některých svědeckých výpovědí dne 8.10.2014 i přes omluvenou nepřítomnost žalobce žalovaný uvedl, že problematika dokazování a hodnocení důkazů nemůže být posuzována v rámci vyřizování stížností, neboť existuje prostředek ochrany ve formě odvolání a případně správní žaloby. Stížnost tedy žalovaný shledal nepřijatelnou; vyjádřil se však i k důvodnosti námitky, když podle něj je na žalobci, jakým jiným způsobem bude v případě náhlého onemocnění právní zástupkyně své právo realizovat. Stejně tak shledal žalovaný nepřijatelné stížnostní námitky o nevyslechnutí svědků k těm skutečnostem, které jsou ve prospěch žalobce, o použitelnosti protokolů o výslechu svědků jako důkazu, o bezprostředním nezaslání protokolů o výslechu svědků žalobci za účelem přípravy na výslechy jiných svědků, o způsobu kladení otázek, o neochotě žalovaného znovu vyslechnout svědky, o stanovení lhůty k poskytnutí součinnosti při zajištění svědeckých výpovědí, o provedení svědeckých výpovědí dne 8.12.2014 bez umožnění žalobci seznámit se s celým daňovým spisem; nad rámec žalovaný objasnil, z jakého důvodu tyto stížnosti považuje za nedůvodné. Za nedůvodné žalovaný považoval též stížnosti na nezpřístupnění výsledků kontroly souvisejících s dodavateli (neboť žalovaný je vázán povinností mlčenlivosti), na časové rozpětí termínu předváděného svědka (neboť přesný termín nebylo možné s ohledem na charakter úkonu předvedení předem určit), dále stížnosti vznesené v žádostech o prošetření způsobu vyřízení stížností, kde žalobce namítá, že správce daně se nevypořádal se stížnostními námitkami (neboť, jak k tomu žalovaný uvedl, závěry správce daně jsou v napadaných Sděleních o výsledku šetření stížnosti jednoznačně uvedeny), jakož i stížnosti proti výzvě o odstranění vad podání ve věci odvolání proti dodatečným platebním výměrům (neboť žalovaný potvrdil existenci vady podání, které obsahovalo jeden neúplný dokument a jeden úplný, který však nebyl opatřen podpisem; námitku, že jiná podobná podání správce daně v minulosti akceptoval, žalovaný pro nekonkrétnost nehodnotil). Jako částečně důvodnou naopak žalovaný shledal stížní námitku podanou dne 19.10.2014, jejímž obsahem byla stížnost na nepřesnost uvedenou ve Sdělení ze dne 10.10.2014, kde byly všechny tam uvedené osoby označeny jako osoby, které žalobce navrhl vyslechnout jako svědky v rámci daňové kontroly. Žalovaný učinil opatření k nápravě, o čemž v podání ze dne 2.12.2014 informoval žalobce. Jako nezpůsobilé projednání označil žalovaný stížnosti, které se týkaly okolností při ukončování daňové kontroly a byly podány až po jejím ukončení (neboť možnost žalovaného učinit opatření k nápravě (v případě důvodnosti stížnosti) je konzumována možností využití opravného prostředku proti rozhodnutí.

103 Městský soud v Praze k uvedeným způsobům vyřízení stížností žalovaným souhrnně uvádí, že se závěry žalovaného plně ztotožňuje, nepovažuje přitom za potřebné stanovisko žalovaného doplňovat, neboť by ke všem podaným stížnostem jinými slovy uváděl totéž, co žalovaný. Městský soud na tomto místě znovu poukazuje na nekonkrétnost žalobní námitky směřující do vadného způsobu vyřízení stížností a konstatuje, že míra podrobnosti žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej.

104 Podobně je tomu v případě námitky, že o stížnostech nebylo rozhodováno oprávněnými osobami, i když ta je v žalobě formulována konkrétněji; žalobce namítá, že místo oprávněných úředních osob rozhodovaly podřízené úřední osoby, a že (stejně jako v žalobní námitce směřující do vyřízení námitek podjatosti) nebylo možné ověřit, zda jsou podání podepsána platným elektronickým podpisem. Městský soud v Praze k této námitce blíže neoznačených rozhodnutí odkazuje na ust. § 261 odst. 5, 6 daňového řádu a uvádí, že podle odkazovaného ustanovení je správní orgán povinen o výsledku vyřízení stížnosti bezodkladně vyrozumět stěžovatele, formální náležitosti vyrozumění však zákonem nejsou stanoveny. Je zjevné, že na vyrozumění nejsou kladeny takové nároky, jako na rozhodnutí správního orgánu. Proto je městský soud přesvědčen, že žalobcem namítané vady nemohou mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí a nemohou být důvodem pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, a pravdivost vznesené námitky neověřoval, neboť to považuje za nadbytečné.

105 Následně se městský soud zabýval námitkami směřujícími do postupu žalovaného při zjišťování skutkového stavu a hodnocení důkazů. Městský soud v Praze optikou těchto námitek přezkoumal nejen průběh daňové kontroly a daňového řízení před správcem daně, ale též průběh odvolacího řízení vedeného žalovaným, a vyjádří se k průběhu obou těchto řízení společně.

106 Podstatou žalobcových námitek je nesouhlas se závěrem žalovaného, že byly důvody k pochybnostem ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokumentace ohledně skutečností tvrzených za účelem uplatnění odpočtu daně v případě výdajů za zboží a stavební služby od tří dodavatelů ([redacted], GU. [redacted] Beton s.r.o. a JU. [redacted] s.r.o.). Žalobce se domnívá, že žalovaný především k pochybnostem neměl důvod, neboť byla prokázána realizace staveb, byla prokázána participace „firem pana [redacted]“ či „lidí kolem pana [redacted]“ na jejich realizaci, předchozí kontroly proběhly bez výhrad, plnění poskytnuté ostatními (jinými) dodavateli bylo uznáno za řádné, z prodaných nemovitostí byly řádně uhrazeny daně, žalobce po celou dobu řízení řádně spolupracoval. Pokud žalovaný přesto tvrdil, že má pochybnosti, pak k prokázání svých údajných pochybností neunesl důkazní břemeno, neboť svoji pochybnost dovodil právě až výsledkem provedeného dokazování. Následně pak žalovaný podle žalobce pochybil, když i přes neunesení svého důkazního břemene přenesl důkazní břemeno na žalobce.

107 Žalobce pak nesouhlasí ani se závěrem žalovaného, že žalobce takto nezákonně přenesené důkazní břemeno neunesl. Žalobce je přesvědčen, že předložené doklady a listiny ve spojení se svědeckými výpověďmi a s doklady osvědčujícími existenci předmětných staveb,

k jejichž realizaci dodané zboží a služby směřovaly, spolehlivě prokazují, že daňově uznatelné náklady byly vynaloženy. Domnívá se, že za této situace bylo nadbytečné prokazovat, v jakém rozsahu, v jakých termínech a kterým konkrétním dodavatelem byly jednotlivé stavební služby a zboží dodávány.

108 Je zjevné, že jádrem sporu je otázka rozložení důkazního břemene mezi žalobce a správce daně v posuzované věci.

109 Podle ust. § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. 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.

110 Podle ust. § 92 daňového řádu „správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“ (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“ (odstavec 3). „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“ (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“ (odstavec 5 písm. c).

111 Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu vyplývá, že prokazování nároku na daňovou uznatelnost výdajů je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani řádně vyplněné daňové doklady nemusí být podkladem pro uznání nároku na uplatnění odpočtu výdajů, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelných plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech uvedeno, či nejsou splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. V daňovém řízení se v souladu s ust. § 92 odst. 3 daňového řádu uplatňuje zásada, podle které má každý daňový subjekt povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Z uvedeného plyne povinnost daňového subjektu v pochybnostech prokázat pravdivost údajů deklarovaných na daňovém dokladu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28.2.2008, č.j. 9 Afs 93/2007-84, ze dne 30.8.2005, č.j. 5 Afs 188/2004-63, nebo nálezy pléna Ústavního soudu ze dne 24.4.1996, sp.zn. Pl. ÚS 38/95). Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost splněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.6.2014, č.j. 5 Afs 65/2013-79). Daňový doklad sám o sobě zpravidla neprokazuje, že se zdanitelné plnění, které je jeho předmětem, opravdu uskutečnilo. Existenci zdanitelného

plnění nijak nevymezuje ani nepodmiňuje (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu 28.2.2008, č.j. 9 Afs 93/2007-84).

112V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1.3.2010, č.j. 5 Afs 74/2009-111 Nejvyšší správní soud vyložil podmínky daňové účinnosti nákladů následujícím způsobem.

113„*Daňová teorie mezi daňově účinné výdaje (tj. výdaje snižující daňový základ poplatníka) zahrnuje takové výdaje, které splňují následující podmínky:*

Výdaje musí poplatník skutečně vynaložit.

Výdaje poplatník musí vynaložit v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů.

Musí být vynaloženy ve zdaňovacím období.

Za výdaje je považuje zákon.

114*Smyslem a účelem této právní úpravy je vymezení, které výdaje si může daňový subjekt uplatnit tak, aby byly daňově uznatelné. Daňový subjekt si tedy od základu daně nemůže odečíst jakékoli výdaje, ale pouze ty, které splňují podmínky citovaných ustanovení. První podmínky charakteru odčitatelného výdaje jsou stanoveny v odstavci prvním § 24 věty první: musí se jednat o výdaje, které slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, tyto příjmy musí být zdanitelné, jejich vynaložení musí být poplatníkem nepochybně prokázáno, výdaje musí být uplatněny ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy, tytéž výdaje nelze uplatnit opakovaně. Výdaje musí být poplatníkem prokázány způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými věrohodnými důkazy. Protože stát a daňový subjekt v daňovém řízení nejsou v rovném postavení, správce daně je v pozici vrchnostenské, zákonodárce mu stanovil mantinely tak, aby svého postavení nemohl zneužít. Jedním z těchto prostředků je rozložení důkazního břemene mezi obě strany (viz např. rozsudek NSS ze dne 20. 12. 2006, č. j. 2 Afs 39/2006-75, též rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2007, č. j. 5 Afs 158/2005-226, příst. na www.nssoud.cz).“*

115Dále Městský soud v Praze považuje za příhodné citovat z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25.7.2013 č.j. 2 Afs 11/2013-37, dle nějž: „*Pokud se jedná o prokazování výdajů (nákladů) ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, k této otázce se již Nejvyšší správní soud mnohokrát vyjádřil. Příkladem lze uvést rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, v němž vyslovil právní názor, že „daňově uznatelnými ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů budou výdaje jen za předpokladu, že daňový subjekt bez jakýchkoli pochybností prokáže jak jejich skutečné vynaložení, tak i to, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů.“ V rozsudku ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72 bylo judikováno, že „[p]ro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo; jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné.“*

- 116 Jak bylo již uvedeno, primární povinnost prokázat svá tvrzení leží na daňovém subjektu. Pro prokázání, že existují daňově uznatelné výdaje, je s ohledem na výše citovanou judikaturu nutno jednoznačně prokázat i to, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Je tedy primárně odpovědností daňového subjektu, aby transakce mající vliv na výši daňově uznatelných výdajů prováděl zodpovědným způsobem tak, aby jejich uskutečnění mohl zpětně (v časovém období stanoveném zákonem) v případě jejich zpochybnění správcem daně spolehlivě prokázat. Jak správně uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, daňové doklady samy o sobě k prokázání daňové účinnosti výdajů nestačí. Žalovanému vznikly pochybnosti na základě skutečnosti, že k zdanitelným plněním byly předloženy pouze takové doklady, na kterých je předmět plnění uveden pouze rámcově; pro příklad městský soud komentuje namátkou vybrané faktury založené ve správním spisu, kde společnost JU. [REDAKCE] s.r.o. fakturuje dne 10.12.2011 žalobci „za provedené různé stavební práce za předem dohodnutou cenu“ částku 161.689 Kč, kde společnost JU. [REDAKCE] s.r.o. fakturuje dne 21.5.2011 žalobci „za zateplení budov“ částku 257.904 Kč, kde společnost GU. [REDAKCE] beton s.r.o. fakturuje dne 29.11.2010 žalobci „za různé pomocné a úklidové práce na stavbě“ částku 50.124 Kč, nebo fakturu, kde společnost GU. [REDAKCE] beton s.r.o. fakturuje dne 20.10.2009 žalobci „za instalatérské práce“ částku 216.680 Kč; s tím, že není rozlišeno, o kterou stavbu se jedná. Datum vystavení, datum splatnosti a datum uskutečnění plnění se vždy shodují, k formě úhrady je vždy uvedeno „hotově“. Současně nebyly předloženy doklady prokazující konkrétní předmět zdanitelného plnění ani vzájemnou vazbu přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění. U dodavatelů nebylo možné ověřit, zda došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, tj. zda došlo k dodání předmětných stavebních služeb a zboží, ani zda byly vystaveny daňové doklady, neboť dodavatelé deklarovali opakovanou ztrátu (zničení, odcizení) dokumentů.
- 117 Městský soud v Praze je toho názoru, že podezření žalovaného bylo v posuzovaném případě opřeno o racionální úvahu, že z předložených dokladů, byť mají všechny zákonné náležitosti, nevyplývají žádné konkrétní detaily vypovídající o jednotlivých zdanitelných plněních, a nejsou tedy bez dalšího prokazování způsobilé prokázat, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo. Podezření (pochybnosti) bylo žalovaným formulováno v daňovém řízení opakovaně, vždy dostatečně konkrétně. Městský soud konstatuje, že žalovaný se neomezil na pouhé prohlášení, že má o podaných přiznáních k dani pochybnosti, nýbrž řádně odůvodnil, na čem jsou jeho pochybnosti založeny. Městský soud v Praze považuje za potřebné uvést, že žalobce se mýlí, domnívá-li se, že za jím tvrzeného skutkového stavu žalovaný neměl k pochybnostem důvod. Pochybnosti žalovaného spočívaly v tom, zda se operace zaznamenané v předložených fakturách opravdu uskutečnily. Žalovaný své pochybnosti opřel o právě obsah předložených faktur, v nichž byl předmět plnění uveden pouze rámcově, nebylo zřejmé, co je konkrétním předmětem plnění a nebylo tak možné ověřit vzájemnou vazbu přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění; uskutečnění plnění pak nebylo možno ověřit ani u dodavatelů, neboť ti deklarovali opakovanou ztrátu účetnictví. Jedná se tedy o důvody objektivně existující a nespočívající jen v náhodném výběru, svévoli či dokonce šikanóznímu přístupu vůči žalobci. Za této situace není relevantní, že bylo prokázáno uskutečnění předmětných staveb a určitá účast osoby [REDAKCE] na jejich realizaci, stejně jako koncový prodej jednotlivých nemovitostí po dokončení staveb či ve fázi rozpracovanosti nebo ostatní žalobcem namítané skutečnosti. Pro prokázání existence daňově uznatelných

výdajů nepostačí tvrdit a prokázat existenci staveb jako celku a blíže nezjištěnou účast jednatele jednoho z dodavatelů na stavbách, neboť je nezbytné prokázat existenci jednotlivých plnění (v tomto případě dodávek stavebních prací a stavebního materiálu) od toho kterého konkrétního dodavatele, jakož i úhradu ceny tomuto dodavateli za konkrétní plnění. Tyto skutečnosti z žalobcem předložených faktur nebylo možné zjistit, a úsudek o nich si nebylo možné učinit ani z účetnictví dodavatelů. Proto městský soud považuje pochybnosti žalovaného za odůvodněné. Městský soud se nepřiklání k názoru žalobce, že skutečným důvodem pochybností byla neexistence účetnictví dodavatelů, neboť z průběhu daňového řízení tento závěr nevyplývá. Z časové souslednosti jednotlivých úkonů žalovaného a především z listin založených ve spisovém materiálu (viz zejména obsah Výzvy k prokázání skutečností ze dne 19.9.2012) je zřejmé, že pochybnosti vyplývají primárně právě z předložených faktur, jejichž obsah je zcela neurčitý a neprůkazný.

118 Žalovaný vzhledem k výše uvedeným pochybnostem v souladu s ust. § 92 odst. 4 daňového řádu vyzval žalobce k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně. Nejedná se přitom o přechod důkazního břemene ze správce daně na žalobce. Žalobci byl ve výzvě k prokázání skutečností dán zcela konkrétní a podrobný návod na odstranění pochybností, a to s ohledem na typ pochybností (městský soud na tomto místě odkazuje na Výzvu k prokázání skutečností ze dne 19.9.2012, zejména str. 9 až 10, kde je detailně specifikováno, jaké skutečnosti by měly být žalobcem prokázány, a jejíž obsah je účastníkům řízení znám). Žalobce byl vyzván k doplnění a prokázání například toho, jaký byl přesnější předmět a rozsah plnění, kdo konkrétně plnění poskytl, kdo jednal za dodavatele, jak probíhalo finanční plnění za předmětná zdanitelná plnění, v případě plnění v hotovosti kde, kým a komu byla hotovost předána, jak žalobce přijatá zdanitelná plnění použil při své ekonomické činnosti. Výzva splňuje kritéria formulovaná judikaturou správních soudů, například usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8.7.2008, č.j. 9 Afs 110/2007-102.

119 Žalobce v reakci předložil listinné důkazy, z nichž některé žalovaný neakceptoval z důvodů, které zcela detailně popsal v Protokolu o ústním jednání ze dne 22.5.2013. Městský soud na obsah uvedeného Protokolu v podrobnostech odkazuje a důvody, pro které žalovaný žalobcem předložené důkazy neakceptoval, bere za své, neboť je považuje za správné a nemá, co by k nim dodal. Pro příklad městský soud na tomto místě uvádí, že žalovaný např. neakceptoval Smlouvu o dílo se zhotovitelem [redacted] ze dne 28.3.2008 a její dodatek ze dne 25.9.2009, kde se zhotovitel rozšiřuje na společnost GU. [redacted] Beton s.r.o., neboť obsah smlouvy je ve všech bodech obecný, předmět smlouvy není přesně specifikován (je uvedeno území Prahy a Prahy východ), předmětem díla jsou stavební dodávky (zednické, tesařské, pokrývačské, instalatérské a pomocné práce), jsou uvedeni dva zhotovitelé na jedno dílo, doba plnění není specifikována, cena díla není určena, předání díla není určeno. Dle názoru soudu žalovaný zcela logicky nemohl mít takto neurčitou smlouvu o dílo za způsobitou vyvrátit jeho pochybnosti o tom, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo právě tak, jak je uvedeno na daňových dokladech. Také ostatní listiny posuzované žalovaným při ústním jednání dne 22.5.2013 soud shodně s žalovaným pokládá za nezpůsobilé prokázat faktické uskutečnění zdanitelných plnění způsobem deklarovaným na daňových dokladech, neboť nemají o konkrétních zdanitelných plněních žádnou nebo

jen minimální vypovídací hodnotu. Městský soud ohledně obsahu těchto listin odkazuje na obsah správního spisu a na odůvodnění napadeného rozhodnutí, s nímž se ztotožňuje.

120 Totéž lze konstatovat o dalších listinách předložených v průběhu daňového řízení žalobcem, neboť z nich lze sice dovodit existenci staveb (nemovitostí) a jejich prodej koncovým zákazníkům prostřednictvím společnosti [REDAKCE] s.r.o., nelze z nich však poznat, zda zboží (tj. v posuzovaném případě dle tvrzení žalobce především stavební materiál) a stavební práce realizovali právě konkrétní dodavatelé žalobce, a kterého díla se dodávky týkaly. Tento závěr lze učinit především z kopií stavebních deníků k jednotlivým nemovitostem (kde je jako zhotovitel uvedeno „společnosti p. [REDAKCE]“ a u jednotlivých dní je jako dodavatel uvedeno „f. [REDAKCE]“ a zároveň jsou stavební deníky označeny razítkem [REDAKCE]), z předávacích protokolů stavenišť, z předávacího protokolu dokončené stavby, z Oznámení o provedení výstavby Městskému úřadu Úvaly a Městskému úřadu [REDAKCE], ze zápisů z jednání a nadstandardech v jednotlivých bytech, z faktur vydaných za tyto nadstandarty pro jednotlivé majitele bytů, z reklamačních zápisů, z částí kupních smluv uzavřených s jednotlivými odběrateli, ze smluv o půjčkách finančních hotovostí žalobcem, z vyjádření [REDAKCE], realitní makléřky a současně jednatelky společnosti ATTIC reality s.r.o. (kde je uvedeno, že realitní makléřka vídala na stavbách mimo jiné [REDAKCE], s nímž též jednala o provedení změn ve standardním provedení), z vyjádření [REDAKCE], zaměstnance žalobce (kde je uvedeno, koordinoval stavební činnost, a že na stavbách v Nových Jirnech a Břežanech pracovali jako dodavatelé mimo jiné firmy pana [REDAKCE] a paní [REDAKCE], nevěděl však, které práce prováděl který dodavatel, uvedl, že [REDAKCE] prováděl kontroly staveb, platby [REDAKCE] a [REDAKCE], tedy „jejich firmám“, zajišťovala jednatelka žalobce převážně v hotovosti, materiál byl od firem [REDAKCE] a [REDAKCE] dodáván minimálně), z prohlášení [REDAKCE] (který uvedl, že na stavbách vídal [REDAKCE], který řídil své lidi), z rozhodnutí o změně stavby před jejím dokončením, z rozhodnutí o stavebních povoleních, z kolaudačních souhlasů s užíváním staveb, z kupních smluv o prodeji nemovitosti, z nejrůznějších listin prokazujících poskytnutí úvěrů a půjček, jakož i z ostatních listin, které jsou založeny ve správním spisu, a na jejichž obsah městský soud tímto odkazuje.

121 Osvědčení tvrzených skutečností nepřinesly ani výsledky navržených svědků. Svědek [REDAKCE] uvedl, že zastupoval jednotlivé dodavatele, jednotlivé pracovníky k jednotlivým dodavatelům však nepřiradil, k otázce na prvotní doklady se nevyjádřil, k ceně uvedl, že byla určena podle ceníku nebo dohodou. Při opakovaném výslechu dne 19.3.2012 svědek odmítl vypovídat. Z výpovědí svědků [REDAKCE] a [REDAKCE] nevyplynuly žádné relevantní skutečnosti. Svědkyně [REDAKCE], zaměstnankyně stavebního úřadu, potvrdila přítomnost [REDAKCE] na stavbách, avšak nevěděla, jaké měl [REDAKCE] společnosti, zda pro žalobce realizoval stavby, či zaměstnanci byli pracovníci přítomní na stavbách. Svědkyně [REDAKCE], realitní makléřka, nevěděla, zda byly práce na stavbách prováděny [REDAKCE], nevěděla, v jakém rozsahu [REDAKCE] stavební práce prováděl, pro koho vykonávali činnost přítomní pracovníci, ani zda se na stavbě podílely další společnosti a jaké. Svědek

██████████, stavební dozor, nevěděl, kdo byl stavebníkem předmětných staveb, nepamatoval si názvy společností, domníval se, že největší objem prací dělal ██████████, přítomné pracovníky neznal a nevěděl, pro jaký subjekt vykonávají činnost, nedokázal objasnit rozpor v listinných důkazech (jako dodavatel uvedeno ██████████, na otisku razítka uvedeno ██████████). Svědkyně ██████████, zaměstnankyně stavebního úřadu, nevěděla ničeho o dodavatelích, nepamatovala si, kdo byl přítomen na kontrolní prohlídce, o ██████████ uvedla, že ho viděla na stavbě, předpokládá, že jde o jednoho z dodavatelů, nic bližšího však nevěděla. Ani výpovědi ostatních svědků (zejména svědků ██████████, ██████████, ██████████, ██████████) nevnesly do skutkových zjištění žádné konkrétní poznatky. K provedení výsledků svědků tak městský soud shrnuje, že z nich nevyplynuly odpovědi na relevantní právní otázky v daňovém řízení, tedy zda daňové doklady, jimiž žalobce prokazoval nárok na daňovou uznatelnost výdajů, vystavil tam uvedený dodavatel, že to byl právě tento dodavatel, od něž žalobce přijal deklarované zboží a stavební služby, a že zboží a služby byly přijaty v deklarovaném rozsahu a termínu a byly použity v rámci ekonomické činnosti žalobce. Lze tedy učinit závěr, že se svědeckých výpovědí nevyplynuly žádné relevantní skutečnosti.

122 Městský soud v Praze se dále zaměřil na relevanci důvodů, kterými žalovaný argumentoval pro odmítnutí provedení dalších žalobcem navržených důkazů. Žalovaný se k odůvodnění, proč neprovede další žalobcem označené důkazy, uchýlil v průběhu řízení opakovaně, neboť reagoval na opakující se žalobcovy návrhy v tomto směru. (viz např. bod 119 odůvodnění tohoto rozsudku, kde je popsán obsah Protokolu o ústním jednání ze dne 22.5.2013). Městský soud konstatuje, že žalovaný vždy zcela přesvědčivě odůvodnil, proč navržené důkazy nemohou přinést nic pro daňové řízení významného. Například k stavebním deníkům žalovaný uvedl, že neobsahují zákonné náležitosti, kdy opět není identifikován dodavatel (např. je uvedena pouze „firma ██████████“ bez bližší specifikace), nebo je identifikován v rozporu s jinými listinnými důkazy (např. je uvedena fyzická osoba ██████████, zatímco faktury ze stejného období jsou vystaveny společností „GU. ██████████ Beton s.r.o.“), denní záznamy neobsahují žádné podrobnosti, z nichž by bylo možné prokázat konkrétní předmět fakturace, rozsah poskytnutých služeb a způsob stanovení ceny za služby. K předávacím protokolům uvedl, že neobsahují údaje o konkrétních rozpisech provedených prací, nebo je v nich odkazováno na smlouvu o dílo s dodavatelem ██████████, přestože v předmětné době faktury za práce vystavila společnost JU. ██████████ s.r.o. K zápisům z jednání uvedl, že objem stavebních prací je v nich uveden nekonkrétně, a navíc hovoří o objemu prací i za období, kdy nebylo dodavateli ničeho fakturováno. K oznámení o provedení výstavby uvedl, že z nich nevyplyvá konkrétní dodavatel ani předmět a rozsah provedených prací. K zápisům z jednání o nadstandardech a faktur pro odběratele uvedl, že v rozporu se svědeckou výpovědí ██████████ je v nich uvedeno, že v ceně nadstandardů je zahrnuta též cena materiálu; listiny navíc neprokazují konkrétního dodavatele. Ke kupním smlouvám na prodej jednotlivých bytů v hotových stavbách uvedl, že neprokazují, kým byl uskutečněn předmět plnění. K vnitřní účetní směrnici č. 1/2008 uvedl, že je v rozporu s tvrzením žalobce o oceňování nedokončené výroby. Ke smlouvám o půjčce, které měly prokázat úhradu faktur výpomocí od ██████████ a její rodiny v případě, kdy společnost neměla dostatek

hotovosti, žalovaný uvedl, že existence takových smluv o půjčce neprokazuje faktický pohyb peněz. Také ohledně dalších žalobcem navržených důkazů je třeba konstatovat, že žalovaný se vždy řádně, podrobně a úplně vyjádřil k tomu, proč považuje navržené důkazy za nadbytečné či nezpůsobilé prokázat tvrzené skutečnosti, a vždy náležitě a přesvědčivě odůvodnil, proč navržené důkazy neprovede nebo proč nezopakuje výsledky některých svědků (viz například dva Úřední záznamy ze dne 19.12.2014, které jsou součástí spisového materiálu, a na jejichž obsah městský soud odkazuje, neboť je účastníkům řízení znám). Žalovaný v odůvodnění mimo jiné objasnil, že důkazy navržené po koncentraci předmětného daňového řízení již nemohou být prováděny, uvedl, že opakování či doplnění výsledku svědků považuje za nadbytečné za situace, kdy žalobce nevyužil svého práva být přítomen při výsledku, a uvedl, které navržené důkazy podle jeho názoru nejsou způsobilé ovlivnit správné zjištění, a to z důvodu, že obsahem těchto důkazů z podstaty věci nemohou být informace, kteří dodavatelé a které konkrétní osoby práce na staveništi prováděly. Žalovaný přitom akcentoval, že nezpochybňuje, že stavby byly realizovány, ani že stavební práce prováděli předmětní dodavatelé, zpochybňuje však věrohodnost deklarovaných hospodářských operací. K jejich prokázání však žalobce relevantní důkazní prostředky nenavrl. V daňovém řízení tak zůstal nedoložen především způsob ohodnocení jednotlivých prací, převzetí těchto prací žalobcem, identifikace subjektu, který práce realizoval, skutečný rozsah provedených prací v jednotlivých zdaňovacích obdobích.

123 Městský soud se se stanoviskem žalovaného ztotožňuje a odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí a na stanoviska žalovaného k navrženým důkazům z daňového spisu, která byla průběžně žalobci zasílána. Městský soud především uvádí, že správní orgány nemají v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů povinnost provést každý navržený důkaz, když závisí zcela na jejich uvážení, které z důkazních prostředků provedou (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.2.2007, č.j. 7 Afs 175/2005-103). Městský soud konstatuje, že shodně s žalovaným dospěl k závěru, že tvrzení žalobce týkající se navržených důkazů nejsou takové povahy, aby měla být ještě důkazně ověřena, neboť mají prokázat existenci staveb a přítomnost některého z dodavatelů nebo jeho zaměstnanců či subdodavatelů na stavbách, netýkají se tedy právně relevantních skutečností, a za takových okolností není účelné pravdivost tvrzení dále prokazovat. Výslovně městský soud tento závěr činí k navrženým důkazům svědeckými výpověďmi starostů dotčených obcí, neboť právě neprovedení jejich výpovědí je jednou z žalobních námitek. Zcela obecné tvrzení žalobce, že starostové měli přehled o dění a stavby sami pravidelně kontrolovali, nebylo v řízení třeba nijak ověřovat. Neprovedení těchto důkazů nevedlo k znemožnění žalobci unést důkazní břemeno. Lze tedy shrnout, že žalovaný postupoval v souladu s požadavkem správného zjištění a stanovení daně (ust. § 1 odst. 2 daňového řádu) a přihlédl ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (ust. § 8 odst. 1, část věty za středníkem daňového řádu).

124 Bez uvedení a prokázání dalších bližších okolností nebylo možné v řízení ověřit, zda sporná zdanitelná plnění skutečně provedli deklarovaní dodavatelé a jakým způsobem. Žalobce pak žádné relevantní podrobnosti, které by odůvodňovaly provádět ze strany žalovaného k předloženým listinám další důkazy, neuvedl. Bylo přitom pouze na něm, aby zajistil věrohodné důkazní prostředky odpovídající povaze zdanitelného plnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4.12.2008, č.j. 9 Afs 210/2007-59), kterými bude v případě potřeby možné uskutečnění zdanitelných plnění prokázat.

125V žalobě je dále namítáno, že žalovaný nehodnotil provedené důkazní prostředky samostatně a ve vzájemné souvislosti. Městský soud v Praze se ani s touto námitkou neztotožňuje, neboť hodnocení důkazů je obsaženo na str. 17 až 23 napadeného rozhodnutí, či na str. 11 až 21 zprávy o daňové kontrole. Vzhledem k žalobní námitce, že ve zprávě o daňové kontrole chybí správní úvaha o hodnocení důkazů, městský soud výslovně odkazuje na části zprávy o daňové kontrole psané kurzívou a konstatuje, že tam formulované úvahy, objasnění závěrů o nezpůsobilosti důkazů prokázat skutkový stav a objasnění zpochybnění některých důkazů pro rozpor s jinými jsou zcela dostačující, a námitka tedy není důvodná. Žalovaný při hodnocení jednotlivých důkazů v jejich vzájemných souvislostech postupoval logicky a všestranně, s přihlédnutím ke všem okolnostem případu. Dílčí prověření důkazů z hlediska jejich závažnosti, zákonnosti a pravdivosti (věrohodnosti) bylo prováděno též průběžně v průběhu daňového řízení, kdy se žalovaný zaměřil zejména na dílčí posuzování, zda jednotlivé důkazy obsahují právně relevantní informaci, zda lze shledat rozpor nebo soulad s jinými provedenými důkazy, či jakou má ten který důkaz vypovídací hodnotu. Také o tomto dílčím prověřování důkazů byl žalobce v průběhu řízení informován (viz například Protokol o ústním jednání ze dne 22.5.2013, dva Úřední záznamy ze dne 19.12.2014 nebo Úřední záznam ze dne 25.2.2015, které jsou součástí spisového materiálu, a na jejichž obsah městský soud odkazuje, neboť je účastníkům řízení znám). Své přesvědčení žalovaný přesvědčivě a přezkoumatelným způsobem odůvodnil. Městský soud se s žalovaným v hodnocení provedených důkazů ztotožňuje a konstatuje, že z nich vyplývá, že žalobce neprokázal uskutečnění žalovaným zpochybněných zdanitelných plnění. Neobhájil tedy uplatněný nárok na daňovou uznatelnost nákladů vynaložených na přijatá plnění v rozsahu a termínech deklarovanými dodavateli dle ust. § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů.

126Námitka, že žalovaný interpretoval nepřiměřeně přísně stavební deníky, které byly dle jeho názoru vedeny v obecném standardu, a svědecké výpovědi svědků, kteří nebyli v úzkém pracovním kontaktu s dodavateli a nemohli proto přesně určit konkrétního dodavatele i termín realizace, není důvodná, neboť z obsahu spisového materiálu vyplývá, že žalovaný z těchto důkazů pouze uzavřel, že nepřinesly do řízení relevantní informace a nenapomohly k objasnění zjišťovaného skutkového stavu. Takovou interpretaci městský soud považuje za jedinou možnou.

127Namítá-li žalobce, že je mu neznalost úplného skutkového stavu některými svědky kladena k tíži, pak tato námitka je zavádějící, a totéž lze konstatovat o námitce, že žalobci je kladeno k tíži, nepodařilo-li se získat účetní doklady od dodavatelů. Žalovaný, a shodně s ním městský soud, nespatřuje v tom, že dodavatelé deklarují ztrátu účetních dokladů a že svědci se nedokáží zorientovat v personálních otázkách tří dodavatelů, skutečnost, za kterou by měl být žalobce postižen. Nicméně je třeba poukázat na obtížnost při dokazování sporných plnění, když u žalobce současně absentují doklady prokazující realizaci konkrétních plnění a úhradu za ně, přičemž žalobce argumentuje ústní formou sjednávání objednávek, ujednáním o plnění za „cenu obvyklou“ a platbami v hotovosti; jednotlivosti ke konkrétním plněním však neuvádí, stejně tak není s to objasnit, kdo konkrétně jednotlivá plnění realizoval a v jakém vztahu k jakému z dodavatelů se nacházel. Ani navržení a vyslechnutí svědci neuvedli v tomto směru ničeho. Žalobce měl plné právo

zvolit si formu smluvních ujednání, zvolit formu sjednávání objednávek a též formu plateb, měl právo zvolit si dodavatele a nezajímat se o jejich personální substrát a o jejich spolupráci se subdodavateli. Zároveň se na něho však též vztahuje povinnost prokázat v zákonem stanovených časových obdobích zpětně uskutečnění zdanitelných plnění, které zahrnul do daňového přiznání a nárokoval si za ně nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty. Pokud se tedy žalobce svým jednáním sám uvedl do důkazní nouze, neznamená to, že tvrzené skutečnosti je povinen místo žalobce vyšetřovací metodou zjistit žalovaný. Důkazní břemeno a následky jeho neunesení zůstává na žalobci jakožto daňovém subjektu; jak byl ostatně žalobce v průběhu daňového řízení žalovaným opakovaně poučován.

128 Důvodná není ani námitka žalobce o nezákonnou selekci důkazů žalovaným v daňovém řízení. Vzhledem k tomu, co městský soud zjistil a rozvedl výše v odůvodnění tohoto rozsudku ohledně toho, jaké důkazy byly žalovaným provedeny, jak bylo odůvodněno neprovedení dalších navržených důkazů a jak byly provedené důkazy vyhodnoceny, má za to, že již není nutné s další polemikou žalobce podrobně a ohledně každého jednotlivého důkazu argumentovat. Tvrzení žalobce o předběžném výběru důkazů a preferenci těch, které potvrzují žalovaným zvolenou skutkovou verzi, o záměrném neprovedení některých důkazů, selekci důkazní informace podle vlastní volby, nemá žádnou oporu ve správním spisu. Například není pravdou, že by žalovaný ignoroval výpověď [REDAKCE] v daňovém řízení, které se týkalo společnosti JU. [REDAKCE] s.r.o., neboť žalovaný správně upřednostnil hodnotu svědecké výpovědi, kde [REDAKCE] vypovídal nikoli jako jednatel daňového subjektu, ale jako svědek mající povinnost vypovídat pravdu a nic nezamlčet. Je třeba podotknout, že v souvislosti s tímto jiným daňovým řízením jednatel daňového subjektu [REDAKCE] sice uvedl, že stavby v Břežanech II se pro žalobce účastnili jeho zaměstnanci, živnostníci a technika, konkrétně „pan [REDAKCE] a jeho lidi“, toto tvrzení však bylo v rozporu s výpovědí svědka [REDAKCE], který toto nepotvrdil. Žalovaný tedy jeho výpověď neignoroval, ale přihlédl k ní a řádně ji zhodnotil. Není ani pravdou, že by žalovaný nepřihlédl k stavebním deníkům a informacím v nich obsažených. Co žalovaný zjistil ze stavebních deníků je uvedeno výše v tomto rozsudku (bod 120). Ani o písemném prohlášení svědka [REDAKCE] se nedá uvést, že by jej žalovaný nezohlednil, když žalovaný o něm výslovně uvedl, že jej jako důkaz neosvědčil nejen proto, že bylo učiněno osobou blízkou žalobci, ale současně proto, že neprokazuje, jaké práce a kterými dodavateli byly v předmětných zdaňovacích obdobích uskutečněny. Vzhledem k nezpůsobilosti důkazu osvědčit relevantní skutečnosti městský soud považuje za nerelevantní námitku žalobce, že [REDAKCE] není otcem jednatelky žalobce, a pravdivost této skutečnosti neověřoval. Není důvodná ani námitka, že žalovaný pochybil, když neprovedl výslech svědka [REDAKCE]. Žalobce v daňovém řízení výslech uvedeného svědka vůbec nenavrl, přestože nesl důkazní břemeno ve věci. Proto nebyl žalovaný povinen svědka bez návrhu vyslýchat. Nadto, jelikož svědek v písemném prohlášení uvedl, že neví, které práce prováděl který dodavatel, a kterému konkrétnímu dodavateli bylo placeno, považuje městský soud provedení výslechu uvedeného svědka v daňovém řízení za nadbytečné. Ani nevyžádání zápisu ze dne 31.1.2012 z daňového řízení vedeného se společností JU. [REDAKCE] s.r.o. za účelem ověření, zda v něm [REDAKCE] neidentifikoval i stavbu v Nových Jirnech, neznamená nezákonnou selekci důkazů, neboť důkazní břemeno nesl žalobce, a nikoli žalovaný. Městský soud tedy uzavírá, že z ničeho nevyplývá, že by žalovaný některé důkazy svévolně ze své úvahy vyloučil a přihlézel pouze k některým, které si sám zvolil.

129K související námitce, že výsledky svědků [REDAKCE] a [REDAKCE] byly provedeny i přes to, že byly k důkazům navrženy až po koncentraci řízení, což má dle žalobce rovněž svědčit o svévolném výběru provedených důkazů, městský soud uvádí, že v takovém ojedinělém excesu žalovaného svévoli, natož zlovůli, nespatřuje, už jen proto, že oba svědci byli navrženi za účelem umožnění unesení důkazního břemene žalobcem, a byli vyslýcháni z důvodu objasnění skutkového stavu, který by, pokud by byl náležitě objasněn, svědčil žalobci. Na tomto místě soud pokládá za vhodné uvést, že po prostudování spisového materiálu si o přístupu správce daně k žalobci učinil právě opačný obraz, než jak jej předestírá žalobce, neboť městský soud je toho názoru, že správce daně naopak při provádění navržených důkazů vycházel žalobci maximálně vstřícně a při rozhodování, které důkazy provede a které ne, postupoval značně benevolentně ve prospěch žalobce. Námitce tedy soud nemůže přisvědčit. K výsledkům uvedených svědků soud ještě doplňuje, že jejich výpovědi nepřinesly do řízení žádné relevantní informace, proto by ani v případě, že výslech těchto svědků by byl proveden v rozporu se zákonem, nemohl mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

130Městský soud v Praze nemohl přisvědčit ani námitce, která se týkala nezákonného provedení výslechu svědkyně [REDAKCE] bez účasti žalobce. Ze správního spisu městský soud zjistil, že výslech svědkyně byl proveden dne 8.10.2014 a zástupkyně žalobce se omluvila z účasti z důvodu náhlého onemocnění. K této námitce městský soud předně opakuje, že výslech nepřinesl do řízení žádná rozhodující fakta. Jak je uvedeno shora, svědkyně [REDAKCE], zaměstnankyně stavebního úřadu, nevěděla ničeho o dodavatelích, nepamatovala si, kdo byl přítomen na kontrolní prohlídce, o [REDAKCE] uvedla, že ho viděla na stavbě, předpokládá, že jde o jednoho z dodavatelů, nic bližšího však nevěděla. Na nemožnost vnést do daňového řízení relevantní informace svědkyní ostatně upozorňuje i sám žalobce, když na str. 9 žaloby konstatuje, že je absurdní se domnívat, že by svědkyně vzhledem k uplynutí času mezi realizací stavby a výsledkem byla schopná poskytnout informace, které žalovaný identifikuje jako potřebné k tomu, aby uznal tvrzení žalobce za prokázaná. Dále městský soud považuje za nezbytné uvést, že žalobce sice vznesl námitku nezákonného provedení důkazu, neuvedl však, že by svědkyně vypovídala nepravdivě či že by nějaké skutečnosti zamlčela, neuvedl, jaký vliv měla jeho neúčast při výslechu, jaké otázky mínil svědkyni položit a jaké konkrétní skutečnosti by mohly být svědkyní potvrzeny v případě přítomnosti žalobce. Takové obsažné námitky žalobce nevznesl ani v průběhu daňového řízení po uskutečnění předmětného výslechu. Proto je městský soud přesvědčen, že námitka je účelová a namítaná vada nemůže mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Vedle toho městský soud uvádí, že žalovaný při výslechu svědkyně nepostupoval svévolně, neboť si svůj postup řádně zdůvodnil, a to tím, že v případě opakovaných omluv zástupce žalobce, je-li tím správce daně omezován provádět úkony ve věci daňové kontroly, je na žalobci, jakým způsobem zabezpečí spolupráci se správcem daně bez zbytečných průtahů. Ve světle všech těchto specifických okolností je městský soud přesvědčen, že provedení výslechu svědkyně bez účasti žalobce nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

131K námitce, že výsledky svědků byly prováděny nezákonným způsobem, neboť svědkům nebylo umožněno nejprve souvisle vypovědět vše, co o věci vědí, a pak teprve odpovídat na položené otázky, městský soud uvádí, že ač daňový řád v ust. § 96 nestanoví kromě

formálních náležitostí před výsledkem žádné podrobnosti k samotnému průběhu výslechu, není jistě žádný důvod, aby se postup správce daně lišil od postupu jiných orgánů v řízeních, kde jsou vyslýcháni svědci. V praxi to znamená, že svědek by měl sám předem spontánně vypovídat. Z protokolů o výsleších svědků založených v daňovém spisu vyplývá, že svědci byli vždy před zahájením výslechu řádně poučeni podle ust. § 96 odst. 4 daňového řádu, následně byli někteří svědci vyzýváni k odpovědi na přímou a konkretizující položenou otázku, například kdo byl jejich zaměstnavatelem v roce 2009 až 2011 (např. svědci [redacted], [redacted], [redacted]), nebo zda svědek zná jednatelku žalobce (svědek [redacted]), či zda svědkyně vystavila předložené faktury (svědkyně [redacted]); po odpovědi následovaly další přímé otázky. Jiným svědkům byla naproti tomu položena první otázka tak, že umožnila souvislou a spontánní výpověď. Například [redacted] byl vyzván, aby popsal svoji spolupráci za předmětné tři dodavatele s žalobcem; výslech svědků [redacted], [redacted], [redacted] nebo [redacted] byl zahájen tím, že jim byl dán prostor k sdělení všeho, co je jim známo o žalobci a jeho stavební činnosti ve specifikovaném čase a místě. Městský soud konstatuje, že považuje za žádoucí, aby žalovaný umožňoval souvislou výpověď všem svědkům bez výjimky, a ne jen některým. Přesto je městský soud přesvědčen, že provedené výslechy vybočují ze zákonného rámce jen nevýznamně, a pochybení žalovaného není takové intenzity, aby mělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4.6.2003, č. j. 6 A 12/2001-51, č. 23/2003 Sb. NSS, či ze dne 18.3.2004, č. j. 6 A 51/2001-30, č. 494/2005 Sb. NSS). Ani z tvrzení žalobce žádný možný vliv uvedené procesní vady na zákonnost výsledného rozhodnutí nevyplývá. Lze tedy shrnout, že žalobce nebyl postupem žalovaného krácen na svých právech, a žalobní námitka není důvodná.

132 Městský soud v Praze nepřisvědčil ani další námitce směřující do postupu žalovaného při dokazování, podle níž žalovaný nepřihlédl k výpovědím svědka [redacted] a svědkyně [redacted], kteří práce pro žalobce potvrdili. Jak bylo zcela správně vyhodnoceno žalovaným v daňovém řízení, jejich výpovědi totiž neobsahovaly žádné podrobnosti, z nichž by bylo možné osvědčit skutečný skutkový stav, a navíc části výpovědí byly v rozporu s jinými důkazy, jak žalovaný v daňovém řízení detailně objasnil. Městský soud se se závěry žalovaného uvedenými v odůvodnění napadeného rozhodnutí plně ztotožňuje.

133 K neunesení důkazního břemene žalobcem je vhodné doplnit, že žalobce výši zaúčtování nákladů na stavbu jednotlivých staveb neprokázal ani svým účetnictvím, neboť v daňovém řízení bylo zjištěno a v soudním řízení z obsahu správního spisu ověřeno, že nevedl analytickou evidenci umožňující k uskutečněným zdanitelným plněním přiřadit bezprostředně související příjmy. Nelze tedy ani určit, zda jednotlivé prodeje bytových jednotek, respektive bytových domů, které byly navíc v době prodeje ve fázi rozestavěnosti, zahrnovaly ve své ceně i vynaložené náklady za plnění poskytnutá deklarovanými dodavateli. Žalobce nedoložil doklady o stavu rozestavěnosti staveb k datům prodeje a neprokázal tak své tvrzení ve vztahu k ust. § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů.

134 Další namítané vady napadeného rozhodnutí městský soud posoudil následujícím způsobem.

135 K námitce, že žalovaný postupoval vůči žalobci neodůvodněně přísně, když krátil lhůty pro předvolání, zatímco svědkům poskytl lhůty dostatečně dlouhé, městský soud uvádí, že žalovaný poskytl krátkou dobu na přípravu k jednání ojediněle, svůj postup řádně odůvodnil blíží se prekluzí a snahou neakceptovat procesní chování žalobce, které se žalovanému jeví jako účelové a obstrukční. Z toho městský soud dovozuje, že ze strany žalovaného nešlo o šikanu ani o libovůli, a je toho názoru, že uvedený postup žalovaného neměl vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

136 Žalobce dále vznesl námitku, že mu v průběhu řízení nebylo umožněno nahlédnout do celého obsahu daňového spisu, včetně vyhledávací části spisu.

137 Podle ust. § 66 daňového řádu je daňový subjekt oprávněn u správce daně nahlédnout do částí spisu týkajících se jeho práv a povinností, které označí, s výjimkou části vyhledávací; za stejných podmínek je daňový subjekt oprávněn nahlédnout do osobních daňových účtů vedených v rámci evidence daní o jeho daňových povinnostech (odst. 1). Daňový subjekt je oprávněn nahlédnout do soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu. Z takto poskytnutého soupisu nesmí být patrný obsah jednotlivých písemností (odst. 2). Není-li ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní anebo cíl správy daní, může správce daně v odůvodněných případech, kdy je to nutné pro další průběh řízení, umožnit nahlédnutí i do písemností ve vyhledávací části spisu (odst. 3).

138 Z uvedeného je zřejmé, že do vyhledávací části spisu daňový subjekt zásadně oprávněn nahlédnout není. Je mu toliko umožněno nahlédnout do soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu, aniž by byl patrný obsah jednotlivých písemností (ust. § 66 odst. 2 daňového řádu). Nahlédnout do vyhledávací části spisu může daňový subjekt jen v odůvodněných případech, kdy je to nutné pro další průběh řízení, za podmínky, že tím není ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní anebo cíl správy daní (ust. § 66 odst. 3 daňového řádu).

139 Městský soud v Praze je toho názoru, že vyhledávací část spisu neobsahuje takové podklady, jejich neznalost žalobcem by mohla mít vliv na jeho právo seznámit se s materiálním podkladem pro rozhodnutí. Důkazní povinnost, kterou žalobce v řízení měl, se týkala výhradně jeho činnosti, žalobci tak musel být znám skutkový podklad i bez znalosti vyhledávací části spisu, a nezpřístupnění této neveřejné části spisu nemohlo mít na unesení důkazního břemene vliv. Námitka proto není důvodná.

140 Žalobce dále namítl, že žalovaný nezohlednil, že v případě jiných dodavatelů byly stejně neurčité doklady akceptovány, že žalobce a též předmětní dodavatelé v minulosti prošli daňovou kontrolou bez výhrad, a že [REDAKCE], který byl v trestním řízení odsouzen pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, nebyl stíhán pro skutek, který je předmětem projednávané věci. Žalobce v tom spatřuje nerovné zacházení a porušení zásady legitimního očekávání.

141 Ani tato námitka nemůže obstát, neboť v daňovém řízení, které je předmětem soudního přezkumu v projednávané věci, se zkoumalo uskutečnění konkrétního plnění žalobci od předmětných tří dodavatelů v konkrétním zdanitelném období, a postup daňových orgánů či jiných správních orgánů či orgánů činných v trestním řízení ohledně jiných daňových subjektů není relevantní. Žádný subjekt, tedy ani žalobce, nemá nárok na stejnou a neměnnou rozhodovací praxi, popřípadě na rozhodování ve svůj prospěch, zvláště, byla-li dřívější praxe v rozporu s platným právem (ke konfliktu zásady legitimního očekávání a zásady zákonnosti srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.2.2010 č.j. 6 Ads 88/2006-159). Předmětem řízení je pouze a toliko žalobce jakožto daňový subjekt, a skutečnosti a postupy z jiných řízení nelze zohlednit. Jinak řečeno, žalobce se nemůže domáhat, aby žalovaný nadále dodržoval svoji předchozí nezákonnou praxi, i kdyby žalovaný v minulosti srovnatelné jednání posuzoval a neshledal jej nezákonným, nemůže se žalobce v budoucnu s úspěchem dovolávat této praxe, pokud by jednání bylo ve skutečnosti v rozporu se zákonem. Z těchto důvodů pak žalovaný správně považoval námitky, jimiž se žalobce dovolával principu ochrany legitimního očekávání, za neodůvodněné.

142K námitce, že žalovaný konečnou zprávu pouze přečetl, a nesplnil tak svoji povinnost řádného projednání, městský soud uvádí, že tvrzení žalobce nemá oporu v spisovém materiálu předloženém žalovaným, neboť z obsahu správního spisu soud zjistil, že závěry obsažené v konečných zprávách byly řádně projednány při jednání, které trvalo několik hodin a žalobci bylo umožněno se v průběhu k obsahu těchto závěrů vyjadřovat, čehož využíval.

143K námitce, že koncept konečné zprávy byl fakticky připraven ještě před výsledky svědků [REDAKCE] a [REDAKCE], městský soud uvádí, že existence konceptu je zcela nerelevantní a nelze z ní dovozovat, že žalovaný byl připraven učinit rozhodnutí o věci bez ohledu na výpověď těchto dvou svědků. Podstatné je, že výpovědi obou svědků byly po provedení výsledků řádně vyhodnoceny a k jejich obsahu bylo v řízení přihlédnuto, jak vyplývá z napadeného rozhodnutí. Městský soud považuje za pochopitelné, připraví-li si v průběhu řízení úřední osoba v rámci organizace své pracovní činnosti písemný koncept v určitém stupni rozpracovanosti, a neshledává na tomto běžném postupu ničeho, co by nasvědčovalo o podjatosti úřední osoby.

144K námitce, že žalovaný se v průběhu daňového řízení nevyjádřil k otázce, jak tedy mohlo dojít k realizaci předmětných staveb, pokud na jejich realizaci nebyly vynaloženy téměř žádné náklady, městský soud uvádí, že úkolem žalovaného nebylo posoudit existenci staveb jako výsledku realizace díla, ale existenci jednotlivých dodávek konkrétních dílčích plnění (konkrétních stavebních a dalších souvisejících prací a konkrétního materiálu a jejich konkrétního dodavatele). V jednotlivostech se skutkový stav žalobci objasnit nepodařilo, což žalovaný v napadených rozhodnutích náležitě odůvodnil. Žalovaný nepochybně existenci nákladů na realizaci předmětných staveb, nevyhodnotil je však jako daňově uznatelné výdaje ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

145K námitce, že žalovaný v rozporu se zákonem doplňoval dokazování v odvolacím řízení bez projednání s žalobcem, městský soud uvádí, že tato námitka se nezakládá na pravdě. Z odůvodnění napadených rozhodnutí vyplývá, že žalovaný důkazy navržené žalobcem

v odvolacím řízení (zejména doplnění prohlášení svědka [REDAKCE] ze dne 30.6.2015) neosvědčil jako důkazy, které by byly způsobily doplnit skutková zjištění, což v napadených rozhodnutích řádně zdůvodnil. Nejednalo se tedy o doplnění dokazování, nové závěry o skutkovém stavu v odvolacím řízení učiněny nebyly.

146K námitce, že žalovaný v průběhu daňového řízení nedodržoval zákonné lhůty a že celková délka trvání saňového řízení byla přílišná a pro žalobce zatěžující, městský soud uvádí, že námitka je nerelevantní pro přezkum napadených rozhodnutí, neboť žalobce měl k nápravě tvrzeného vadného stavu jiné právní prostředky obrany. Nadto městský soud konstatuje, že z obsahu správního spisu nejsou patrné žádné prodlevy žalovaného v provádění daňového řízení, žalovaný postupoval po celou dobu kontinuálně a bez průtahů.

147K námitce, že žalovaný po celou dobu daňového řízení postupoval vůči žalobci extrémně a neodůvodněně přísně a zjevně jej míněl poškodit, městský soud uvádí, že toto tvrzení ze správního spisu podle přesvědčení soudu nijak nevyplývá. Ze správního spisu soud naopak zjistil, že přístup žalovaného vůči žalobci byl spíše nadstandardní, neboť (kromě závěrečné fáze řízení, kdy již bylo chování žalobce vyhodnoceno jako obstrukční), byly akceptovány omluvy pro zdravotní nebo pracovní důvody, v důsledku omluv byli opakovaně předvoláváni svědci, byly akceptovány žádosti žalobce o prodloužení lhůt k vyjádření, bylo mu umožněno vyjádřit se, obsah jeho vyjádření byl zohledňován.

148K námitce, že dospěl-li žalovaný k závěru o neunesení důkazního břemene žalobcem, měl vyměřit daň podle pomůcek, městský soud uvádí, že v daném případě podmínky přechodu na daňové pomůcky splněny nejsou. Není totiž možné ani určit, zda jednotlivé prodeje bytových jednotek, respektive nemovitostí, navíc v době prodeje koncovým zákazníkům ve fázi rozestavěnosti, zahrnovaly v ceně i hodnoty z přijatých zdanitelných plnění poskytnutých předmětnými dodavateli, neboť žalobce nepředložil doklady o stavu rozestavěnosti staveb k datům jejich prodeje. S ohledem na to nelze v posuzovaném případě daň dostatečně spolehlivě stanovit ani alternativní cestou podle pomůcek. Právě „dostatečná spolehlivost“ je limitujícím faktorem zakotveným v ust. § 98 odst. 4 daňového řádu, neboť cílem využití pomůcek je vždy učinit kvalifikovaný odhad daně, maximálně se blížící realitě. Nelze-li tomuto cíli dosáhnout, není možné stanovit daň dle pomůcek. (Srovnej: rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.2.2010, č.j. 2 Afs 32/2008-116: *„Neprokázal-li daňový subjekt, od koho nabyt zboží a jakou částku za ně zaplatil a v konkrétním případě nebylo možno tyto informace získat ani aktivitou správce daně, nejedná se o daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Uvedené platí i tehdy, pokud existence zboží a jeho následný prodej, včetně výše takto vytvořeného zisku, nejsou sporné. Za této situace, nejsou-li splněny podmínky přechodu na daňové pomůcky, správci daně nic nebrání v tom, aby příjmy z prodeje tohoto zboží považoval za daňově uznatelné, zatímco daňovým subjektem deklarované (avšak neprokázané) výdaje za jeho pořízení nikoliv.“*)

149K související námitce, dle níž měl žalovaný při stanovení daně postupovat tak, že měl ocenit hotové domy a výrobní cenu snížit o žalovaným uznané prokazatelné výdaje na práce provedené společnostmi, jejichž plnění nebylo zpochybněno, či že měl určit cenu nákladů v obvyklé výši, městský soud uvádí, že takový postup, který zákon o dani

z příjmů obecně umožňuje v ust. § 23 odst. 7, žalovaný v posuzovaném případě nebyl povinen ani oprávněn činit, neboť jej nelze fakticky realizovat, když, jak je uvedeno výše, nemovitosti byly prodávány v nedokončeném stavu, a stádium rozpracovanosti a tedy výše vynaložených nákladů ke dni prodeje nebyly žalobcem prokázány. Městský soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že „nelze žádným způsobem ocenit neznámý druh prací“ (str. 34 napadeného rozhodnutí).

150 Nelze přisvědčit ani námitce, dle níž žalovaný v napadeném rozhodnutí ignoroval judikaturu označenou žalobcem jako oporu pro svá tvrzení. Městský soud konstatuje, že žalovaný vycházel z judikatury, která je pro danou věc relevantní, tuto judikaturu řádně označoval, odkazoval na ni nebo z ní citoval, a měl-li za to, že žalobcem předestřená judikatura posuzovala skutkově jiné situace a nelze ji proto na posuzovaný případ použít, zcela korektně se proti žalobcově argumentaci jinými judikáty vymezil. Městský soud nepovažuje za nezbytné, aby se žalovaný výslovně vyjadřoval ke každému žalobcem v odvolání označenému rozhodnutí správního soudu a aby v každém jednotlivém případě polemizoval s názorem žalobce, že jde o judikát na danou věc přílehlavý. Podle názoru městského soudu postačí, předloží-li žalovaný svoji vlastní ucelenou a logickou argumentaci, což bylo v případě napadených rozhodnutí bezpochyby splněno.

151 Obdobné lze uvést i k další žalobcově námitce, podle níž se žalovaný v napadeném rozhodnutí výslovně nevypořádal s některými odvolacími námitkami. Městský soud považuje za plně dostačující, prezentuje-li žalovaný při posouzení námitek odvolatele celistvé a argumentačně silné stanovisko, z něž je patrné, jakými úvahami se při rozhodování řídil a na základě jakých podstatných skutečností dospěl k přijatým závěrům. Takové vlastnosti odůvodnění napadené rozhodnutí má, a soud jej hodnotí jako náležité, i když v něm není detailně reagováno na všechny jednotlivé odvolací námitky. Je na místě podotknout, že odvolací námitky se v podstatné míře kryjí s námitkami, vyjádřeními a stížnostmi, která žalobce vznášel již v průběhu daňového řízení před vydáním prvostupňových rozhodnutí, a s kterými se žalovaný vypořádával průběžně. Proto podle názoru soudu není vadou napadeného rozhodnutí, když v něm nejsou stanoviska žalovaného opakována.

152 K námitce, že žalovaný porušil zásadu, dle níž v pochybnostech musí zjištěné skutečnosti vykládat ve prospěch žalobce, městský soud uvádí, že tato zásada přikazuje orgánům veřejné moci v situaci nejednoznačnosti právní normy, která objektivně nabízí více možných výkladových variant, vycházet z výkladové varianty ve prospěch adresáta právní normy. Uplatní se tedy, stojí-li proti sobě dvě srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy právního předpisu. V posuzovaném případě o situaci, kdy by aplikovatelné předpisy umožňovaly víceznačnost výkladu, nejde. Proto se zásada in dubio pro mitius nepoužije. K uvedenému srovnej například *rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 AfS 24/2005-44*.

153 Pouze pro úplnost městský soud dodává, že stejně tak neshledal, že by žalovaný v daňovém řízení postupoval v rozporu s ostatními zásadami, jako je zásada daňové spolupráce, rovnosti, zdrženlivosti, povinnosti šetřit práva žalobce, zásada legálnosti a legitimního očekávání. Městský soud je přesvědčen, že se k jednotlivým zásadám dostačujícím způsobem vyjádřil výše v odůvodnění tohoto rozsudku při vypořádání jednotlivých

žalobních námitek, a nepovažuje za potřebné své závěry o tom, že žalovaný tyto zásady plně respektoval a řídil se jimi, znovu opakovat.

154K listinným důkazům, které byly soudem provedeny při jednání dne 11.12.2019, je třeba uvést, že z nich nebylo osvědčeno ničeho faktickém uskutečnění jednotlivých konkrétních zdanitelných plnění způsobem deklarovaným na daňových dokladech, neboť tyto listinné důkazy o sporných zdanitelných plněních nevypovídají zhola ničeho. Proto existence těchto listin neměla a nemohla mít žádný vliv na výsledek provedeného důkazního řízení.

155Městský soud tedy neshledal, že by napadená rozhodnutí byla nepřezkoumatelná, spočívala na nesprávně zjištěném skutkovém základu a že by byla nesprávná i po právní stránce; námitky žalobce tak nejsou důvodné. Z tohoto důvodu městský soud žalobu zamítl jako nedůvodnou podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s.

156O nákladech řízení rozhodl soud podle ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť neúspěšnému žalobci náhrada nákladů řízení nepřísluší a žalovanému žádné náklady řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem [REDAKCE]. 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 ust. § 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 11. prosince 2019

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.
předseda senátu