



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka ve věci

žalobce: **MARBES CONSULTING s.r.o.**, IČO 25212079
sídlem Brojova 2113/16, 326 00 Plzeň
zastoupený advokátem JUDr. Robertem Vargou
sídlem Zbrojnická 229/1, 301 00 Plzeň

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 6. 2017, č.j. 28349/17/5200-11435-711918

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 25. 6. 2017, č.j. 28349/17/5200-11435-711918, ve vztahu k výroku I., jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 17. 6. 2016, č.j. 1269978/16/2301-51522-402739, se zrušuje a věc se v tomto rozsahu vrací k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 25. 6. 2017, č.j. 28349/17/5200-11435-711918, ve vztahu k výroku II., jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 17. 6. 2016, č.j. 1271089/16/2301-51522-402739, se zamítá.

III. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobci byla podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“), a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu z moci úřední doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2010 do 31. 3. 2011 vyšší o částku 4 646 830 Kč (a současně mu vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 929 366 Kč) a za zdaňovací období od 1. 4. 2011 do 31. 3. 2012 vyšší o částku 5 119 360 Kč (a současně mu vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 1 023 872 Kč) [dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 17. 6. 2016, č.j. 1269978/16/2301-51522-402739, a ze dne 17. 6. 2016, č.j. 1271089/16/2301-51522-402739, ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 25. 6. 2017, č.j. 28349/17/5200-11435-711918].
2. Za zdaňovací období od 1. 4. 2010 do 31. 3. 2011 správce daně zvýšil žalobci základ daně z příjmů právnických osob o 24 457 000 Kč, neboť žalobce podle jeho názoru v daňovém řízení neprokázal oprávněnost uplatnění do daňových výdajů (nákladů) dle § 24 odst. 1 ZDP těchto částek: služby k zakázkám – subdodávky od společnosti Orange Pine s.r.o. v celkové výši 10 500 000 Kč, služby k zakázkám – subdodávky od společnosti Dennon Consulting s.r.o. v celkové výši 12 279 000 Kč a služby k zakázkám – subdodávky od společnosti Event Studio s.r.o. v celkové výši 1 300 000 Kč a reklama a marketing od společnosti FULLERTON s.r.o. v celkové výši 378 000 Kč.
3. Za zdaňovací období od 1. 4. 2011 do 31. 3. 2012 správce daně zvýšil žalobci základ daně z příjmů právnických osob o 26 944 000 Kč, neboť žalobce podle jeho názoru v daňovém řízení neprokázal oprávněnost uplatnění do daňových výdajů (nákladů) dle § 24 odst. 1 ZDP těchto částek: služby k zakázkám – subdodávky od společnosti INTERBALANCE s.r.o. v celkové výši 8 012 000 Kč, služby k zakázkám – subdodávky od společnosti Tribunus Plebis a.s. v celkové výši 3 400 000 Kč a služby k zakázkám – subdodávky od společnosti ACTEA Consulting s.r.o. v celkové výši 15 532 000 Kč.

Řízení před správními orgány

4. Dne 1. 10. 2013 Finanční úřad pro Plzeňský kraj zahájil u žalobce kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2010 do 31. 3. 2011 a od 1. 4. 2011 do 31. 3. 2012.
5. Dne 24. 7. 2014 správce daně vyzval žalobce k prokázání, že hodnoty označených faktur společností Orange Pine s.r.o., Dennon Consulting s.r.o., Event Studio s.r.o., FULLERTON s.r.o., INTERBALANCE s.r.o., Tribunus Plebis a.s. a ACTEA Consulting s.r.o. byly oprávněně uplatněny jako náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tedy že fakturované práce byly skutečně provedeny společnostmi deklarovanými na fakturách, o jaké konkrétní práce se jednalo a kdo práce prováděl. Na tuto výzvu reagoval žalobce podáním datovaným a předaným správci daně dne 20. 8. 2014. Správce daně jako svědky vyslechl dne 3. 11. 2014 Ing. P.H. (v letech 2010 – 2012 technický ředitel žalobce), dne 4. 11. 2014 R.N. (v letech 2010 – 2011 vlastník a jednatel společnosti Orange Pine s.r.o.), dne 20. 11. 2014 Ing. V.M. (v letech 2010 – 2012 zaměstnanec žalobce) a RNDr. J.S. (v letech 2010 – 2012 zaměstnanec společnosti PONTECH s.r.o.), dne 9. 12. 2014 JUDr. D.M. (v letech 2011 – 2012 člen představenstva společnosti Tribunus Plebis

a.s.), J.B. (v letech 2011 – 2012 zaměstnanec společnosti INTERBALANCE s.r.o.) a J.M. (v letech 2011 – 2012 externí spolupracovník společnosti ACTEA Consulting s.r.o.) a dne 16. 12. 2014 Bc. J.Š. (v letech 2011 – 2012 zaměstnanec žalobce). Při ústním jednání otázky správce daně zodpovídal dne 20. 5. 2015 jednatel žalobce Ing. P.V. a dne 21. 5. 2015 jednatel žalobce Ing. M.D.

6. Se zprávou o daňové kontrole č.j. 01694938/15/2301-61562-400139, v níž je obsažen výsledek kontrolního zjištění včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, byl žalobce seznámen dne 27. 10. 2015. K výsledku kontrolního zjištění se žalobce vyjádřil podáním datovaným a předaným správcí daně dne 5. 1. 2016. Dne 18. 4. 2016 správce daně vyhotovil stanovisko k návrhům žalobce obsaženým v uvedeném vyjádření. Při ústním jednání dne 11. 5. 2016 správce daně zodpověděl dotazy žalobce. Žalobce předložil správcí daně návrh provedení důkazních prostředků ze dne 24. 5. 2016 a ze dne 8. 6. 2016. K těmto návrhům se správce daně vyjádřil při ústním jednání dne 9. 6. 2016. Stávající výsledek kontrolního zjištění byl správcem daně shrnut do zprávy o daňové kontrole č.j. 01053920/16/2301-61562-400608.
7. Na základě této zprávy o daňové kontrole Finanční úřad pro Plzeňský kraj doměřil žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 17. 6. 2016, č.j. 1269978/16/2301-51522-402739, daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2010 do 31. 3. 2011 vyšší o částku 4 646 830 Kč (a současně mu vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 929 366 Kč) a dodatečným platebním výměrem ze dne 17. 6. 2016, č.j. 1271089/16/2301-51522-402739, daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2011 do 31. 3. 2012 vyšší o částku 5 119 360 Kč (a současně mu vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 1 023 872 Kč). Proti těmto dodatečným platebním výměrům se žalobce odvolal (odvolání ze dne 27. 7. 2016, tři doplnění odvolání ze dne 29. 7. 2016, doplnění ze dne 20. 4. 2017, doplnění ze dne 3. 5. 2017, doplnění ze dne 15. 5. 2017, doplnění ze dne 16. 5. 2017 a doplnění ze dne 24. 5. 2017). V říjnu a listopadu 2016 správce daně usiloval o provedení svědeckého výslechu L.Š. (ve věci spolupráce žalobce a společnosti FULLERTON s.r.o.). Rozhodnutím ze dne 25. 6. 2017, č.j. 28349/17/5200-11435-711918, Odvolací finanční ředitelství výrokem I. odvolání žalobce (proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 17. 6. 2016, č.j. 1269978/16/2301-51522-402739) zamítlo a napadené rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 17. 6. 2016, č.j. 1269978/16/2301-51522-402739, potvrdilo a výrokem II. odvolání žalobce (proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 17. 6. 2016, č.j. 1271089/16/2301-51522-402739) zamítlo a napadené rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 17. 6. 2016, č.j. 1271089/16/2301-51522-402739, potvrdilo.
8. Průběh daňové kontroly a učiněná skutková zjištění jsou shrnuta v napadeném rozhodnutí a ve zprávě o daňové kontrole.

Žaloba

9. V čl. II. žaloby (= body 5 až 10) žalobce konstatoval, že si na práce, které není schopen kapacitně zajistit sám, najímá subdodavatele. Při daňové kontrole v roce 2005 (DPPO - 2003) bylo konstatováno, že je vše v pořádku - bez závad. V roce 2010 u žalobce proběhl ze strany správce daně postup k odstranění pochybností k DPH za období 04/2010 a k DPH za období 05/2010 a opět s výsledkem vše bez závad. Znalecké posudky, resp. jejich dodatky č. 1 vypracované Ing. J.K. konstatují, že míra kvantity a kvality dokladů a evidencí shromažďovaná a vedená žalobcem byla u jednotlivých subdodavatelů dostatečná,

zcela obvyklá a svědčí o náležité míře obezřetnosti žalobce.

10. Ze strany správce daně trvalo 872 dnů (tj. 88 % z celkového období od zahájení daňové kontroly do vydání rozhodnutí správcem daně), než bylo vydáno rozhodnutí, naproti tomu žalobce na veškeré výzvy reagoval v rámci jednoho měsíce, pouze jednou v období vánočních svátků trvala reakce žalobce 40 dnů, celkově žalobce využil lhůty na reakci v rozsahu 118 dnů, tj. 12 %. Nad rámec shora uvedených lhůt je nutné připočíst 364 dnů, kdy trvalo žalovanému vydat napadené rozhodnutí od podání odvolání žalobcem. Tyto nepřiměřené průtahy ze strany správce daně a žalovaného, které jsou v rozporu s § 7 daňového řádu, mají zásadní vliv na rozhodnutí zejména správce daně, jelikož jeho nečinnost v průběhu daňové kontroly způsobila, že jeho rozhodnutí z důvodu hrozby prekluze bylo unáhlené a za situace, kdy nebyl zjištěn skutkový stav ve věci. Průtahy mají dále vliv na výši příslušenství z doměřené daně, aniž by žalobce mohl tyto průtahy jakkoliv ovlivnit.
11. V čl. III. žaloby (= body 11 až 13) [„*Stručný úvod k základní právní otázce*“] žalobce uvedl, že správce daně i žalovaný docházejí k závěru, že to byl právě žalobce, kdo neunesl své objektivní důkazní břemeno. Žalobce ovšem trvá na tom, že své důkazní břemeno (v požadovatelné míře důkazu) unesl.
12. Žalobce se přitom domnívá, že žalovaný nesprávně přehlédl to, že objektivní důkazní břemeno nese také správce daně (dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu). Toto důkazní břemeno podle názoru žalobce správce daně neunesl, proč to měl být správce daně, kdo musel strpět prohru ve sporu. Text zákona nedává žádnou oporu se domnívat, že by snad správce daně nesl toto důkazní břemeno toliko subjektivní. Toto důkazní břemeno správce daně přitom logicky i časově předchází povinnosti daňového subjektu prokazovat důkazními prostředky ze sféry mimo účetnictví (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2010, č.j. 8 Afs 37/2009-63).
13. Pro vyřešení unesení důkazního břemene je nutné si vyjasnit související požadovanou míru (intenzitu) důkazu. Správce daně a žalovaný pro unesení důkazního břemena daňovým subjektem (dle § 92 odst. 3 daňového řádu) požadují objektivně nesplnitelnou míru „najísto“, zatímco pro unesení svého důkazního břemene (dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu) se spokojují s extrémně nízkou mírou důkazu (když pouze konstatují, nadto nepřezkoumatelně nesrozumitelně, určité své, v podstatě jen subjektivní [neprokázané], pochybnosti). Pro takovou nesymetrii v požadované míře důkazů není žádná opora v textu daňového řádu a je zcela *prima facie* ústavně nekonformní.
14. V čl. IV. žaloby (= body 14 až 17) [„*Porušení zásady legitimního očekávání*“] žalobce namítal, že v daném případě došlo k porušení zásady legitimního očekávání (§ 8 odst. 2 daňového řádu), a to z těchto důvodů:
15. a) Při daňové kontrole DPPO 2003 správci daně plně dostačovalo předložené účetnictví a došlá faktura. Žalobce přitom u v současnosti rozporovaných služeb od subdodavatelů postupoval z právního hlediska daleko kvalifikovaněji, jelikož vyžadoval daleko více právních dokumentů, např. akceptační protokoly, přesto nebylo plnění těchto subdodavatelů ze strany správce daně a žalovaného uznáno. Na žalovaného, respektive správce daně tak přešlo důkazní břemeno prokázání, proč fakturace subdodavatelů v rámci DPPO 2003 byla akceptovatelná a fakturace s dalšími důkazy v napadeném daňovém řízení není akceptovatelná;
16. b) Při postupu k odstranění pochybností k DPH 04/2010, kdy žalobce nárokoval odpočet

na DPH také u tří faktur od Orange Pine s.r.o. a tří faktur od Dennon Consulting s.r.o., správce daně uvedl, že byly odstraněny všechny jeho pochybnosti a je vyměřováno v souladu s podaným daňovým přiznáním;

17. c) Při postupu k odstranění pochybností k DPH 05/2010, kdy si správce daně vyžádal detailnější informace o došlých fakturách od společností Dennon Consulting s.r.o. a Orange Pine s.r.o. za účelem prokázání přijetí výše uvedených zdanitelných plnění, správce daně uvedl, že byly odstraněny všechny jeho pochybnosti a je vyměřováno v souladu s podaným daňovým přiznáním;
18. d) Dne 21. 10. 2013 Finanční úřad pro hlavní město Prahu zahájil kontrolu DPPO za období 2011 u společnosti Pontech s.r.o., která měla dva stejné subdodavatele jako žalobce, a to INTERBALANCE s.r.o. a ACTEA Consulting s.r.o. Kontrola byla skončena dne 6. 3. 2014 se závěrem, že nebyly zjištěny skutečnosti, které by měly za následek doměření daně. Společnost Pontech s.r.o. přitom měla v roce 2011 plnění od subdodavatelů smluvně podchyceno úplně stejně jako žalobce a Finančním úřadem pro hlavní město Prahu bylo toto plně akceptováno.
19. V napadeném rozhodnutí žalovaný odmítá uplatnění zásady legitimního očekávání s poukazem, že tehdy správce daně nerozpороval, respektive že tehdy správce daně neměl pochybnosti o plnění. Tato argumentace je *ad absurdum*, jelikož správce daně má objektivní povinnost vzhledem k posuzování jednotlivých důkazů a měl by každý důkaz posuzovat stejným způsobem.
20. V čl. V. žaloby (= body 18 až 20) [„Porušení zásady, že účetnictví daňového subjektu je důkazem“] žalobce poukázal na to, že jím předložené účetnictví nebylo v napadeném rozhodnutí akceptováno jako důkaz, přestože o rozporovaném plnění bylo účtováno řádně a v souladu s právním řádem České republiky. Pro účely této argumentace žalobce citoval z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, a ze dne 30. 4. 2008, č.j. 1 Afs 15/2008-100. V daném případě žalovaný ani správce daně neunesl své důkazní břemeno, že existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Žalovaný ani správce daně žádné vážné a důvodné pochyby o účetnictví předloženém žalobcem nikdy nesdělil. Pro posílení této argumentace žalobce citoval z nálezů Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, a z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2010, č.j. 8 Afs 37/2009-63, a ze dne 8. 7. 2010, č.j. 1 Afs 39/2010-124. O tom, že žalobce účtoval správně a jeho účetnictví je věrohodné, svědčí zprávy nezávislého auditora Ing. I. P. za zdaňovací období od 1. 4. 2010 do 31. 3. 2011 a za zdaňovací období od 1. 4. 2011 do 31. 3. 2012.
21. V čl. VI. žaloby (= body 21 až 23) [„Nepřezkoumatelnost“] se žalobce dovolával toho, že z výstupů daňové kontroly i z napadeného rozhodnutí není zřejmé, zda je mu kladeno za vinu, že a) dodavatelé mají nesrovnalosti v účetnictví, resp. se jedná o daňový podvod, b) neprokázal přijetí plnění od dotčených dodavatelů. Správce daně ani žalovaný nemohou oba důvody spojovat (prolínat), tak jako činí v předmětné daňové kontrole a v napadeném rozhodnutí a jsou povinni si vybrat jeden z důvodů, jinak jsou jejich rozhodnutí nepřezkoumatelná (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, sp. zn. 6 Afs 252/2016).
22. V čl. VII. žaloby (= body 24 až 26) [„Žalovaný a správce daně neunesli své důkazní břemeno“] žalobce uvedl, že žalovaný i správce daně si patrně ustanovení § 92 odst. 5 písm.

c) daňového řádu vykládají tak, že postačuje, pokud vysloví svoji pochybnost, povětšinou tvrzení, že určité tvrzení daňového subjektu nemají za prokázané a tímto se opětovně přenáší důkazní břemeno na žalobce. S takovým postupem nelze souhlasit ani z důvodu, že žalovaný a správce daně požadují prokázat od žalobce skutečnosti s naprostou jistotou, tj. hraničící na 100 % (viz bod 153 napadeného rozhodnutí). Toto je však u skutečností, které se staly v minulosti, nesplnitelný požadavek. U žalobce je tato skutečnost umocněna tím, že jeho předmětem podnikání je software, tj. lidská práce vytvoří nehmotný výsledek, povětšinou zdrojový kód, ze kterého není zřejmé, kdo který řádek vytvořil, kdo se podílel na ostatních pracích, které souvisí s vytvářením zdrojového kódu, ale přímo ho nevytváří, apod. V takovém případě je požadavek prokázat skutečnosti na 100 % v praxi nereálný a možnost prokazatelnosti je z podstaty věci jiná, než např. u stavební firmy, která prokazatelně koupí stavební materiál, položkově určitelný a odlišitelný, a z materiálu postaví budovu, která stojí na daném místě bez zásahu desítky let a je možné jednoduchými prostředky ověřit, z čeho byla postavena.

23. V čl. VIII. žaloby (= body 27 až 41) [*„Neúplné zjištění skutkového stavu žalovaným a správcem daně a nezákonný způsob provádění dokazování ze strany správce daně a žalovaného“*] žalobce namítal, že žalovaný a správce daně zcela opomenuli, respektive zcela bez dalšího zkoumání odmítli nepřímé důkazy navrhované žalobcem: a) porovnání se srovnatelnými daňovými subjekty, b) vnitřní kalkulace žalobce, např. tabulku účetních údajů na výnosnost na jednoho zaměstnance, c) znalecký posudek Ing. J. K. ze dne 22. 5. 2017 o výši hodnoty vlastních výkonů na zaměstnance a d) zprávy nezávislého auditora Ing. I. P. se závěrem, že žalobce účtoval správně a jeho účetnictví je věrohodné.
24. Žalovaný, respektive správce daně odmítli provést i přímé důkazy výslovně a včas navrhované žalobcem, zejména výsledky svědků dotčených subdodavatelů A. K. (jednatelka společnosti Orange Pine s.r.o.), T.S. (jednatel společnosti Dennon Consulting s.r.o.), D. L. (jednatele společnosti Event Studio s.r.o.), Z.M. (jednatelka společnosti INTERBALANCE s.r.o.), T. M. (jednatel společnosti ACTEA Consulting s.r.o.), Mgr. A. M. (jednatelka společnosti ACTEA Consulting s.r.o.) a L.Š. (jednatel společnosti FULLERTON s.r.o.) a znalce Ing. J.K. a dále účetní závěrky a účetní knihy jednotlivých společností.
25. V dané věci se nabízí otázka, jak mohl žalobce unést důkazní břemeno, pokud správce daně ani žalovaný neprovedli jím navrhované důkazy, přičemž se většinou jednalo o statutární orgány dotčených subjektů, tudíž zcela jistě se nejedná o nadbytečné dokazování.
26. Žalobce navrhuje, aby byl v soudním řízení proveden jako důkaz spis Krajského ředitelství Policie Plzeňského kraje, sp. zn. KRPP-83403-84/TČ-2016, jelikož některé shora uvedené osoby již v tomto řízení byly podat vysvětlení. Zajímavé je, že Policie ČR provádí výsledky svědků, které správce daně a žalovaný neprováděli pro nadbytečnost. Přestože Policie ČR koná v jiném řízení, tedy nikoliv daňovém, tak přesto je nepřípustné, aby každý orgán státní správy posuzoval potřebnost rozsahu prováděného dokazování jinak.
27. Žalobce považuje za nepřípustný stále se rozšiřující požadavek na žalobce ohledně předmětu dokazování, jako příklad lze uvést, že ve výzvě z 07/2014 bylo požadováno sdělit, ZDA byly práce provedeny, JAKÉ konkrétní práce a KDO je prováděl. V kontrolní zprávě je pak žalobci vytýkáno, že nedoložil, KDE byly práce provedeny a JAKÝM ZPŮSOBEM byly prováděny a jakým způsobem byly předány. Požadavek správce daně je naprosto *ad absurdum*, podle názoru žalobce není zpětně několik let možné prokázat, kde

byly prováděny určité práce související s vývojem softwaru. Navíc kde byly práce prováděny, není ani daňovým tvrzením žalobce a žalovaný ani správce daně nemá právo požadovat tyto informace.

28. Žalobce považuje za absurdní, že žalovaný ani správce daně nevyužili veškerých zákonných možností, aby prověřili, zda dotčení subdodavatelé účtovali o subdodávkách žalobci, přičemž toto mohl být další (byť by i jen nepřímý) důkaz, že plnění bylo provedeno. Průběh celé daňové kontroly a zejména související hodnocení ze strany správce daně bylo významně poznamenáno skutečností, že subdodavatelé jsou nekontaktní (včetně toho, že pro tuto nekontaktnost správce daně nebyl schopen ověřit určité pro něj podstatné skutečnosti).
29. Žalobce považuje za nepřipustné, aby svědecké výpovědi svědků, kteří vypovídají ve prospěch žalobce, byly bez zdůvodnění v celém rozsahu označeny jako nevěrohodné a následně byly části jejich výpovědí použity pro podporu tvrzení správce daně a žalovaného, tzn. aby byly účelově vykládány pouze ve prospěch tvrzení správce daně a žalovaného.
30. Žalobce považuje za naprosto nepřiměřené, aby správce daně a žalovaný po žalobci vyžadovali prokázat, kdo podepsal z jeho subdodavatelů daňový doklad (a považovali za nevěrohodné, když daňový doklad podepsal někdo jiný, než s kým žalobce jednal), zda při výběru první zakázky u subdodavatele požadoval jeho prověření nebo aby v akceptačním protokolu byla uvedena osoba, která konkrétní práce provedla.
31. Žalobce považuje za naprosto nepřiměřený závěr, že pokud nemá žalobce k dispozici písemné pověření jeho subdodavatele, že s ním jednající osoba může za subdodavatele jednat, tak z toho vyplývá, že s touto osobou nemohl subdodavatel jednat, popř. že plnění nemohlo proběhnout. Toto tvrzení je *ad absurdum*, a to z důvodu, že pověření k jednání, jakož i plná moc, může být ústní. K tomuto dále žalobce navrhl provedení výsledku statutárních orgánů subdodavatelů, které však nebyly provedeny, a předložil potvrzení jednajících osob, že k tomuto byly oprávněny, přičemž toto bylo následně zpochybněno, že by muselo být dáno potvrzení samotných subdodavatelů. Na shora uvedeném příkladu lze názorně ukázat, že správce daně i žalovaný prováděli pouze důkazy, o kterých předpokládali, že budou v jejich prospěch, a ostatní důkazy navrhované žalobcem neprováděli nebo je bezdůvodně zpochybňovali, popř. se je snažili provést, ale po prvním marném pokusu o předvolání dále důkaz neprováděli.
32. Správce daně považuje za nevěrohodné, pokud svědek si po tolika letech nepamatuje průběh zakázky do detailu, popř. uvede drobné nepřesnosti. Z ustálené judikatury naopak vyplývá, že nevěrohodné je, pokud si svědek vše s velkým časovým odstupem do detailu pamatuje.
33. Žalovaný se vůbec v napadeném rozhodnutí nevypořádal s výčtem faktických a logických chyb, které uvedl žalobce v příloze svého odvolání ze dne 29. 7. 2016.
34. Na základě shora uvedeného lze mít za to, že žalovaný ani správce daně nehodnotili důkazy podle své úvahy, neposuzovali každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, tudíž jednali v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Dále lze mít za to, že napadené rozhodnutí je nesrozumitelné a nepřezkoumatelné.
35. V čl. IX. žaloby (= body 42 až 45) [„*Sporované plnění bylo provedeno*“] žalobce poukázal na to, že správce daně ani žalovaný nezpochybňují, že by sporované plnění od subdodavatelů nebylo vůbec provedeno, ale nepovažují za prokázané, že plnění bylo provedeno od

jednotlivých subdodavatelů. Subdodavatelé i odběratelé potvrdili existenci tohoto plnění. Ze znaleckého posudku Ing. J. K. ze dne 22. 5. 2017 jednoznačně vyplývá, že žalobce neměl kapacity, aby toto plnění zvládl bez subdodavatelů, resp. třetích subjektů. Z logiky věci vyplývá, že s velkou mírou pravděpodobnosti, která postačuje k unesení důkazního břemene ze strany žalobce, bylo prokázáno, že sporované plnění provedli předmětní subdodavatelé. Všechna přijatá plnění žalobcem byla efektivně použita pro různé zákazníky, na každém z projektů byl vykázán zisk. Bylo ekonomicky výhodné najmout si subdodavatele, navíc žalobce v té době nedisponoval takovým počtem vlastních zaměstnanců.

36. Za této situace není v právním státě akceptovatelné, aby správce daně a žalovaný ponechali ve výnosech daňového subjektu výnosy z prodeje tohoto plnění a náklady na pořízení tohoto plnění snížili na nulu (je potřeba poukázat na možnost existence nákladově dohadné položky, respektive na možnost stanovení daně podle pomůcek). Žalobce se nemůže ztotožnit s názorem žalovaného, že jeho názor je neakceptovatelný z důvodu, že ze strany správce daně ani žalovaného nebyla zpochybněna podstatná část účetnictví žalobce. Žalobce se domnívá, že byla zpochybněna podstatná část jeho účetnictví, jelikož byly: za rok 2010/11 zpochybněny náklady ve výši 24,457 mil. Kč, tj. 16,42 % z celkových nákladů žalobce (a 35 % z celkových nákladů žalobce, když se nepočítají mzdy), a za rok 2011/12 zpochybněny náklady ve výši 26,944 mil. Kč, tj. 17,72 % z celkových nákladů žalobce (a 36,8 % z celkových nákladů žalobce, když se nepočítají mzdy).
37. V čl. X. žaloby (= body 46 a 47) [*„Absence výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu“*] se žalobce upozorňoval na to, že předmětná daňová kontrola je nezákonná, neboť správce daně daňový subjekt před daňovou kontrolou nevyzval ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení, když současně platí, že správce daně měl k dispozici informace (získané jinak než v průběhu předmětné daňové kontroly), které nasvědčovaly tomu, že by daňovému subjektu měla být doměřena daň (viz judikát rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č.j. 1 Afs 183/2014-55). Pro daný případ žalobce tento závěr dovozuje ze skutečnosti, že správce daně se od začátku daňové kontroly zjevně zaměřil jen na několik určitých konkrétních subdodavatelů žalobce, u kterých hned několik týdnů po zahájení daňové kontroly konstatoval, že jsou pro správce daně nekontaktní. Pokud správce daně tuto nekontaktnost přinejmenším důvodně předpokládal již před zahájením kontroly, musel současně důvodně předpokládat i to, že bude daň doměřena.
38. V čl. XI. žaloby (= body 48 a 49) [*„Nemožnost nahlédnout do některých písemností uložených ve vyhledávací části spisu“*] žalobce namítal, že správce daně postupoval nezákonně, neboť neumožnil žalobci nahlédnout do vyjmenovaných částí písemností uložených ve vyhledávací části spisu. Tímto postupem bylo žalobci zabráněno, aby použil zjištěné skutečnosti ve svůj prospěch. Informace o tom, zda subdodavatelé podávali daňová přiznání, není informace, která by podléhala utajení, ani informace, která by mohla ohrozit zájmy třetích stran.
39. V následujících člancích žaloby žalobce předkládá tvrzení prokazující jeho daňová tvrzení ve vztahu ke společnostem (vesměš subdodavatelům) Orange Pine s.r.o. [čl. XII. žaloby (= body 50 až 58)], Dennon Consulting s.r.o. [čl. XIII. žaloby (= body 59 až 65)], Event Studio s.r.o. [čl. XIV. žaloby (= body 66 až 70)], FULLERTON s.r.o. [čl. XV. žaloby (= body 71 až 76)], INTERBALANCE s.r.o. [čl. XVI. žaloby (= body 77 až 83)], Tribunus Plebis a.s. [čl. XVII. žaloby (= body 84 až 88)] a ACTEA Consulting s.r.o. [čl. XVIII.

žaloby (= body 89 až 97)].

40. V dalším soud odkazuje na úplné znění žaloby.

Vyjádření žalovaného k žalobě

41. Ve vyjádření k žalobě ze dne 6. 10. 2017 žalovaný konstatoval, že žalobní námitky jsou obdobné námitkám uplatněným v odvolání proti výše uvedeným dodatečným platebním výměrům. V podrobnostech a k průběhu daňového řízení žalovaný odkázal na žalobou napadené rozhodnutí a na obsah předávaných spisů správních orgánů obou stupňů.
42. K žalobním námitkám ve věci rozložení a unesení důkazního břemene žalovaný (v bodech 8 až 17 svého vyjádření) uvedl, že problematika rozložení důkazního břemene byla popsána v části III. napadeného rozhodnutí. Žalobce si je rozložení důkazního břemene vědom, nicméně se domnívá, že na něj nepřešlo, případně že ho unesl. Žalovaný zdůrazňuje, že pro daňové řízení je rozhodující vždy faktická stránka věci, proto jakékoliv doklady (i doklady o zaplacení) lze akceptovat jen tehdy, je-li nesporné, že plnění bylo uskutečněno tak, jak je v těchto dokladech deklarováno, tj. deklarovaným dodavatelem, v rozsahu a za cenu uvedenou na předmětných dodavatelských fakturách.
43. Tvzení žalobce, že mu žádné vážné a důvodné pochyby, které vznikly správci daně s ohledem na rozsah deklarovaných obchodních transakcí a nemožnost ověřit plnění u deklarovaných dodavatelů, nebyly sděleny, není pravdivé. V této souvislosti odkazuje žalovaný na výzvu k prokázání skutečností ze dne 24. 7. 2014, č.j. 1427530/14/2301-05402-400608, v rámci níž správce daně žalobci své vážné a důvodné pochyby ve vztahu k jednotlivým fakturám sdělil a odůvodnil. Důkazní břemeno tedy přešlo ze správce daně na žalobce; vzhledem k tomu, že žalobce pochybnosti správce daně nevyvrátil, své důkazní břemeno neunesl. Důkazní břemeno přitom nemohlo být uneseno na základě zpráv auditora, neboť tyto se vztahují pouze ke stavu formálně právnímu a neprokazují, že deklarovaná plnění odpovídají skutečnosti.
44. Žalovaný ve svém rozhodnutí v žádném případě neuvádí, že byl spáchán podvod na DPH či dokonce že se ho žalobce účastnil. Naopak v odst. 114 svého rozhodnutí mj. uvádí: „*daňové řízení nebylo vedeno v duchu, že odvolatel věděl nebo mohl vědět, že dodavatelé či subdodavatelé jsou účastní daňového podvodu. O tuto skutečnost se v projednávaném případě nejednalo.*“.
45. Daňové řízení nelze označit za klasické sporné řízení, ačkoliv může určité prvky sporu vykazovat. V daňovém řízení správce daně a daňový subjekt nevystupují jako dvě strany sporu a nepředkládají důkazy za účelem výhry nad druhou stranou. Daňové řízení je vedeno v souladu s § 1 odst. 2 daňového řádu za účelem správného zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Dokazování správce daně tedy provádí s cílem správně zjistit a stanovit daň, nikoliv s cílem vyhrát nad daňovým subjektem. Z toho důvodu nelze ani rozdělovat důkazy na důkazy správce daně a důkazy daňového subjektu. Je pouze jeden soubor důkazů směřující ke správnému zjištění a stanovení daně. V souvislosti s tím tedy ani nelze hovořit o tom, že by u různých skupin důkazů byla vyžadována různá intenzita či míra.
46. K namítanému porušení zásady legitimního očekávání žalovaný konstatuje, že každé daňové řízení je jedinečné a nelze jen na základě toho, že správce daně nerozporoval uskutečnění obchodních transakcí či v jiném případě dospěl k závěru, že pochybnosti byly vyvráceny, konstatovat, že byla porušena zásada legitimního očekávání. Nelze z toho ani dovozovat, že tím správce daně osvědčil kvantitu a kvalitu důkazních prostředků

shromažďovaných žalobcem za účelem prokázání oprávněnosti deklarování nákladů jakožto daňově účinných výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dále z toho nelze dovozovat, že pokud v konkrétním případě nebylo shledáno pochybení, nemůže být již v budoucnu nikdy u daňového subjektu pochybení správcem daně zjištěno.

47. K požadavku žalobce na stanovení daně podle pomůcek žalovaný uvádí, že nebyly naplněny podmínky stanovené v. § 98 odst. 1 daňového řádu, neboť daň z příjmů právnických osob bylo možno stanovit na základě dokazování. Žalovaný se neztotožňuje s názorem žalobce, že byla zpochybněna podstatná část jeho účetnictví, neboť byla vyvrácena průkaznost jen u části účetnictví a účetnictví žalobce jako celek nebylo pro potřeby dokazování odmítnuto.
48. K žalobním námitkám ve věci dokazování žalovaný (v bodech 18 až 29 svého vyjádření) uvedl, že zmiňované návrhy na provedení důkazů byly učiněny dne 24. 5. 2016 a dne 8. 6. 2016. Zpráva o daňové kontrole byla však s žalobcem projednána již dne 11. 5. 2016. První z uvedených návrhů na provedení důkazů byl tedy učiněn až 2 týdny po projednání zprávy o daňové kontrole. V předmětných návrzích přitom žalobce požadoval pokračování v dokazování o skutečnostech, u nichž správce daně na základě vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění ze dne 5. 1. 2016 a ze dne 12. 1. 2016 neshledal důvod k jeho změně. V souladu s § 88 odst. 3 daňového řádu, které zakotvuje určitou koncentraci daňového řízení a zamezuje nekonečnému prodlužování trvání daňové kontroly, se mohl žalobce vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhopat jeho doplnění v rámci lhůty stanovené správcem daně. Jelikož na základě vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění nedošlo ke změně tohoto výsledku, nebyl žalobce již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole oprávněn navrhopat jeho další doplnění. Žalovaný proto konstatuje, že žalobce vznesl své návrhy na provedení důkazů za situace, kdy k tomu nebyl oprávněn. Na jednání dne 9. 6. 2016 se však správce daně k návrhům žalobce jednotlivě vyjádřil a se svým vyjádřením zástupce žalobce seznámil.
49. Návrhu na výslech uvedených svědků (jednatelé dodavatelů žalobce) správce daně nevyhověl, neboť to považoval za nadbytečné vzhledem k tomu, že žalobce tyto osoby v průběhu daňové kontroly neuvedl jako osoby, které by mohly mít jakékoliv povědomí o tom, zda a jak byly služby skutečně provedeny. Žalobce přitom sám uvedl, že jednal s jinými osobami. Některé tyto osoby byly sice formálně podepsány pod některými akceptačními protokoly, ale žalobce uvedl, že s těmito osobami nejednal, služby nepřebíral a ani nebyl přítomen podpisu akceptačních protokolů ze strany dodavatele.
50. Žalovaný vyvinul značné úsilí, aby byla zajištěna výpověď svědka L.Š. (viz odst. 28 napadeného rozhodnutí). Tento byl předvolán ke svědecké výpovědi na den 26. 10. 2016. Na žádost žalobce byl termín výpovědi přesunut na den 8. 11. 2016. Z důvodu pracovní neschopnosti svědka byl termín jeho výpovědi přesunut na den 16. 11. 2016. Tento den se L.Š. ke správci daně se zpožděním dostavil se sdělením, že není z důvodu nemoci schopen svědecké výpovědi, a dne 21. 11. 2016 se omluvil z účasti na podání svědecké výpovědi z důvodu dalších zdravotních komplikací. Žalovaný od jeho dalšího předvolání či předvedení upustil s odůvodněním, že s ohledem na rozpory mezi listinnými důkazními prostředky popsány v odst. 183 až 188 napadeného rozhodnutí hodnotí provedení této svědecké výpovědi jako nadbytečné (viz odst. 189 napadeného rozhodnutí).
51. Znalecký posudek a jeho dodatky správce daně vyhodnotil na str. 117 zprávy o daňové kontrole i při ústním jednání dne 9. 6. 2016, kde uvedl, že odborné posouzení kvality a kvantity dokladů neprokazuje faktické provedení prací předmětnými dodavateli žalobce.

Žalovaný se v odst. 127 napadeného rozhodnutí se závěrem správce daně ztotožnil a uvedl, že výpověď znalce považuje za nadbytečnou, neboť tento není osobou, jež realizaci prací vnímala bezprostředně svými smysly, neboť se daných prací fyzicky neúčastnila. Na základě této výpovědi tedy nemohlo být prokázáno, že předmětná plnění byla uskutečněna tak, jak je deklarováno v daňových dokladech, a tudíž její neprovedení nemělo žádný vliv na unesení důkazního břemene žalobce. Dále se žalobce na základě znaleckého posudku a tabulky účetních údajů snaží prokázat, že práce neprovedli zaměstnanci žalobce. Správce daně ani žalovaný však netvrdili, že deklarované práce provedli zaměstnanci žalobce. Žalobce byl vyzván k prokázání provedení prací ze strany deklarovaných dodavatelů v deklarovaném rozsahu, nikoliv k prokázání, že práce neprovedli jeho zaměstnanci. Na základě těchto důkazních prostředků tak žalobce své důkazní břemeno unést nemohl.

52. Ze zpráv auditora nevyplývá, že by práce byly provedeny v deklarované podobě, tudíž jimi nelze prokázat žalobcem tvrzené skutečnosti. Účetní závěrky dodavatelů mohou vypovídat pouze o stavu formálně právním, nikoliv však o souladu daňových dokladů se skutečností. Porovnání se srovnatelnými subjekty je v souladu s § 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu typickým představitelem pomůcek a je tedy aplikováno v případě, kdy je daň stanovena nikoliv na základě dokazování, nýbrž podle pomůcek, což nebyl případ žalobce. Porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností nebylo možné použít jako důkazní prostředek, neboť by to nic nesignalovalo o tom, zda plnění deklarovaná v předmětných daňových dokladech odpovídala skutečnosti. Toto by tedy rovněž nemělo žádný vliv na unesení důkazního břemene žalobcem.
53. Ke společnosti FULLERTON s.r.o. žalovaný podotýká, že žalobce v odvolacím řízení výslech svědka V.S. nenavrhoval a nepředložil žalovanému či správci daně I. stupně ani v žalobě zmiňované CD.
54. Spis Policie ČR není v předmětném řízení relevantní. Žalobce zaměňuje podání vysvětlení a výslech svědka. Vzhledem k tomu, že podání vysvětlení nepředstavuje výslech svědka a nelze ho bez dalšího užít v trestním řízení jako důkazní prostředek, nelze na základě podání vysvětlení dovozovat, že v trestním řízení jsou prováděny jiné důkazy než v daňovém řízení. Nelze směřovat daňové a trestní řízení. Tyto jsou založeny na jiných zásadách, jiných pravidlech a jejich předmětem jsou odlišné skutkové podstaty. Není tedy vadou daňového řízení, pokud v něm nejsou provedeny totožné důkazy jako v trestním řízení se stejným subjektem.
55. Při hodnocení důkazů žalovaný i správce daně postupovali v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů vyjádřenou v § 8 odst. 1 daňového řádu. Hodnocení důkazů probíhá podle volného uvážení správce daně, nikoliv podle uvážení daňového subjektu. Jednotlivé důkazy je přitom nutné hodnotit rovněž v kontextu s ostatními a ne zcela jednotlivě. Žalobcova námitka o účelovém vykládání svědeckých výpovědí je zcela obecná a žalovaný ji rozporuje, neboť není pravdou, že části výpovědí byly vytrženy z kontextu a použity v neprospěch žalobce. Není také pravdivé tvrzení žalobce o tom, že svědecké výpovědi byly bez odůvodnění v celém rozsahu označeny za nevěrohodné. Každá svědecká výpověď byla správcem daně podrobně zhodnocena ve zprávě o daňové kontrole. Svědecké výpovědi neodstranily pochybnosti správce daně a byly v nich zjištěny mnohé rozpory, proto je správce daně neosvědčil jako důkaz o deklarovaném provedení prací a poskytnutí služeb v deklarovaném rozsahu.
56. Předmět dokazování nebyl rozšiřován, neboť po celou dobu daňového řízení bylo

povinností žalobce prokázat oprávněnost některých jím uplatněných částek do daňových výdajů (nákladů) dle § 24 odst. 1 ZDP, tedy prokázat, že deklarovaná plnění odpovídají skutečnosti. Zjednodušeně řečeno tedy bylo úkolem žalobce prokázat, jaké plnění, kde, kdy, jak a kým bylo ve skutečnosti provedeno. Právě neprokázání oprávněnosti uplatněných částek do daňových výdajů (nákladů) ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP přitom bylo důvodem neunesení důkazního břemene žalobce a doměření daně z příjmů právnických osob, nikoliv tedy nekontaktnost dodavatelů, jak mylně uvádí žalobce. Samotná nekontaktnost vyvolala vážné a důvodné pochyby správce daně, nebyla však na jejím základě žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob. Žalovaný rozporuje názor žalobce, že by byl tento postihován za nekontaktnost svých dodavatelů. Pokud by tomu tak skutečně bylo, nebylo by potřeba vůbec provádět dokazování a daň by byla doměřena bez dalšího na základě nekontaktnosti, což je samozřejmě nesmyslné.

57. K žalobním námitkám ve věci délky řízení je žalovaný (v bodech 30 až 33 svého vyjádření) přesvědčen, že nedošlo k porušení zásady rychlosti zakotvené v § 7 odst. 1 daňového řádu, neboť bylo postupováno vzhledem ke skutkové a právní složitosti případu adekvátně rychle a efektivně. V řízení před správcem daně I. stupně bylo provedeno rozsáhlé dokazování včetně výsledků svědků a byl využíván institut dožádání, aby byly v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu zjištěny co nejúplněji skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Rozsahu dokazování tedy odpovídá i délka řízení. V rámci odvolacího řízení byly žalobcem předkládány důkazní prostředky a byly činěny úkony za účelem provedení výsledku svědka L.Š., přičemž vzhledem k prováděnému dokazování hodnotí žalovaný i délku odvolacího řízení jako přiměřenou. Do celkové délky řízení se promítla také procesní aktivita žalobce, který před ukončením daňové kontroly podával návrhy na doplnění dokazování a stížnosti, čímž její trvání prodlužoval, a v odvolacím řízení doplnil své odvolání celkem šestkrát, a to včetně předkládání dalších důkazních prostředků. Žalovaný rozporuje názor žalobce, že daňová kontrola byla z důvodu hrozby prekluze lhůty pro stanovení daně unáhleně ukončena. Daňová kontrola byla ukončena dne 9. 6. 2016, přičemž lhůta pro stanovení daně by uplynula v říjnu 2016. Dle žalovaného tedy byla ukončena v dostatečném časovém předstihu. Počet dnů zbývajících od ukončení daňové kontroly do uplynutí lhůty pro stanovení daně nemá vliv na zákonnost rozhodnutí správce daně. Žalovanému není zřejmé, jak délka řízení v případě žalobce ovlivnila výši příslušenství doměřené daně. Do výpočtu penále, které se odvíjí od výše doměřené daně, se nepromítá počet dnů trvání daňového řízení.
58. K žalobním námitkám ve věci nevypořádání odvolacích námitek žalovaný (v bodech 34 až 36 svého vyjádření) uvedl, že nebylo jeho povinností reagovat na každou větu, kterou žalobce uvedl ve svém odvolání. V odůvodnění rozhodnutí žalovaný řádně popsal svůj názor odlišný od názoru žalobce, přičemž ho dostatečně odůvodnil tak, že odůvodnění poskytuje výroku rozhodnutí žalovaného adekvátní oporu (viz rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 14. 9. 2015, sp. zn. 52 Af 54/2014, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, sp. zn. 7 Afs 156/2016). Zároveň žalovaný ve svém rozhodnutí (odst. 45 až 73) vymezil velmi precizně a podrobně odvolací námitky žalobce. Odvolací námitky žalobce dále v rámci jejich vypořádání rozčlenil na námitky procesního charakteru (tj. námitky v odst. 46 až 70 rozhodnutí žalovaného), k nimž se řádně vyjádřil v odst. 91 až 140 svého rozhodnutí, a na námitky týkající se důkazních prostředků (tj. námitky v odst. 71 až 73 rozhodnutí žalovaného), k nimž se řádně vyjádřil v odst. 141 až 231 svého rozhodnutí. O pochybení žalovaného ve věci nevypořádání odvolacích námitek žalobce nelze hovořit.

59. K žalobním námitkám ve věci absence výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení žalovaný (v bodech 37 až 43 svého vyjádření) uvedl, že postupoval v souladu s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, sp. zn. 1 Afs 183/2014, v němž je ovšem uvedeno i to, že postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu se neuplatní, pokud zahajuje správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztahených ke kontrolovanému daňovému subjektu. Nejprve je tedy potřeba posoudit, zda správce daně měl určité indicie, že daňové tvrzení žalobce bylo neúplné nebo nesprávné, a zda na základě těchto indicií bylo možné důvodně předpokládat, že daň bude doměřena. Pokud na základě nových skutečností či důkazů vzniká pouhé podezření správce daně a potřebná zjištění nejsou úplná, není podmínka k vydání výzvy naplněna a správce daně může daňovou kontrolu provést bez vydání této výzvy (viz rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 5. 4. 2017, sp. zn. 30 Af 10/2015). V případě žalobce neměl správce daně před zahájením daňové kontroly dostatek důkazních prostředků a informací, aby na jejich základě mohl předpokládat, že bude daň z příjmů právnických osob doměřena. Důvodný předpoklad doměření daně spatřuje žalobce v nekontaktnosti jeho dodavatelů. K tomu žalovaný konstatuje, že nekontaktnost dodavatelů může představovat indicii, na jejímž základě správci daně vyvstanou pochybnosti, zda obchodní případy nastaly tak, jak bylo deklarováno na předložených dokladech. Ze samotné nekontaktnosti dodavatelů však nelze v žádném případě automaticky dovozovat, že žalobce netvrdil daň z příjmů právnických osob ve správné výši, a nelze předjímat, že žalobci bude tato daň doměřena.
60. K žalobním námitkám ve věci nahlížení do vybraných písemností ve vyhledávací části spisu žalovaný (v bodech 44 až 48 svého vyjádření) uvedl, že žalobci nebyly části textu těchto písemností zpřístupněny z důvodu, aby nebyl ohrožen zájem jiných daňových subjektů. Informace, u nichž zájem jiných daňových subjektů ohrožen nebyl, však byly žalobci zpřístupněny v maximálním rozsahu tak, aby byl zároveň naplněn požadavek zachování povinnosti mlčenlivosti. Správce daně se věnoval otázce zpřístupnění žalobcem uváděných písemností jednotlivě a u každé detailně zdůvodnil, jaké její části mohou a nemohou být žalobci zpřístupněny.
61. V dalším soud odkazuje na úplné znění vyjádření žalovaného k žalobě.

Další písemná vyjádření

62. V replice ze dne 13. 11. 2017 se žalobce vyjádřil k některým bodům vyjádření žalovaného k žalobě.
63. K bodu 13 vyjádření žalovaného žalobce shrnul, že správce daně ani žalovaný neunesli své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, protože by to dle obecné důkazní teorie měl být žalovaný, kdo musí strpět neúspěch v tomto sporu, tj. nemít oprávnění doměřit daňovému subjektu daň. Dlužno k tomu poznamenat, že není žádného důvodu se domnívat, že by důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu mělo být vnímáno toliko jako subjektivní. Jedná se tudíž o objektivní důkazní břemeno, a tedy objektivní konstatování jeho neunesení postačí pro opodstatnění výše uvedeného výroku, a to bez ohledu na eventuální subjektivní potíže správce daně s jeho unesením.
64. K bodu 14 vyjádření žalovaného žalobce opakovaně namítl, že obsah celé předmětné kontroly i jejích závěrečných dokumentů (zejména výsledek kontrolního zjištění) obsahuje celou řadu výroků i skutkových zjištění (dodavatelé jsou „nekontaktní“, nereagují na výzvy správce daně, mají pouze „virtuální“ sídlo), které jsou naprosto typické právě v situacích, kdy se správce daně snaží prokázat existenci „podvodného řetězce“ a naplnění

tzv. „znalostního testu“ na straně daňového subjektu, a tedy to svědčí o tom, že minimálně v určité míře nebo v určitém období správce daně celé řízení vedl i touto cestou. Jestliže nyní žalovaný tvrdí, že v takovém duchu řízení nebylo vedeno, zůstává pak stále otevřenou otázkou, jak s výše uvedenými informacemi fakticky (nikoli jenom deklaratorně) naložil.

65. K bodu 15 vyjádření žalovaného žalobce uvedl, že pro důkazní břemeno daňového subjektu a důkazní břemeno správce daně existuje nějaký důkazní standard (požadovaná míra /intenzita, přesvědčivost/ důkazu), přičemž si jen stěží lze představit jiný výklad než ten, že důkazní standard je pro obě důkazní břemena stejný. Tedy se stejnou mírou důkazu, jaké je požadována správcem daně po daňovém subjektu pro jeho důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu, by měl také správce daně unést své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. V této míře důkazu (tomto důkazním standardu) správce daně (resp. žalovaný) své důkazní břemeno neunesl. A naopak, žalobce v rozumně požadovatelné míře důkazu (jasný a přesvědčivý) své důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu unesl.
66. K bodu 17 vyjádření žalovaného žalobce zdůraznil, že požadavek na stanovení daně ve výši kvalifikovaného odhadu byl žalobcem požadován jako eventuální, tj. pro případ, že by se rozhodující orgán neztotožnil s argumentací žalovaného [zřejmě: žalobce], že skutkový stav byl v rozumně požadovatelné míře důkazu prokázán.
67. K bodům 20 a 21 vyjádření žalovaného žalobce připustil, že návrh na provedení svědecké výpovědi pana Š. byl skutečně předložen v podání ze dne 24. 5. 2016. Nicméně již dne 12. 1. 2016 daňový subjekt předložil „Čestné prohlášení“ vystavené panem Š. Správce daně tedy mohl a měl (pokud důkazní váhu tohoto čestného prohlášení nepovažoval za dostatečnou) pana Š. předvolat jako svědka. Pokud tak správce daně neučinil, dopustil se bezesporu vady řízení, neboť je povinen dle § 1 odst. 2 daňového řádu zjišťovat daň ve správné výši a přitom dle § 92 odst. 2 daňového řádu dbát na to, aby rozhodné skutečnosti byly zjištěny co nejúplněji. Právě zmíněná okolnost výrazně oslabuje (spíše zcela popírá) argumentaci žalovaného o nepřipustnosti návrhu tohoto svědka z důvodu „určité koncentrace řízení“. Žalobce proto zásadně nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že vznesl své důkazní návrhy na provedení svědeckých výpovědí za situace, kdy k tomu nebyl oprávněn.
68. K bodu 22 vyjádření žalovaného žalobce uvedl, že žalovaný se tu dopouští nepřipustného předjímání obsahu svědeckých výpovědí, aniž byla svědecká výpověď provedena. Toto je v rozporu s elementárními principy právního státu a také všeobecně přijímané teorie dokazování. Žalovaný [zřejmě: žalobce] tedy trvá na tom, že neprovedení svědeckých výpovědí představuje zásadní vadu řízení.
69. K bodu 23 vyjádření žalovaného žalobce zdůraznil, že chování správce daně, který návrh na provedení svědecké výpovědi pana Š. zjevně akceptoval (jinak by jej ke svědecké výpovědi nepředvolával), ale nakonec od jeho výpovědi upustil, je možno považovat za přinejmenším podivné. Toto chování je o to nepřipustnější, že již podle textu tímto člověkem předloženého čestného prohlášení by tato svědecká výpověď výrazně přispěla k objasnění relevantního skutkového stavu ve prospěch daňového subjektu.
70. K bodu 24 vyjádření žalovaného žalobce poukázal na to, že za situace, kdy je nesporné, že předmětná plnění byla zákazníkům skutečně realizována, zůstává vlastně otevřenou skutkovou otázkou, kdo tyto práce ve skutečnosti provedl (někdo je udělat musel).

Předmětnými znaleckými posudky včetně tabulek účetních údajů daňový subjekt posiluje přesvědčivost svého tvrzení, že to museli udělat externí dodavatelé, neboť pokud by to měli udělat zaměstnanci, tak by museli dosáhnout stěží uvěřitelného velkého skokového nárůstu své efektivity.

71. K bodu 27 vyjádření žalovaného žalobce uvedl, že on i orgán Policie ČR jsou ve shodě, že žalovaný i správce daně neprovedli dostatečné dokazování v daném případě. Pokud by byl orgán Policie ČR jiného názoru, pak by nedávalo žádný smysl, aby žádal vysvětlení od osob, které navrhoval jako svědky žalobce v daňovém řízení a jejichž výsledch nebyl proveden pro nadbytečnost.
72. K bodu 32 vyjádření žalovaného žalobce namítl, že správce daně sice dne 9. 6. 2016 předložil žalobci zprávu o daňové kontrole, nicméně žalobce tuto zprávu nepodepsal. Důvod pro odepření podpisu spočíval na dvou příčinách: *i)* došlo ke změně výsledku kontrolního zjištění a *ii)* nebyl ještě vyřízen podnět žalobce k prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu. Pokud tedy byl odepřen podpis zprávy o daňové kontrole důvodně, nenaplní se norma uvedená v § 88 odst. 6 daňového řádu, a tedy nenastaly ke dni 9. 6. 2016 účinky projednání ani ukončení kontroly. Proto otázka prekluzivní lhůty zůstává otevřenou, neboť pokud zpráva o daňové kontrole nebyla projednána, daňová kontrola nebyla ukončena, není zákonný ani napadený platební výměr a tedy prekluzivní lhůta dle § 148 daňového řádu marně uplynula.
73. V dalším soud odkazuje na úplné znění repliky ze dne 13. 11. 2017.
74. Ve vyjádření ze dne 22. 11. 2018 žalobce k čl. IX. žaloby odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, sp. zn. 2 Afs 160/2016, a ze dne 28. 2. 2018, sp. zn. 2 Afs 238/2017.
75. V duplice ze dne 16. 1. 2019 se žalovaný vyjádřil k replice ze dne 13. 11. 2017.
76. Z repliky žalobce je podle názoru žalovaného zřejmé, že žalobce setrvává na svých žalobních tvrzeních a převážně se omezuje na pouhou polemiku s jednotlivými body vyjádření k žalobě bez uvedení nových relevantních argumentů.
77. K doplnění námítky ve věci unesení důkazního břemene žalovaný konstatoval, že rozložení důkazního břemene bylo popsáno v napadeném rozhodnutí včetně četných odkazů na relevantní judikaturu a že toto bylo reflektováno včetně judikatury samotným žalobcem také v žalobě (viz str. 9 a 10 žaloby). Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, sp. zn. 1 Afs 54/2004, a ze dne 12. 9. 2013, sp. zn. 9 Afs 12/2013). Povinností správce daně tak není prokázat, jak byla předmětná plnění ve skutečnosti provedena, a jeho úlohou není ani prokázat, že předmětná plnění nemohla být uskutečněna tak, jak je uvedeno v daňových dokladech, což požaduje žalobce. Správci daně postačuje unést své důkazní břemeno ve vztahu k pochybnostem o souladu stavu deklarovaného se skutečností.
78. K doplnění námítky ve věci stanovení daně podle pomůcek žalovaný zopakoval, že pro naplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek nepostačuje jakékoliv okrajové porušení zákonné povinnosti. Porušení zákonné povinnosti žalobcem musí být takové intenzity, že není možné stanovit daň na základě dokazování. Správce daně žalobce vyzval k prokázání skutečností za současného vymezení vážných a důvodných pochyb. Následně bylo na žalobci, aby svou důkazní povinnost plnil, pochybnosti správce daně vyvrátil a oprávněnost uplatněných výdajů (nákladů) jako daňově účinných prokázal, což neučinil a

svou povinnost tak nesplnil. Dané nesplnění povinnosti však nelze v žádném případě považovat za natolik zásadního charakteru, že by nebylo možné stanovit daň dokazováním. V případě neprokázání pouhé 1/6 celkových nákladů žalobce nelze hovořit o zpochybnění průkaznosti účetnictví jako celku ani jeho podstatné části, neboť převážná část účetnictví, zahrnující kromě nákladů také výnosy, byla akceptována. Nebyly tak splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek a správce daně v souladu s právními předpisy stanovil daň na základě dokazování.

79. K doplnění námitky ve věci daňového podvodu žalovaný připomněl, že v nyní projednávaném případě se jedná o daň z příjmů právnických osob, argumentace žalobce o tom, že správce daně směřoval v průběhu daňové kontroly ke konstatování podvodu na DPH, je tedy zcela nepřiléhavá, nadto neodpovídající spisovému materiálu a především pak obsahu napadeného rozhodnutí žalovaného, v němž nic takového není konstatováno ani snad naznačeno a je zde navíc v odst. 114 výslovně uvedeno, že daňové řízení nebylo vedeno v duchu, že odvolatel věděl nebo mohl vědět, že dodavatelé či subdodavatelé jsou účastni daňového podvodu. V případě nekontaktnosti dodavatelů, virtuálních sídel a absence reakcí na výzvy se sice jedná o faktory, které se v případě daňových podvodů vyskytují, nicméně tyto samy o sobě v žádném případě nesvědčí o tom, že byl spáchán daňový podvod s vědomou účastí žalobce.
80. K námitce ve věci uplynutí lhůty pro stanovení daně žalovaný zdůrazňuje, že se jedná o novou žalobní námitku, která v žalobě nebyla žalobcem vznesena. Dle názoru žalovaného tak žalobce v rozporu s § 71 odst. 2 s. ř. s. rozšiřuje žalobní body po uplynutí lhůty pro podání žaloby. Pro úplnost žalovaný uvádí, že se s názorem žalobce neztotožňuje a má stále za to, že podpis zprávy o daňové kontrole byl žalobcem odepřen bezdůvodně. Prvním z důvodů opačného názoru žalobce je jeho domněnka o změně výsledku kontrolního zjištění. Žalovaný k tomu uvádí, že touto otázkou se zabýval již správce daně v rámci vyrozumění o vyřízení stížnosti žalobce ze dne 25. 5. 2016, č.j. 1145089/16, a následně žalovaný v rámci vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 24. 8. 2016, č.j. 37495/16, a posléze žalovaný také v rámci napadeného rozhodnutí (odst. 136), kde řádně odůvodnil svůj právní názor, že ke změně výsledku kontrolního zjištění nedošlo. Jelikož k tomu žalobce nic neuvádí a jen obecně tvrdí změnu výsledku kontrolního zjištění, žalovaný nepovažuje za důvodné tuto otázku opakovaně rozebírat a odkazuje na své rozhodnutí a uvedené písemnosti. Druhým důvodem, proč má žalobce za to, že odepřel podpis zprávy o daňové kontrole důvodně, je skutečnost, že nebylo rozhodnuto o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ve smyslu § 261 odst. 6 daňového řádu. K tomu žalovaný uvádí, že povinnost prošetřit způsob vyřízení stížnosti před ukončením daňové kontroly není absolutní a nezpůsobuje automaticky nezákonnost jejího ukončení (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2017, sp. zn. 4 Afs 213/2016, a ze dne 12. 4. 2018, sp. zn. 4 Afs 1/2018. V tomto případě žalobce brojil proti právním závěrům správce daně při daňové kontrole, když namítal, že správce daně neunesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a že došlo ke změně výsledku kontrolního zjištění. Jak uvedl Nejvyšší správní soud na str. 4 a 5 rozsudku ze dne 31. 1. 2017, sp. zn. 4 Afs 213/2016, žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti je opravným prostředkem subsidiárním a daňový řád k obraně proti skutkovým a právním závěrům správce daně učiněným při daňové kontrole určuje primárně odvolání. Pokud tedy správce daně nerozhodl o žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, která obsahovala námitky totožné s námitkami uplatněnými daňovým subjektem v odvolání, nepředstavovalo to v projednávané věci vadu řízení, která by měla za následek vydání

nezákonného rozhodnutí ve věci samé, neboť předmětné námitky byly dostatečně přezkoumány v odvolacím řízení. Zcela totožná situace nastala i v nyní projednávaném případě, neboť žalobce uplatnil stejné námitky jako v žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti rovněž v odvolání a tyto byly přezkoumány rovněž v rámci odvolacího řízení. Řízení tedy nebylo zatíženo vadou způsobující nezákonnost rozhodnutí správce daně I. stupně. Vzhledem k uvedenému žalovaný konstatuje, že nelze přisvědčit žalobci v tom, že by odepřel podpis zprávy o daňové kontrole důvodně. Žalovaný uzavírá, že daňová kontrola byla ukončena řádně, rozhodnutí správce daně vydal v souladu s právními předpisy a před uplynutím lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu. Pokud by tedy žalobce uplatnil tuto žalobní námitku včas, bylo by ji nutno označit za nedůvodnou.

81. V dalším soud odkazuje na úplné znění dupliky ze dne 16. 1. 2019.
82. Ve vyjádření ze dne 11. 7. 2019 žalobce uvedl, že získal k některým sporovaným plněním nové důkazy, které svědčí v pravdivost jeho tvrzení. Z tohoto důvodu považuje za nutné je předložit soudu. Jedná se o listiny vztahující se čl. XIV., XVII. A XVIII. žaloby. Veškeré tyto dokumenty získal žalobce až nyní a nemohl je předložit dříve.

Jednání před soudem

83. Při jednání před soudem dne 28. 8. 2019 účastníci řízení setrvali na svých argumentacích a zvýraznili, upřesnili a doplnili své argumentace obsažené v žalobě a ve vyjádření k ní, jakož i v navazujících podáních. K podnikání firmy a k předmětné věci se vyjádřil rovněž jednatel žalobce Ing. P.V. Navržené důkazy soud neprovedl jednak proto, že některé z nich nebyly určeny k prokazování skutečností, které byly mezi účastníky sporné, jednak proto, že některé z nich se nevztahovaly ke skutečnostem, které byly pro věc relevantní, jednak proto, že u některých z nich nebylo upřesněno, které konkrétní sporné a relevantní skutečnosti mají být jimi prokazovány, a jednak proto, že některé z nich nelze uplatnit až v soudním stadiu věci (viz níže). Blíže viz zvukový a zvukově obrazový záznam založený v soudním spise.

Posouzení věci krajským soudem

84. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
85. Z žalobních bodů musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].
86. V daném případě správce daně sepsal zprávu o daňové kontrole o 167 stranách a žalovaný vyhotovil rozhodnutí o odvolání o 52 stranách. Žalobce předložil soudu žalobu čítající 38 stran, k níž připojil řadu důkazních návrhů a posléze i vyjádření ze dne 13. 11. 2017, ze dne 22. 11. 2018 a ze dne 11. 7. 2019.
87. K požadavkům na odůvodnění rozhodnutí soudů v takových případech došel Nejvyšší správní soud zejména k těmto závěrům: „*Přestože je třeba na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí z hlediska ústavních principů důsledně trvat, nemůže být chápána zcela dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován ve světle okolností každého jednotlivého případu. Zároveň tento závazek nemůže být chápán tak, že vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka (srovnej např. rozsudek ve věci Van de Hurk v. The Netherlands, ze dne 19. 4. 1994,*

*Series No. A 288). To by mohlo vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním a kontraproduktivním důsledkům jsoucím v rozporu se zásadou efektivity a hospodárnosti řízení.“ (rozsudek ze dne 30. 4. 2009, č.j. 9 Afs 70/2008-130) a „Soud, který se vypořádává s argumentací účastníka řízení, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č.j. 2 Afs 24/2005-44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS). Na druhou stranu podle ustálené judikatury nelze povinnost soudu řádně odůvodnit rozhodnutí chápat tak, že musí být na každý argument strany podrobně reagováno (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 15. 1. 2008, sp. zn. IV. ÚS 1903/07, náleží Ústavního soudu ze dne 16. 5. 2007, sp. zn. IV. ÚS 493/06, rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 19. 4. 1994, Van de Hurk v. Nizozemí, stížnost č. 16034/90, bod 61, rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 9. 12. 1994, Ruiz Torija v. Španělsko, stížnost č. 18390/91, bod 29).“ (rozsudek ze dne 25. 3. 2010, č.j. 5 Afs 25/2009-98, publikovaný pod č. 2070/2010 Sb. NSS). V intencích citované judikatury tak soudy nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vypořádávat; úkolem soudu je vypořádat *ratio decidendi* žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č.j. 7 As 126/2013-19). Podstatné tedy je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č.j. 7 Afs 85/2013-33).*

88. Soud zdůrazňuje, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu není řízením nalézacím, nýbrž přezkumným (arg.: „Soud přezkoumá ...“).
89. Zásadně je mezi účastníky řízení spor o to, zda žalobce (věrohodně) prokázal, že předmětná plnění (dodávky a reklama a marketing) byla dodána / poskytnuta deklarovanými dodavateli a v deklarovaném rozsahu.
90. Žalobce má za to, že napadené rozhodnutí je nesrozumitelné a nepřezkoumatelné.
91. Žalovaný se otázkou reakce odvolacího orgánu na námitky odvolatele obsáhle zabýval zejména v bodech 87 až 90 napadeného rozhodnutí.
92. K tomu soud konstatuje, že s námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí je nutno se vypořádat přednostně, protože byla-li by tato vada shledána, mohla by představovat překážku posouzení důvodnosti ostatních žalobních námitek. Má-li rozhodnutí správního orgánu projít testem přezkoumatelnosti, je třeba, aby se jednalo o rozhodnutí srozumitelné a opřené o dostatek důvodů. U těchto jednotlivých atributů přezkoumatelnosti je možno vycházet z ustálené praxe správních soudů (ať už jde o přímo použitelné závěry týkající se rozhodnutí správních orgánů nebo analogicky použitelné závěry vztahující se k rozhodnutím krajských soudů). Pokud jde o námitku nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, kterou má žalobce patrně na mysli, lze poukázat např. na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č.j. 1 Afs 135/2004-73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS, a ze dne 14. 7. 2005, č.j. 2 Afs 24/2005-44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS. Ve smyslu těchto rozsudků je nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nedostatek důvodů dána zejména tehdy, jestliže z jeho odůvodnění není zřejmé, proč správní orgán nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené. Zdejší soud však v tomto případě žádnou takovou vadu rozhodnutí správních orgánů jako celku neshledal. Soudní praxe považuje rozhodnutí odvolacího správního orgánu, jímž se odvolání zamítá a odvoláním napadené rozhodnutí potvrzuje, a rozhodnutí správního

orgánu prvního stupně, které bylo odvoláním napadeno, za jeden celek. V přezkoumávané věci představuje jeden celek rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 25. 6. 2017, č.j. 28349/17/5200-11435-711918, a dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 17. 6. 2016, č.j. 1269978/16/2301-51522-402739, a ze dne 17. 6. 2016, č.j. 1271089/16/2301-51522-402739, ve spojení s příslušnou zprávou o daňové kontrole. Soud tu nemá pochybnosti o důvodech, proč žalovaný správní orgán rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku jeho rozhodnutí; z žaloby ostatně vyplývá, že tyto pochybnosti nemá ani žalobce, neboť s právními názory a závěry správních orgánů nesouhlasí a namítá jejich nesprávnost.

93. Jestliže se správce daně dostatečně vypořádá s návrhy a námitkami uplatněnými daňovým subjektem, mělo by se v žalobě polemizovat s konkrétními skutkovými a právními závěry, k nimž správce daně prvního stupně nebo odvolací orgán dospěl. V případě, že žalobce argumentaci správního orgánu obsaženou ve zprávě o daňové kontrole a zejména v rozhodnutí o odvolání pomíjí, může stačit, že soud na tuto skutečnost poukáže a s takovýmito nepravými žalobními body se vyrovná obecně.
94. Soud, který se ztotožní s přiléhavou a fundovanou argumentací žalovaného, se v případě totožnosti žalobních námitek s námitkami uvedenými v odvolání nemusí již k věci duplicitně vyjadřovat a může odkázat na příslušné pasáže odůvodnění napadeného rozhodnutí. *„Je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č.j. 8 Afs 75/2005-130, publ. pod č. 1350/2007 Sb. NSS).
95. V čl. II. žaloby žalobce poukazuje na nepřiměřené průtahy ze strany správce daně a žalovaného.
96. K tomu soud uvádí, že podle § 7 odst. 1 daňového řádu *správce daně postupuje bez zbytečných průtahů.*
97. K zásadě rychlosti se odborná literatura vyjádřila např. takto: *„Každé řízení má trvat jen po tu dobu, po kterou to vyžaduje jeho účel. Není jistě možné požadovat, aby všechna řízení trvala stejnou dobu, to by neodpovídalo jejich konkrétním okolnostem, různé míře skutkové či právní složitosti, potřebě objasnění konkrétních otázek důležitých pro vydání rozhodnutí a možnostem dosáhnout toho dostupnými procesními postupy a také v nepolední řadě chování účastníků řízení (zde především daňových subjektů) a dalších osob zúčastněných na řízení. Vyjmenované faktory mohou a zpravidla ovlivní průběh jednotlivých řízení či postupů při správě daní a odůvodní i jejich nezbytnou délku.“* (Josef Baxa a kol.: Daňový řád. Komentář I. 1. vyd. Praha 2011, str. 47).
98. V daném případě činil správce daně řadu úkonů. Žalobce neupřesnil, u kterého úkonu správce daně mělo dojít ke zbytečným průtahům. Jediný konkrétní úkon, který žalobce zmiňuje, je vydání rozhodnutí o odvolání. Tento úkon však nemohl mít vliv na to, že nečinnost správce daně v průběhu daňové kontroly, jak míní žalobce, způsobila, že jeho rozhodnutí z důvodu hrozby prekluze bylo unáhlené a za situace, kdy nebyl zjištěn skutkový stav ve věci. Za těchto okolností soud přijímá vysvětlení žalovaného, že v předmětném řízení bylo postupováno vzhledem ke skutkové a právní složitosti případu

adekvátně rychle a efektivně, když v řízení před správcem daně bylo provedeno rozsáhlé dokazování včetně výsledků svědků a byl využíván institut dožádání, přičemž do celkové délky řízení se promítla také procesní aktivita žalobce, který před ukončením daňové kontroly podával návrhy na doplnění dokazování a stížnosti, čímž její trvání prodlužoval, a v odvolacím řízení doplnil své odvolání celkem šestkrát, a to včetně předkládání dalších důkazních prostředků. Že by rozhodnutí správce daně bylo unáhlené z důvodu hrozby prekluze, není pravděpodobné už proto, že daňová kontrola byla ukončena dne 9. 6. 2016 a lhůta pro stanovení daně by uplynula až v říjnu 2016. V dalším soud odkazuje na příslušnou část vyjádření žalovaného k žalobě.

99. V čl. III. žaloby žalobce pojednal o rozvržení důkazního břemene.
100. Žalovaný se rozvržením důkazního břemene zabývá především v bodech 79 až 84 napadeného rozhodnutí.
101. K tomu soud konstatuje, že rozložení břemene tvrzení a důkazního břemene v daňovém řízení je upraveno především v 92 odst. 3, 4 a 5 daňového řádu.
102. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních* (srov. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb.).
103. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu *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* (srov. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb.).
104. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem* [srov. § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb.].
105. K otázce distribuce břemen se odborná literatura vyjádřila např. takto: „*Důkazní břemeno ohledně této skutečnosti se bude přímo vztahovat k důkaznímu břemenu daňového subjektu. Vyrůstane-li důkazní břemeno daňovému subjektu ve vztahu k jeho daňovému tvrzení, ustojí jej nejčastěji předložením účetních dokladů. V takovémto případě vzniká důkazní břemeno správci daně. To však neznamená, že by správce daně byl povinen prokazovat opak tvrzení daňového subjektu. Jak vyplývá z komentovaného ustanovení, správce daně prokazuje pouze skutečnosti vyvracející věrohodnost (§ 7 odst. 2 ÚČZ), průkaznost (§ 8 odst. 4 ÚČZ), správnost (§ 8 odst. 2 ÚČZ) či úplnost (§ 8 odst. 3 ÚČZ) účetnictví daňového subjektu, a to ať už účetnictví jako celku či pouze jeho jednotlivých účetních dokladů. Dostojí-li správce daně této povinnosti, bude povinností daňového subjektu předložit další důkazní prostředky mimo rovinu účetnictví. V opačném případě bude správce daně nucen konstatovat, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno. Předloží-li daňový subjekt nové důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení, celá situace se opakuje s tím, že správce daně bude nově prokazovat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost těchto důkazních prostředků. Celý tento proces pak můžeme nazvat jako přenos důkazního břemene, byť se fakticky nejedná o přenos jako spíše o opětovný vznik ať už na té či na oné straně.*“ (Ondřej Lichnovský – Roman Ondříšek a kol.: Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha 2010, str. 179-180).
106. K tomu, které skutečnosti je kdo povinen prokazovat, se soudní praxe ustálila hlavně na těchto názorech: „*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.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č.j. 5 Afs 40/2005-72), „Daňový subjekt plní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119) a „K prokázání existence skutečností, které vyvracejí věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví vedeného daňovým subjektem, nedochází nesplněním určité procesní povinnosti daňového subjektu či třetí osoby ani pouhým zpochybněním jejich tvrzení, nýbrž toliko vlastní procesní aktivitou správce daně v podobě provedení takového důkazního prostředku, který je způsobilý vyvolat stav objektivní nejistoty o rozhodné skutečnosti.“ (rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 5. 2008, č.j. 15Ca 259/2006-44).

107. K průběhu dokazování v daňovém řízení se pak Nejvyšší správní soud sumárně vyslovil takto: „Daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. ... Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky. Ve věci stěžovatele je podstatné zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem. Uvedená zákonná ustanovení v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v případě stěžovatele pak také z předpisů účetních. Způsob, jakým daňový subjekt plní svoji důkazní povinnost, vyplývá ze shora citovaných ustanovení zákona o správě daní a poplatků. Daňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví [§ 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o účetnictví“)], či jiné povinné záznamy nebo evidence (viz také § 39 zákona o správě daní a poplatků, jakož i příslušná ustanovení Opatření 281, 283/77 411/2000, kterým se stanoví postupy účtování pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví, vyhlášeného ve Sbírce zákonů pod č. 51/2000). Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně), věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu (viz § 7 zákona o účetnictví), kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví

daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, které činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající ze zákona. ... Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č.j. 9 Afs 30/2008-86).

108. Z uvedeného plyne, že soud s argumentací obsaženou v bodech 79 až 84 napadeného rozhodnutí souhlasí.
109. V čl. III., V. a VII. žaloby žalobce dále namítá, že správce daně své důkazní břemeno neunesl.
110. Žalovaný v bodě 102 napadeného rozhodnutí uvedl, že odvolatel byl správcem daně vyzván k prokázání specifikovaných skutečností, čímž bylo důkazní břemeno přeneseno na odvolatele. Po jeho vyjádření a předložení důkazních prostředků správce daně označil konkrétní skutečnosti, jež vedly k závěru, že odvolatel svá tvrzení neprokázal, čímž bylo důkazní břemeno opět přeneseno ze správce daně na odvolatele. V této souvislosti odvolací orgán odkázal zejména na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č.j. 8 Afs 71/2013-41, a ze dne 22. 8. 2013, č.j. 1 Afs 21/2013-66.
111. Ze správního spisu soud zjistil, že správce daně dne 24. 7. 2014 pod č.j. 01427530/14/2301-05402-400608 vyzval žalobce k prokázání specifikovaných skutečností potřebných pro správné stanovení daně vyplývajících z dokladů předložených při daňové kontrole a daňovým subjektem uváděných skutečností v přiznáních k dani z příjmů právnických osob za příslušná zdaňovací období. Žalobce byl vyzván k prokázání toho, že označené fakturované práce byly skutečně provedeny společnostmi deklarovanými na fakturách, o jaké konkrétní práce se jednalo a kdo práce prováděl. Tuto výzvu správce daně odůvodnil ve vztahu ke společnosti Orange Pine s.r.o. tím, že za účelem ověření provedení prací fakturovaných touto společností požádal místně příslušný finanční úřad o zjištění, zda a kdo fakturované služby provedl. Vzhledem k tomu, že tato společnost je pro správce daně nekontaktní a provedení prací tedy nebylo možno ověřit, vznikly správci daně pochybnosti o tom, že fakturované práce byly provedeny tak, jak je deklarováno. V průběhu kontroly předložené doklady samy o sobě nemohou prokázat, zda byl předmět smlouvy skutečně realizován a ani nemohou být důkazem prokazujícím oprávněnost zahrnutí nákladů na předmětné služby do daňově uznatelných nákladů, neboť pro tuto oprávněnost je podstatné jak zjištění a prokázání skutečného stavu, tedy toho, kdo, kde a jakým způsobem fakturované činnosti prováděl, s kterými konkrétními osobami bylo v této souvislosti jednáno a jakým způsobem byly provedené práce předány, tak naplnění

základního hlediska, a to vazby na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Z tohoto důvodu je nutné, aby byly v rámci kontroly předloženy či navrženy k provedení takové důkazní prostředky, které by zcela odstranily či vyvrátily pochybnosti o provedení fakturovaných služeb výše uvedenou společností. Obdobně byla uvedená výzva správce daně odůvodněna ve vztahu ke společnostem Dennon Consulting s.r.o., Event Studio s.r.o., FULLERTON s.r.o., INTERBALANCE s.r.o. a Tribunus Plebis a.s.

112. Výše uvedené odůvodnění lze podle názoru soudu považovat za prokázání toho, že v případě specifikovaných faktur existují o souladu účetnictví se skutečností natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným.
113. V čl. III. žaloby žalobce rovněž poukazuje na nesymetrii v požadované míře (intenzitě) důkazů.
114. S názorem žalobce tu lze do určité míry souhlasit. K důkazní povinnosti správce daně se žalovaný dovolává rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119: *„Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným.“*. K důkazní povinnosti daňového subjektu žalovaný uvedl, že v případě, že není možné zjistit skutkový stav ve 100 % míře, je třeba se k tomuto stavu alespoň přiblížit (viz § 92 odst. 2 daňového řádu, vč. důvodové zprávy k tomuto ustanovení). Správce daně tak podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje vážné a důvodné pochyby, daňový subjekt podle § 92 odst. 3 téhož zákona prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v příslušných podáních. Podle názoru soudu však tato asymetrie, která vyplývá z povahy věci (a rozdílného postavení správce daně a daňového subjektu v daňovém řízení), sama o sobě nemůže krátit práva daňového subjektu. Jelikož žalovaný uvedenou odlišnost prezentoval v bodech 102 a 104 napadeného rozhodnutí, není možné akceptovat námitku, že ani tuto otázku si správce daně a žalovaný v napadeném rozhodnutí nevyjasnili.
115. V čl. IV. žaloby žalobce namítá porušení zásady legitimního očekávání.
116. Podle § 8 odst. 2 daňového řádu *správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.*
117. K legitimnímu očekávání zaujal Nejvyšší správní soud také tento názor: *„[35] V posledním smyslu lze legitimní očekávání vyjádřit jako princip daňového práva, dle něhož správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly (§ 8 odst. 2 daňového řádu). Zásada legitimního očekávání v tomto smyslu je imanentní správnímu právu jako celku a svůj odraz nachází též v obdobném znění § 2 odst. 4 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu. Je zásadně nepřipustné, aby správce daně ve skutkově obdobných či totožných případech postupoval vůči jinému, nebo i témuž subjektu, odlišně. Pokud tak činí, je povinen svůj postup přesvědčivě odůvodnit, aby bylo zřejmé, že nepostupuje svévolně. ... [37] K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že aplikovatelnost zásady ochrany legitimního očekávání je omezena také tím, že nesmí jít o „nezákonné“ legitimní očekávání. Pokud by v jednom případě stěžovatel nebyl v rozporu se zákonem za své delikttní jednání sankcionován, pak takový postup žalovaného nezakládá legitimní očekávání stěžovatele, že v jiných případech nemůže být v souladu se zákonem postižen (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 4. 2009, č. j. 4 As 58/2008 - 97).“* (rozsudek ze dne 11. 12. 2014, č.j.

6 Afs 156/2014-47).

118. Žalovaný v bodech 91 a 92 napadeného rozhodnutí uvedl, že v daňové kontrole za rok 2003 správce daně nerozporoval uskutečnění daných obchodních transakcí takovým způsobem, jak odvolatel deklaroval, tudíž nebyl důvod pro tehdejší neakceptaci výdajů (nákladů) s nimi spojených. V aktuálním případě však měl správce daně pochybnosti o deklarovaném uskutečnění předmětných obchodních transakcí s ohledem na jejich rozsah, nemožnost ověřit plnění u deklarovaných dodavatelů, proto odvolatele k prokázání jím tvrzených skutečností vyzval. U postupu k odstranění pochybností ve věci daně z přidané hodnoty se v popisovaných případech jednalo o vytýkácí řízení vedené dle § 43 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. Předmětem ověřování v rámci zmiňovaných řízení byly také některé práce fakturované společnostmi Orange Pine s.r.o. a Dennon Consulting s.r.o. s tím, že správce daně tato řízení ukončil tak, že jeho pochybnosti byly odstraněny a je vyměřováno v souladu s podaným daňovým přiznáním. Daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob byla vedena nezávisle na dříve provedeném postupu k odstranění pochybností, resp. vytýkácí řízení, na dani z přidané hodnoty. Odvolací orgán je toho názoru, že daňová kontrola zahrnuje hlubší analýzu předložených dokladů než vytýkácí řízení, tudíž závěr z ní plynoucí mohl být odlišný než v případě vytýkácího řízení. Přes to, že správce daně uzavřel vytýkácí řízení bez zvýšení (změny) daňové povinnosti, nemohlo být vyloučeno, že v budoucnu mohla být zahájena daňová kontrola i na dani z přidané hodnoty, kde by závěr správce daně mohl být odlišný než u dříve provedeného vytýkácího řízení. Skutečnost, že daňová kontrola na dani z přidané hodnoty nebyla zahájena, nelze klást nyní správci daně k tíži.
119. K tomu soud uvádí, že žalovaný v napadeném rozhodnutí svůj postup odůvodnil tak, že je zřejmé, že nepostupoval svévolně. Obecně lze dodat, že správce daně prověřuje určité skutečnosti do určité hloubky. Tím neaprobujeme, že je všechno v pořádku. Některé doklady se při zběžné kontrole mohou jevit jako věrohodné, následně však mohou vzniknout pochybnosti, zda k realizaci transakce skutečně došlo. Neuplyne-li stanovená lhůta a jsou-li splněny i další podmínky, může se správce daně k již posouzeným nebo obdobným případům vrátit a zahájit prověřování nebo v něm pokračovat. Tím nedochází k porušování zásady legitimního očekávání. Legitimní očekávání ostatně není porušováno ani tím, je-li v zákonných mantinelech provedena opakovaná daňová kontrola nebo nařízena obnova řízení.
120. Že v případě daňové kontroly u žalobce došlo k doměření daně a v případě daňové kontroly u společnosti Pontech s.r.o. nebyly zjištěny skutečnosti, které by měly za následek doměření daně, je zřejmě faktem. Soud by se však mohl zabývat eventuální protiprávností postupu správce daně jenom tehdy, kdyby žalobní námitka byla náležitě konkretizována a precizována. Něco takového ovšem v žádném případě nepředstavuje pouhé uplatnění zcela obecné výtky a předložení zprávy o daňové kontrole. Soud není povinen za žalobce dohledávat, zda tu jde o případy skutkově shodné nebo podobné. Bez znalosti konkrétních skutkových okolností případu společnosti Pontech s.r.o., které ovšem žalobce neuvedl, nebylo možné vůbec provést srovnání, na jehož podkladě by soud mohl vyslovit závěr, že v daném případě mohlo u žalobce dojít k porušení zásady ochrany legitimního očekávání.
121. V čl. V. žaloby žalobce namítal porušení zásady, že účetnictví daňového subjektu je důkazem.
122. Žalovaný v bodech 96 až 101 napadeného rozhodnutí poukázal na zákon č. 563/1991 Sb.,

o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), v jehož § 8 odst. 4 je uvedeno, že účetnictví účetní jednotky je průkazné, jestliže všechny účetní záznamy tohoto účetnictví jsou průkazné a účetní jednotka provedla inventarizaci. V návaznosti na to § 33a zákona o účetnictví stanoví, že za průkazný účetní záznam se považuje pouze účetní záznam, jehož obsah je prokázán přímo porovnáním se skutečností, kterou tento záznam prokazuje. V případě rozporovaných výdajů (nákladů) však nebylo prokázáno, že odvolatelem deklarované skutečnosti jsou v souladu se skutečně zjištěným skutkovým stavem. Ohledně průkaznosti účetnictví odvolací orgán odkázal např. na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2014, č.j. 4 Afs 59/2014-41, a ze dne 25. 4. 2012, č.j. 2 Afs 33/2011-78. V situaci, kdy o souladu skutečného stavu se stavem formálně právním existují jasné pochybnosti, nelze účetnictví bez dalšího považovat jako průkazný důkazní prostředek k osvědčení odvolatelem tvrzených skutečností. Ve smyslu zejména rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č.j. 5 Afs 40/2005-72, ze dne 31. 12. 2008, č.j. 8 Afs 54/2008-68, a ze dne 25. 7. 2013, č.j. 2 Afs 11/2013-37, odvolací orgán konstatoval, že doklady, formálně odpovídající z hlediska náležitostí či účtování zákonné úpravě, nejsou samy o sobě způsobilé prokázat daňovou účinnost uplatněných nákladů, existují-li na straně správce daně vážné a důvodné pochybnosti o skutečnostech v nich uvedených. To znamená, že ani po formální stránce perfektní doklady nemohou být dostatečným důkazem o uskutečnění transakce v nich deklarované, pokud vzniknou relevantní pochybnosti o tom, zda skutečnosti zachycené na těchto dokladech odpovídají skutečnému stavu. V takovém případě je povinností daňového subjektu, aby prokázal správnost svého původního tvrzení dalšími důkazy, které by toto zpochybnění jednoznačně a transparentně vyvrátilo. Rozhodující pro daňové řízení je vždy faktická stránka věci, proto jakékoliv doklady lze akceptovat jen tehdy, je-li nesporné, že jeho plnění bylo uskutečněno tak, jak je v těchto dokladech deklarováno.

123. Soud se s názorem žalovaného ztotožňuje. Argumentace obsažená v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, a ze dne 30. 4. 2008, č.j. 1 Afs 15/2008-100, ve skutečnosti žalobci nesvědčí. Prakticky každý, kdo nepracuje toliko s vytrženou větou, ale vnímá celý kontext, může dojít k tomu, že i názory obsažené v uvedených rozsudcích Nejvyššího správního soudu podporují jen a jen stanovisko žalovaného. Ze zpráv auditora Ing. I.P. za zdaňovací období od 1. 4. 2010 do 31. 3. 2011 a od 1. 4. 2011 do 31. 3. 2012 nevyplývá, že předmětná plnění (dodávky a reklama a marketing) byla dodána / poskytnuta deklarovanými dodavateli a v deklarovaném rozsahu. Jimi tudíž nelze prokázat žalobcem tvrzené skutečnosti. Souhlasně tak soud odkazuje zejména na body 96 až 101 napadeného rozhodnutí a na bod 12 vyjádření žalovaného k žalobě.
124. V čl. VI. žaloby žalobce namítá nepřezkoumatelnost, neboť z výstupů daňové kontroly ani z napadeného rozhodnutí není zřejmé, zda je mu kladeno za vinu, že dodavatelé mají nesrovnalosti v účetnictví, resp. se jedná o daňový podvod, nebo že neprokázal přijetí plnění od dotčených dodavatelů.
125. Žalovaný v bodě 114 napadeného rozhodnutí uvedl, že daňové řízení nebylo vedeno v duchu, že odvolatel věděl nebo mohl vědět, že dodavatelé či subdodavatelé jsou účastní daňového podvodu. O tuto skutečnost se v projednávaném případě nejednalo. Správce daně vyslovil pochybnosti o poskytnutí služeb deklarovanými dodavateli a v deklarovaném rozsahu, evidentní rozpory mezi jednotlivými důkazními prostředky jsou obsahem hodnocení odvolacího orgánu u jednotlivých kontrolních zjištění. Správce daně uzavřel jednotlivá kontrolní zjištění na základě skutečnosti, že odvolatel neprokázal, že

předmětní dodavatelé skutečně práce provedli v deklarovaném rozsahu, nikoliv na základě eventuálních nesrovnalostí a nestandardních vztahů mezi deklarovanými společnostmi a jejich případnými dodavateli. Ze spisového materiálu nevyplývá skutečnost, že by odvolateli byla správcem daně přičítána k tíži jednání a nedostatky třetích subjektů. Odpovědnost za ekonomickou a obchodní činnost jiných subjektů není a nebyla ze strany správce daně v průběhu daňové kontroly na odvolatele žádným způsobem kladena.

126. K tomu soud poznamenává, že z napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé, co měl žalobce prokázat („co je mu kladeno za vinu“); na tom nemůže nic změnit ani žalobcův – nepřípadný – odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č.j. 6 Afs 252/2016-35.
127. V dalších částech žaloby žalobce brojí proti nedostatkům při dokazování.
128. K tomu soud předesílá, že ve smyslu § 24 odst. 1 věty první ZDP *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem*. Bylo na žalobci, aby prokázal daňovou uznatelnost sporných výdajů (nákladů). V § 92 odst. 3 daňového řádu se praví: *Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*.
129. Z dikce „*prokazuje skutečnosti*“ plyne, že tu významnou roli hrají procesní instituty „povinnost tvrzení“ a „povinnost důkazní“. Povinnost tvrzení znamená povinnost účastníka řízení tvrdit rozhodné skutečnosti. Povinnost důkazní znamená povinnost účastníka řízení předložit nebo alespoň označit důkazní prostředky k prokázání tvrzených skutečností. Důkazní povinnost se vztahuje k určité tvrzené skutečnosti. Bez tvrzení určitých skutečností si lze jen obtížně představit důkazní povinnost. I když je zde úzká souvislost mezi povinností tvrzení a povinností důkazní, lze říci, že povinnost tvrzení je primární a povinnost důkazní sekundární.
130. V této souvislosti se Nejvyšší správní soud vyslovil takto: „*Za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, které poplatník: 1/ skutečně vynaložil, 2/ vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3/ vynaložil v daném zdaňovacím období, 4/ o nichž tak stanoví zákon. Nutno konstatovat, že pro posouzení, zda jsou výdaje daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem daňového subjektu (podmínka 2/), nelze však opomíjet i další podmínky stanovené v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ne každý uplatněný výdaj může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do svého účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu.*“ (rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č.j. 9 Afs 30/2007-73).
131. Na tomto místě je vhodné poukázat rovněž na základní zásady dokazování v daňovém řízení. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt tíží jak břemeno tvrzení, tak i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost daň přiznat a následně též povinnost prokázat správnost a pravdivost výše přiznané daně. Primární iniciativa v tomto ohledu náleží daňovému subjektu, který podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
132. V čl. VII. žaloby žalobce dále brojí proti tomu, že žalovaný a správce daně požadují prokázat od žalobce skutečnosti s naprostou jistotou, tj. hraničící na 100 %.
133. Žalovaný v bodě 78 napadeného rozhodnutí uvedl, že výdaje musí být poplatníkem

prokázány způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými věrohodnými důkazy (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č.j. 5 Afs 40/2005-72, ze dne 1. 3. 2010, č.j. 5 Afs 74/2009-111, ze dne 26. 1. 2011, č.j. 5 Afs 24/2010-117, a ze dne 16. 4. 2014, č.j. 2 Afs 40/2014-28).

134. K tomu soud opakuje, že žalovaný k důkazní povinnosti daňového subjektu uvedl, že *v případě, že není možné zjistit skutkový stav ve 100 % míře, je třeba se k tomuto stavu alespoň přiblížit (viz § 92 odst. 2 daňového řádu, vč. důvodové zprávy k tomuto ustanovení)*. S tím není v rozporu ani vyjádření žalovaného v bodě 153 napadeného rozhodnutí [*„S přihlédnutím k těmto skutečnostem odvolací orgán uvádí, že pokud ze svědectví jednotlivých svědků jednoznačně vyplývá, že si svědci nejpodstatnější skutečnosti o deklarovaném plnění „nepamatují“, pak lze pouze konstatovat, že smyslem a cílem dokazování v daňovém řízení není získat „nějakou pravděpodobnost“ o tom, zda a jak se nějaké plnění od deklarovaného dodavatele uskutečnilo, ale jeho smyslem a cílem je zcela jednoznačně prokázat, zda a jak k tomuto plnění fakticky došlo, či nikoliv, resp. prokázat materiální podmínky pro vznik nároku na uplatnění tvrzených nákladových položek do daňově účinných výdajů.“*]. Žalovaný ani správce daně tudíž na žalobce nekladli nezákonné požadavky.
135. V čl. VIII. žaloby žalobce namítá, že žalovaný a správce daně opomenuli / odmítli důkazy navrhované žalobcem.
136. Ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu stanovuje: *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.*
137. Správce daně tedy není povinen všechny důkazy navržené daňovým subjektem provést. I na daňové řízení je ovšem třeba vztáhnout tento obecněji platný názor Nejvyššího správního soudu: *„Není na libovůli správního orgánu, jakým způsobem s návrhy účastníků na provedení důkazů naloží, neboť správní orgán sice není ve smyslu § 52 správního řádu povinen všechny důkazy navržené účastníky provést, pokud však některé z nich neprovede, musí v odůvodnění rozhodnutí uvést, proč se tak stalo. Správní orgán je oprávněn, ale i povinen odpovědně vážit, které důkazy je třeba provést, zda je potřebné stav dokazování doplnit a posuzovat důvodnost návrhů stran na doplnění dokazování. Zásada volného hodnocení důkazů neznamena, že by bylo rozhodujícím orgánu dáno na výběr, které z provedených důkazů vyhodnotí a které nikoli a o které opře skutkové závěry a které opomene.“* (rozsudek ze dne 13. 11. 2009, č.j. 5 As 29/2009-48).
138. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že mu není zřejmé, jakým způsobem by požadované metody (porovnání účetních výsledků odvolatele s účetními výsledky srovnatelných daňových subjektů, porovnání hospodářských výsledků odvolatele s předchozími lety či kalkulace výnosových a nákladových faktur) ozřejmily skutečnost, že předmětné obchodní transakce byly realizovány v deklarovaném rozsahu a deklarovaným dodavatelem (bod 103). Jak již uvedl i správce daně, znalecký posudek a jeho dodatek žádným způsobem neprokazuje faktické provedení prací předmětnými dodavateli. Svědeckou výpověď znalce odvolací orgán spatřuje jako nadbytečnou, neboť svědek není osobou, jež realizaci prací vnímala bezprostředně svými smysly (bod 127). Tabulka účetních údajů a znalecký posudek nejsou relevantními důkazními prostředky ve věci, neboť závěr správce daně nebyl takový, že práce provedli vlastní zaměstnanci odvolatele. Odvolatel byl vyzván k prokázání provedení prací ze strany deklarovaných dodavatelů a v deklarovaném rozsahu, nikoliv aby prokázal, že práce jeho zaměstnanci neprovedli. Rovněž z příslušných zpráv nezávislého auditora nevyplývá, že by práce byly provedeny v

deklarované podobě, tudíž jimi nelze prokázat odvolatelem tvrzené skutečnosti (bod 137). Předložený znalecký posudek (č.j. 8545/16 ze dne 5. 1. 2016) a jeho dodatek č. 1 (č.j. 1226812/16 ze dne 8. 6. 2016) odpovídají na otázky ohledně obvyklé hodnoty díla, kvantity a kvality dokladů a jiných evidencí, ale neodpovídají, a ze své podstaty ani nemohou odpovědět, na otázku ohledně faktického poskytnutí plnění konkrétním subdodavatelem, jak je uvedeno na fakturách (bod 145).

139. K tomu soud konstatuje, že správce daně a žalovaný srozumitelně vysvětlili, proč uvedenými listinami (a výsledkem znalce) není možno prokázat, že předmětná plnění (dodávky a reklama a marketing) byla dodána / poskytnuta deklarovanými dodavateli a v deklarovaném rozsahu. Vzhledem k tomu nepovažuje soud za důvodnou námitku, že žalovaný a správce daně zcela opomenuli, resp. zcela bez dalšího zkoumání odmítli žalobcem navrhované porovnání se srovnatelnými daňovými subjekty, vnitřní kalkulace, např. tabulku účetních údajů na výnosnost na jednoho zaměstnance, znalecký posudek Ing. J. K. ze dne 22. 5. 2017 (a výslech tohoto znalce) a zprávy auditora Ing. I.P. za zdaňovací období od 1. 4. 2010 do 31. 3. 2011 a od 1. 4. 2011 do 31. 3. 2012. V dalším se odkazuje zejména na body 10, 103, 110, 127, 137 a 145 napadeného rozsudku a na body 24 a 25 vyjádření žalovaného k žalobě.
140. Ustanovení § 92 odst. 6 daňového řádu stanovuje: *Navrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti. Není-li návrhu vyhověno, správce daně o tom vyrozumí daňový subjekt s uvedením důvodu.*
141. K tomuto ustanovení se odborná literatura vyjádřila např. takto: „Ustanovení upravuje povinnost daňového subjektu a správce daně při přípravě dokazování tak, aby správce daně mohl jednak rozhodnout, zda vůbec navrhovaný důkaz v podobě výsledku třetí osoby (typicky svědka) provede, v kladném případě pak proto, aby se mohl na výslech řádně připravit. Daňový subjekt musí označit potřebné údaje o osobě, aby mohla být v řízení identifikována, a to i pomocí dostupných informačních zdrojů, a řádně předvolána k jednání, a dále musí upřesnit, které skutečnosti hodlá účastí této osoby prokázat nebo vysvětlit (zpravidla výsledkem) nebo zdůvodnit jiný důvod její účasti (např. osoba může předložit listinu či předmět apod.). Uvedení zejména věcných údajů umožňuje správci daně posoudit důležitost nebo nadbytečnost účasti navrhované osoby s ohledem na konkrétní stav řízení, resp. důkazní situaci v něm; nevyhoví-li důkaznímu návrhu, je povinen sdělit to daňovému subjektu spolu s uvedením důvodu.“ (Josef Baxa a kol.: Daňový řád. Komentář I. 1. vyd. Praha 2011, str. 512).
142. Ze správního spisu soud zjistil, že správce daně jako svědky vyslechl dne 3. 11. 2014 Ing. P.H. (technický ředitel žalobce), dne 4. 11. 2014 R.N. (Orange Pine s.r.o.), dne 20. 11. 2014 Ing. V.M. (zaměstnanec žalobce) a RNDr. J.S. (PONTECH s.r.o.), dne 9. 12. 2014 JUDr. D.M. (Tribunus Plebis a.s.), J.B. (INTERBALANCE s.r.o.) a J.M. (ACTEA Consulting s.r.o.) a dne 16. 12. 2014 Bc. J.Š. (zaměstnanec žalobce). Dne 24. 5. 2016 žalobce předložil správci daně návrh na provedení důkazů – mimo jiné svědeckých výsledků jednatelů subdodavatelů A.K. (jednatelka společnosti Orange Pine s.r.o.), T.S. (jednatel společnosti Dennon Consulting s.r.o.), D.L. (jednatele společnosti Event Studio s.r.o.), Z.M. (jednatelka společnosti INTERBALANCE s.r.o.), T.M. (jednatel společnosti ACTEA Consulting s.r.o.) a Mgr. A.M. (jednatelka společnosti ACTEA Consulting s.r.o.). Správce daně k těmto návrhům při ústním jednání dne 9. 6. 2016 uvedl, že jim nevyhověl, neboť to s ohledem na dostatečně zjištěný skutkový stav považuje za nadbytečné. Daňový subjekt

tyto osoby v průběhu daňové kontroly neuvedl jakožto osoby, které by mohly mít jakékoliv povědomí o tom, zda a jakým způsobem byly služby skutečně provedeny, když daňový subjekt sám uvedl, že jednal s jinými osobami. To, že navržení svědci jsou osobami podepsanými pod některými akceptačními protokoly, považuje správce daně za formální akt, sám daňový subjekt jej za formální rovněž považuje (viz vyjádření k výsledku kontrolního zjištění č.j. 01694938/15/2301-61562-400139, str. 21, odst. 1) a dále rovněž uvedl, že s těmito osobami nejednal, služby nepřebíral a ani nebyl přítomen při podpisu akceptačních protokolů ze strany subdodavatele (viz vyjádření k výsledku kontrolního zjištění č.j. 01694938/15/2301-61562-400139, str. 40, odst. 3). Dle správce daně je tedy nepravděpodobné, že by tyto osoby měly povědomost o fakturovaných službách.

143. K tomu soud uvádí, že žalobce v žalobě s vyrozuměním správce daně, z jakých důvodů jeho návrhu na provedení výsledku uvedených svědků nevyhověl (§ 92 odst. 6 věta druhá daňového řádu), kteréhožto vyrozumění se následně dovolává v napadeném rozhodnutí a ve vyjádření k žalobě i žalovaný, věcně nepolemizuje. Vzhledem k tomu nemůže soud vyhodnotit jako důvodnou ani námitku nezákonnosti postupu žalovaného, resp. správce daně spočívající v neprovedení svědeckých výsledků jednatele subdodavatelů A.K., T.S., D.L., Z.M., T.M. a Mgr. A.M.
144. Jinak je tomu s požadavkem žalobce na svědecký výslech L.Š. (FULLERTON s.r.o.).
145. Žalovaný v bodech 28 a 189 napadeného rozhodnutí uvedl, že v rámci odvolacího řízení správce daně za účelem podání informací týkajících se provedení reklamních služeb společností FULLERTON s.r.o. předvolal ke svědecké výpovědi dne 5. 10. 2016 pana L.Š. tehdejšího jednatele společnosti FULLERTON s.r.o. Z důvodu nevyhovujícího termínu odvolatel požádal o přesunutí na den 8. 11. 2016, což správce daně akceptoval a svědka na tento termín předvolal. Z účasti na jednání se dne 25. 10. 2016 svědek omluvil z důvodu pracovní neschopnosti, následně byl stanoven termín na den 16. 11. 2016 v čase jeho vycházek. Svědek byl předvolán na 14.00 hod. Vzhledem k tomu, že ještě ve 14.30 hod. nebyl svědek přítomen, dohodly se úřední osoby se zástupcem odvolatele, že již na něj déle čekat nebudou. Deset minut po odchodu zástupce odvolatele se pan Š. dostavil a sdělil, že není z důvodu nemoci schopen svědecké výpovědi. Z tohoto důvodu se svědecká výpověď nekonala. Dne 21. 11. 2016 svědek sdělil, že se omlouvá z účasti na podání svědecké výpovědi. Správce daně vynaložil veškeré úsilí a svědka předvolával opakovaně, avšak ze zdravotních důvodů nebylo možné svědeckou výpověď uskutečnit. Odvolací orgán má však za to, že s ohledem na rozpory mezi listinnými důkazními prostředky uvedenými v odst. [183] až [188] byl další pokus o předvedení svědka a následné provedení svědecké výpovědi jako nadbytečné.
146. S tímto postupem se soud neztotožňuje. I když jistě není možné předjímat, co by někdejší jednatel společnosti FULLERTON s.r.o. vypověděl, je nutno mít na zřeteli, že rozpory mezi listinnými důkazními prostředky uvedenými v odst. [183] až [188] napadeného rozhodnutí tu byly už předtím, než žalovaný shledal pana Š. osobou, jejíž výslech je pro danou věc důležitý, protože jinak by ji – v tom se soud shoduje s žalobcem – ani poprvé nepředvolával. Předmětný rozpor tudíž nemůže být dostatečným důvodem pro upuštění od snahy dotyčného vyslechnout. Za těchto okolností považuje soud ukončení pokusů o svědecký výslech pana Š. za předčasné (viz § 100 daňového řádu). Podle názoru soudu se přitom jedná o takovou vadu řízení před správním orgánem, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
147. Soud zdůrazňuje, že uplatňovaná reklama a marketing od společnosti FULLERTON s.r.o.

se týká pouze zdaňovacího období od 1. 4. 2010 do 31. 3. 2011, nikoli též zdaňovacího období od 1. 4. 2011 do 31. 3. 2012.

148. V čl. VIII. žaloby žalobce dále navrhl, aby byl v soudním řízení proveden jako důkaz spis Krajského ředitelství Policie Plzeňského kraje sp. zn. KRPP-83403-84/TČ-2016, jelikož některé shora uvedené osoby již v tomto řízení byly podat vysvětlení.
149. K tomu soud uvádí, že k dokazování před soudem zaujal Nejvyšší správní soud např. tento názor: „Řízení před soudem nemůže a ani nemá nabrazovat řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví, která je založena na přezkumu správních rozhodnutí.“ (rozsudek ze dne 25. 9. 2014, č.j. 4 Afs 142/2014-22). Další důvod, proč neprovádět důkaz spisem Krajského ředitelství Policie Plzeňského kraje sp. zn. KRPP-83403-84/TČ-2016, pak spočívá v tom, že žalobce nespécifikoval mezi účastníky sporná a pro věc relevantní tvrzení, která by měla být provedením tohoto důkazu prokázána nebo vysvětlena. Soud odkazuje rovněž na bod 27 vyjádření žalovaného k žalobě.
150. V čl. VIII. žaloby žalobce dále považuje za nepřipustný stále se rozšiřující požadavek ohledně předmětu dokazování.
151. Žalovaný v bodě 105 napadeného rozhodnutí uvedl, že rozsah dokazování byl stanoven již na začátku daňové kontroly a v jejím průběhu se neměnil. Správce daně požadoval prokázání uskutečnění předmětných služeb od jednotlivých subjektů tak, jak bylo předloženými účetními doklady deklarováno, nevyžadoval prokázání jiných skutečností než těch, které souvisely s danými obchodními transakcemi. Odvolací orgán proto neshledal, že by správce daně postupoval v rozporu s § 5 odst. 3 daňového řádu a tím porušil zásadu přiměřenosti.
152. Soud se s názorem žalovaného ztotožňuje; v dalším odkazuje na bod 105 napadeného rozhodnutí a na bod 29 vyjádření žalovaného k žalobě.
153. V čl. VIII. žaloby žalobce dále vytýká žalovanému a správci daně, že nevyužili veškerých zákonných možností, aby prověřili, zda dotčení subdodavatelé účtovali o subdodávkách žalobci.
154. K tomu soud opakuje, že je to daňový subjekt, kdo podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět ve stanovených podáních. Povinnost správce daně dbát na úplnost zjištění rozhodných skutečností se nedá vykládat tak, že je správce daně povinen sám vyhledávat důkazní prostředky svědčící daňovému subjektu. V daňovém řízení platí zásada „každý nechť si střeží svá práva“ a předkládat či navrhnout důkazní prostředky je povinností a právem daňového subjektu, neuplatňuje se zde primárně vyhledávací zásada dominantní např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně zásadně nenese správce daně, nýbrž daňový subjekt. Správce daně rovněž nelze činit odpovědnými za nezajištění účetnictví či jiných dokladů od nekontaktních osob.
155. V čl. VIII. žaloby žalobce dále považuje za nepřipustné, aby svědecké výpovědi byly účelově vykládány pouze ve prospěch tvrzení správce daně a žalovaného.
156. Žalovaný v bodě 111 napadeného rozhodnutí uvedl, že správce daně svědecké výpovědi hodnotil jednotlivě, ve vzájemných souvislostech a také ve vztahu k ostatním zjištěním a tvrzením odvolatele. Není pravdou, že části těchto výpovědí byly vytrženy z kontextu a

použity v neprospěch odvolatele, když správce daně hodnotil dané výpovědi komplexně, a to i ve vztahu k dalším skutečnostem zjištěným v průběhu daňové kontroly. Odvolatel navrhl výslech svědků za účelem prokázání skutečného provedení prací a poskytnutí služeb v deklarovaném rozsahu, správce daně návrhu vyhověl a svědky vyslechl. Každá svědecká výpověď je podrobně hodnocena ve zprávě o daňové kontrole u příslušných kontrolních zjištěních. Svědecké výpovědi neodstranily pochybnosti správce daně, navíc v nich byly zjištěny mnohé rozpory. Z toho důvodu je správce daně neosvědčil jako důkaz o deklarovaném provedení prací a poskytnutí služeb v deklarovaném rozsahu.

157. Na takto obecnou úroveň argumentace žalobce se sluší reagovat pouze tak že soud nedošel k tomu, že by výpovědi svědků, kteří vypovídají ve prospěch žalobce, byly bez zdůvodnění v celém rozsahu označeny jako nevěrohodné a následně byly části jejich výpovědí použity pro podporu tvrzení správce daně a žalovaného.
158. V čl. VIII. žaloby žalobce dále namítá nepřezkoumatelnost části napadeného rozhodnutí z důvodu, že správce daně (a žalovaný tuto argumentaci přejímá) se vypořádá s tvrzením žalobce slovy ... trváme na svém stanovisku ..., nebo uvádí, že se žalobce chová neobežetně, aniž by toto jakkoliv zdůvodnil.
159. Žalovaný v bodě 113 napadeného rozhodnutí uvedl, že v průběhu daňové kontroly správce daně podrobně sdělil své pochybnosti, důkazní prostředky a vyjádření odvolatele hodnotil jednotlivě i v jejich vzájemných souvislostech. Objevila-li se odvolatelem zmiňovaná slovní spojení správce daně (trváme na svém stanovisku, daňový subjekt neprokázal), pak byla použita jako shrnutí předchozí úvahy nebo s cílem vyjádřit závěr, ke kterému správce daně dospěl. Z kontextu je patrné, z jakých důvodů správce daně své stanovisko zastává.
160. I soudu je z textu vyhotoveného správcem daně patrné, z jakého důvodu či z jakých důvodů správce daně trvá na svém stanovisku nebo má za to, že se žalobce chová neobežetně. K nepřezkoumatelnosti tu nedošlo.
161. V čl. VIII. žaloby žalobce dále brojil proti nepřiměřenosti některých požadavků a závěrů správce daně a žalovaného.
162. K tomu soud konstatuje, že jestliže žalobce k tomu, že předmětná plnění (dodávky a reklama a marketing) byla dodána / poskytnuta deklarovanými dodavateli a v deklarovaném rozsahu, předložil toliko neurčitá tvrzení a rozporné důkazy, nelze správci daně a žalovanému vytýkat, že trvali na precizaci dalších předkládaných dokladů, včetně prokázání toho, kdo z žalobcových subdodavatelů podepsal daňový doklad, zda při výběru první zakázky u subdodavatele požadoval jeho prověření nebo aby v akceptačním protokolu byla uvedena osoba, která konkrétní práce provedla, stejně jako jim nelze vytýkat, že nebylo-li prokázáno ústní pověření, došli k závěru, že pokud nemá žalobce k dispozici písemné pověření jeho subdodavatele, že s ním jednající osoba může za subdodavatele jednat, tak z toho vyplývá, že s touto osobou nemohl subdodavatel jednat, popř. že plnění nemohlo proběhnout.
163. V čl. VIII. žaloby žalobce dále poukazuje na to, že je nevěrohodné, pokud si svědek vše s velkým časovým odstupem do detailu pamatuje.
164. Žalovaný v bodě 124 napadeného rozhodnutí uvedl, že správce daně po svědcích nepožadoval žádné podrobné detaily, nýbrž pouze zásadní informace a skutečnosti týkající se předmětných prací. Vzhledem k tomu, že odvolatel tyto svědky navrhl sám, mohl vědět, jaké relevantní a jak věrohodné a přesvědčivé informace je svědek schopen správci daně k prokázání svých tvrzení poskytnout. Svědecká výpověď není jediným možným důkazním

prostředkem, ale pouze jedním z řady. Nic tak nebránilo odvolateli kromě provedení svědeckých výpovědí navrhnout či předložit jiné věrohodné důkazní prostředky. Odvolací orgán nemůže z důvodu, že si svědci již nepamatují či nevzpomínají, zařadit svědky, resp. jejich výpovědi, mezi takové důkazní prostředky, jež by potvrdily realizaci prací v deklarované podobě.

165. K tomu může soud jen dodat, že omezené retence lidské paměti by si měl být vědom především daňový subjekt, který je po stanovenou dobu povinen prokazovat skutečnosti uvedené v § 92 odst. 3 daňového řádu.
166. V čl. VIII. žaloby žalobce dále namítá, že žalovaný se vůbec v napadeném rozhodnutí nevypořádal s výčtem faktických a logických chyb, které uvedl žalobce v příloze svého odvolání ze dne 29. 7. 2016.
167. K tomu soud konstatuje, že touto námitku se zabývat nelze, protože z tohoto žalobního bodu není patrné, jak měl být žalobce tvrzenou indolencí žalovaného zkrácen na svých právech, resp. jak by měla tato skutečnost ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí. V dalším soud odkazuje na body 34 až 36 vyjádření žalovaného k žalobě.
168. V čl. VIII. žaloby má žalobce taktéž za to, že žalovaný a správce daně jednali v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu.
169. Ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu stanovuje: *Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*
170. K volnému hodnocení důkazů došel Nejvyšší správní soud např. k tomuto závěru: *„Zásada volného hodnocení důkazů zakotvená v tomto ustanovení znamená, že správce daně není vázán žádnými formálními pravidly, jež by stanovily, jaká je důkazní síla jednotlivých důkazních prostředků, neznamena to však, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Naopak takové závěry musí vyplýnout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena a také plně podléhá kognici správních soudů.“* (rozsudek ze dne 28. 7. 2008, č.j. 5 Afs 5/2008-75).
171. Žalovaný v bodech 106 až 108 napadeného rozhodnutí uvedl, že hodnocení důkazních prostředků správcem daně a posléze odvolacím orgánem bylo provedeno v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, při kterém neexistují žádná pevná pravidla, která by určovala míru důkazů potřebných k prokázání určité dokazované skutečnosti ani váhu či důkazní sílu jednotlivých důkazů (tedy míru jejich věrohodnosti). Hodnocení věrohodnosti a pravdivosti důkazů představuje konečnou syntézu, k níž dochází na základě předchozí analýzy poznatků o pramenech důkazů, o závažnosti skutečností z nich vyplývajících, o jejich souvislosti a návaznosti na jiné skutečnosti a důkazy a v neposlední řadě též souladu s poznatky praxe správce daně v jiných srovnatelných případech. Daňové orgány jsou povinny zabývat se vším, co mohlo přispět ke správnému stanovení daně. Na uvedeném závěru nic nemění skutečnost, že ne všechny důkazní prostředky předložené nebo navržené daňovým subjektem správce daně po provedeném důkazním řízení osvědčil jako důkaz, nebo skutečnost, že daňové orgány vyhodnotily v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů některé daňovým subjektem předložené důkazní prostředky jako nevěrohodné, popř. neprokazující předmětná tvrzení daňového subjektu.

172. Z tohoto vyjádření je soudu zřejmé, že žalovaný i správce daně si byli svých povinností vyplývajících ze zásady volného hodnocení důkazů vědomi, zejména ze zprávy o daňové kontrole a z napadeného rozhodnutí je pak patrné, že skutečně posuzovali každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, tudíž v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu. V dalším soud odkazuje především na příslušné části napadeného rozhodnutí a příslušné zprávy o daňové kontrole.
173. V čl. IX. žaloby se žalobce domáhá stanovení daně podle pomůcek.
174. Žalovaný, který se s touto námitkou vypořádal především v bodech 129 až 134 napadeného rozhodnutí, došel k tomu, že účetnictví žalobce jako celek nelze pro potřeby dokazování odmítnout, a nebyly proto splněny podmínky přechodu na daňové pomůcky.
175. K tomu soud uvádí, že k otázce tzv. esenciálních výdajů se opakovaně vyslovil Nejvyšší správní soud.
176. V rozsudku ze dne 31. 5. 2017, č.j. 2 Afs 160/2016-38, zaujal Nejvyšší správní soud tento názor: „[29] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu [která se sice týká § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, to je však obsahově zcela shodné s § 98 daňového řádu, a proto plně aplikovatelné i na nyní projednávanou věc (srov. rozsudky ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 85/2012 – 33, ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 – 40, či ze dne 22. 9. 2016, č. j. 4 Afs 74/2016 – 46)] „*stanovení daně podle pomůcek je náhradní způsob stanovení daně v případě, že 1) daňový subjekt nesplní při dokazování zákonem stanovené povinnosti a 2) daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit dokazováním*“ (usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 – 29, publ. pod č. 3418/2016 Sb. NSS). Ke stanovení daně pomocí pomůcek je třeba přistoupit v situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídající hodnota jako celku (již zmiňovaný rozsudek č. j. 5 Afs 129/2006 – 142). Pro použití pomůcek však nelze stanovit „*žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu*“ (již zmiňované usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 – 29). [30] Ze samotné skutečnosti neprokázání faktického vynaložení některých ze stěžovatelem deklarovaných výdajů nelze bez dalšího dovozovat nemožnost stanovení daně dokazováním. Neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních výdajů samo o sobě ještě není způsobilé zpochybnit účetnictví jako celek a nemožnost stanovit daň dokazováním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 – 68). Nicméně jedná-li se o výdaje, které musely být pro dosažení příjmů zcela logicky vynaloženy (tzv. esenciální výdaje), jejich skutečná výše však nebyla spolehlivě prokázána, není možné tyto výdaje zcela opomenout (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2012, č. j. 8 Afs 70/2011 – 147, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007 – 85, či ze dne 8. 8. 2012, č. j. 7 Afs 86/2011 – 143). Uzná-li správce daně určitou část příjmů ke zdanění, a odebere tedy poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení (bližší viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 – 50, publ. pod č. 1396/2007 Sb. NSS). [31] V posuzovaném případě bylo prokázáno, že předmětná zakázka byla realizována, stavební práce tedy musely být

provedeny a stavební materiál dodán, sporné bylo pouze to, kým, v jakém rozsahu a za jakou částku. Správce daně rovněž v řízení nijak nezpochybnil tvrzení stěžovatele, že neměl na provedení předmětné zakázky dostatek zaměstnanců, a musel tedy stavební práce provádět skrze dodavatele. Rovněž byly prokázány příjmy, které stěžovatel obdržel od investora L. M. za realizaci předmětné zakázky a které uvedl v daňovém přiznání. Správce daně se v daňovém řízení zcela opomenul zabývat otázkou, zda nezpochybněné výdaje za rok 2010 mohly stěžovateli umožnit realizaci předmětné zakázky. Pokud by totiž zjistil, že uplatněné a prokázané výdaje nemohly pokrýt provedené stavební práce a použitý stavební materiál, nelze dojít k závěru, že daň lze stanovit dokazováním, a bylo by tedy třeba přistoupit k stanovení daně pomocí pomůcek. Daňové orgány se však danou úvahou vůbec nezabývaly, čímž zatížily své rozhodnutí nepřezkoumatelností.“.

177. V rozsudku ze dne 28. 2. 2018, č.j. 2 Afs 238/2017-35, Nejvyšší správní soud výše uvedený názor potvrdil: „[21] V posuzovaném řízení stěžovatelka prokázala faktické uskutečnění prací a jejich úhradu (tedy příjem stěžovatelky), nicméně se jí nepovedlo vyvrátit pochybnosti správce daně, že plnění byla poskytnuta tvrzenými dodavateli. Za popsaného stavu se nabízí možnost (a stěžovatelka na to odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016 – 38, také nepřímou upozorňuje) stanovení daňové povinnosti náhradním způsobem, konkrétně použitím daňových pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1 daňového řádu, podle kterého, „[n]esplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.“ ... [24] V posuzovaném případě bylo prokázáno, že předmětné zakázky byly realizovány a zaplacený, stavební práce tedy musely být uskutečněny, sporné bylo pouze to, kdo konkrétně je provedl. Správce daně v řízení nijak nezpochybnil, že stěžovatelka neměla na provedení předmětné zakázky dostatek zaměstnanců, a musela tedy stavební práce provádět prostřednictvím dodavatelů. Rovněž nebyly zpochybněny příjmy, které stěžovatelka obdržela od objednatelů za realizaci zakázek. Na stranu druhou správce daně zpochybnil veškeré náklady, které si stěžovatelka v souvislosti s konkrétními stavebními pracemi, jež byly prokazatelně provedeny, nárokovala, tedy došlo ke zpochybnění podstatné části účetnictví. [25] Jelikož stavební práce stěžovatelka na základě požadavků objednatelů zajistila, provedla a inkasovala peněžité plnění, které představovalo její příjmy, musela zcela logicky vynaložit pro dosažení těchto příjmů určité (esenciální) náklady. Pokud za daného skutkového stavu orgány finanční správy stanovily daň dokazováním tak, že zcela vyloučily uplatněné náklady jako neprokázané, a nezvažily využití pomůcek, postupovaly v rozporu s § 98 daňového řádu, ale také v rozporu s § 5 odst. 3 téhož zákona. Nelze totiž připustit, aby stěžovatelkou uplatněné náklady na dosažení zdanitelných příjmů, byť by jejich skutečná výše nebyla spolehlivě prokázána, byly zcela pominuty. Bylo tedy na správci daně, aby za skutkového stavu, kdy nebyla prokázána skutečná výše deklarovaných nákladů, které jsou ale objektivně nutné k dosažení zdaňovaných příjmů, stanovil daň za použití pomůcek. Orgány finanční správy se však takovou úvahou vůbec nezabývaly.“.
178. V rozsudku ze dne 12. 7. 2018, č.j. 10 Afs 26/2018-46, ovšem Nejvyšší správní soud shora citovaný názor upřesnil: „[18] Konečně se NSS neztotožnil ani s tvrzením stěžovatele, že správní orgány měly stanovit daň podle pomůcek (srov. § 98 daňového řádu). Podle jeho názoru měly uznat stěžovateli příslušnou část výdajů objektivně nutných na pořízení zboží (tzv. esenciální výdaje). [19] Ke stanovení daně pomocí pomůcek je třeba přistoupit v

situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídací hodnota jako celku (rozsudek ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006-142). Stěžovatel cituje v kasační stížnosti rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2017, čj. 2 Afs 160/2016-38, podle kterého „[z]e samotné skutečnosti neprokázání faktického vynaložení některých ze stěžovatelem deklarovaných výdajů nelze bez dalšího dovozovat nemožnost stanovení daně dokazováním. Neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních výdajů samo o sobě ještě není způsobilé zpochybnit účetnictví jako celek a nemožnost stanovit daň dokazováním (rozsudek ze dne 13. 7. 2011, čj. 9 Afs 11/2011- 68). Nicméně jedná-li se o výdaje, které musely být pro dosažení příjmů zcela logicky vynaloženy (tzv. esenciální výdaje), jejich skutečná výše však nebyla spolehlivě prokázána, není možné tyto výdaje zcela opomenout (srov. rozsudky ze dne 12. 7. 2012, čj. 8 Afs 70/2011-147, ze dne 17. 1. 2008, čj. Afs 93/2007-85). Uzná-li správce daně určitou část příjmů ke zdanění, a odebere tedy poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení (viz rozsudek ze dne 21. 9. 2007, čj. 5 Afs 148/2006-50, č. 1396/2007 Sb. NSS).“ [20] Podle NSS nebyl postup správních orgánů v nynější kauze v rozporu s těmito judikaturními závěry. Stěžovatel totiž opět zcela přehlíží argumentaci žalovaného a krajského soudu. Správní orgány stěžovateli nevyloučily veškeré uplatněné výdaje, vyloučené výdaje za kontrolovaná zdaňovací období let 2009, 2010 a 2011 tvořily z celkových výdajů 17 %, 22,5 % a 31 %. Klíčové je, že mezi daňově uznatelnými výdaji správní orgány ponechaly také náklady za nákup náhradních dílů od jiných dodavatelů. Neuznání konkrétních výdajů tedy nebylo způsobilé zpochybnit vypovídající hodnotu účetnictví jako celku, a proto nebylo třeba přistoupit k náhradnímu způsobu stanovení daně pomocí pomůcek. Vyloučené výdaje nelze označit ani za tzv. esenciální výdaje, které by bylo nutné zohlednit.“

179. Rovněž v právě projednávané a rozhodované věci nebyl postup správce daně a žalovaného v rozporu s výše uvedenými judikaturními závěry. Správní orgány žalobci nevyloučily veškeré uplatněné výdaje. Ve zdaňovacím období 2010 - 2011 byly zpochybněny náklady ve výši 24,457 mil. Kč, tj. pouze 16,42 % z celkových nákladů žalobce (a 35 % z celkových nákladů žalobce, když se nepočítají mzdy), a ve zdaňovacím období 2011 - 2012 byly zpochybněny náklady ve výši 26,944 mil. Kč, tj. pouze 17,72 % z celkových nákladů žalobce (a 36,8 % z celkových nákladů žalobce, když se nepočítají mzdy). Ve shodě s Nejvyšším správním soudem je třeba kvitovat, že mezi daňově uznatelnými výdaji správní orgány ponechaly také náklady na služby a zboží od jiných dodavatelů. Ani v tomto případě tedy neuznání konkrétních výdajů nebylo způsobilé zpochybnit vypovídající hodnotu účetnictví jako celku, a proto nebylo třeba přistoupit k náhradnímu způsobu stanovení daně pomocí pomůcek. Vyloučené výdaje tudíž nelze dle názoru obsaženého v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2018, čj. 10 Afs 26/2018-46, označit ani za tzv. esenciální výdaje, které by bylo nutné zohlednit.
180. Vzhledem k uvedenému se soud ztotožňuje s názorem žalovaného. V daném případě nedošlo k tak výraznému zatemnění účetnictví, aby nebylo možno stanovit daň dokazováním. Souhlasně soud odkazuje rovněž na body 129 až 134 napadeného rozhodnutí a na bod 17 vyjádření žalovaného k žalobě.
181. V čl. X. žaloby žalobce namítal absenci výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu.
182. Podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu.*

183. K tomuto ustanovení zaujal rozšířený senát Nejvyššího správního soudu tento názor: „*Dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, k podání dodatečného daňového tvrzení.*“ (usnesení ze dne 16. 11. 2016, č.j. 1 Afs 183/2014-55).
184. Žalovaný v bodech 138 až 140 napadeného rozhodnutí uvedl, že nekontaktnost dodavatelů sice může být indicií, která vzbudí pochybnosti správce daně, avšak nemohla být „zárukou“, že předmětná daň bude doměřena, neboť odvolateli byl dán prostor k prokázání deklarovaných skutečností jiným způsobem. Z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č.j. 1 Afs 183/2014-65, a ze dne 25. 5. 2016, č.j. 2 Afs 22/2016-43, odvolací orgán dovodil, že pro vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu musí mít správce daně věcné, nikoliv jen formální důvody. Ve výzvě musí objasnit důvody, na základě nichž mu vzniklo důvodné podezření, že dojde k doměření daně. Jen v takovém případě může daňový subjekt na výzvu náležitě reagovat a případné podezření správce daně buď potvrdit, nebo vyvrátit. Opačný výklad (tj. pokud by jakákoliv, třeba jen dílčí indicie, měla aktivovat postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu) by neodpovídal smyslu usnesení rozšířeného senátu, který své závěry formuloval s cílem šetřit práva daňového subjektu. Při posouzení, zda správce daně porušil povinnost před zahájením daňové kontroly zásadně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, je proto třeba zohlednit, že úvaha správce daně, zda výzvu vydá, byla limitována výše uvedenými požadavky na existenci důvodného podezření. Rozsah vědomostí, které správce daně musí mít, aby mohl přistoupit k výzvě, rozšířený senát neupřesnil. Rozsah nezbytných poznatků tak bude teprve postupně vymezován judikaturou s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti. Na základě výše uvedeného nelze přijímat obecné závěry o automatickém upřednostnění aplikace § 145 odst. 2 daňového řádu. Každé posouzení je nutno zasadit do kontextu konkrétního případu, přičemž v případě odvolatele onen důvodný předpoklad doměření daně dle odvolacího orgánu neexistoval a formulace výzvy k podání dodatečného daňového přiznání by nebyla dostatečně zdůvodněna. Skutečnost, že odvolatel v konečném důsledku neunesl svoje důkazní břemeno a k doměření daně došlo, na tom nemůže ničeho změnit.
185. K tomu soud konstatuje, že v souvislosti s výzvou podle § 145 odst. 2 daňového řádu došel Nejvyšší správní soud také k tomuto názoru: „*Výzvu k podání dodatečného daňového přiznání však správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří (srov. též KRATOCHVÍL, J., Vyměření a doměření daně. Daně a právo v praxi. Wolters Kluwer ČR, a.s. 2012 č. 11).*“ (rozsudek ze dne 2. 3. 2016, č.j. 6 Afs 79/2015-39, publ. pod č. 3398/2016 Sb. NSS).
186. V projednávaném případě je mezi účastníky sporné, zda před zahájením daňové kontroly byla naplněna podmínka pro aplikaci § 145 odst. 2 daňového řádu, tedy že „lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena“. Je-li naplněna, správce daně vydá výzvu k podání dodatečného daňového přiznání. Naopak pokud na základě nových skutečností či důkazů vzniká pouhé podezření správce daně a potřebná zjištění nejsou úplná, není podmínka k

vydání výzvy naplněna a správce daně může daňovou kontrolu provést bez vydání této výzvy. Soud se tu ztotožňuje s názorem žalovaného, protože správce daně v přezkoumávané věci nemohl důvodně presumovat, že žalobce (věrohodně) neprokáže, že předmětná plnění (dodávky a reklama a marketing) byla dodána / poskytnuta deklarovanými dodavateli a v deklarovaném rozsahu.

187. K věci možno poznamenat, že v rozsudku ze dne 10. 4. 2019, č.j. 9 Afs 364/2018-76, došel Nejvyšší správní soud k tomu, že *„jestliže správce daně nevyzval daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, nepůsobuje to samo o sobě nezákonnost doměření daně“*.
188. V dalším soud souhlasně odkazuje zejména na body 138 až 140 napadeného rozhodnutí a na body 37 až 43 vyjádření žalovaného k žalobě.
189. V čl. XI. žaloby žalobce namítal nemožnost nahlédnout do některých písemností uložených ve vyhledávací části spisu.
190. Žalovaný v bodě 135 napadeného rozhodnutí uvedl, že odvolatel skutečně nebyl oprávněn do příslušných zneprístupněných částí textu písemností z vyhledávací části spisu nahlédnout, neboť by tím byl ohrožen zájem jiných daňových subjektů, proto správce daně zpřístupnil jen některé informace. Bez ohledu na kvalitu poskytnutých informací odvolateli odvolací orgán konstatuje, že chování jiného daňového subjektu při stanovení a správě jeho daňové povinnosti (tzn., zda podával daňová přiznání k předmětným daním a daně hradil) nemůže správce daně bez dalšího ovlivňovat při stanovení daně u odvolatele. Takováto skutečnost neprokazuje, že provedení prací proběhlo fakticky tak, jak odvolatel deklaruje a prezentuje.
191. Na podporu tohoto názoru se žalovaný dovolával rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2015, č.j. 2 Afs 193/2015-70: *„daňová přiznání deklarovaných dodavatelů jsou pouze formálními dokumenty, které nemohou samy o sobě prokázat (obdobně jako předložené faktury), že se v nich deklarovaná plnění fakticky uskutečnila, resp. že deklarovaní dodavatelé vyvíjeli aktivní činnost, jak tvrdila stěžovatelka“*.
192. K tomu soud konstatuje, že tvrzení žalobce, že tímto postupem mu bylo zabráněno, aby použil zjištěné skutečnosti ve svůj prospěch, je naprosto obecné. Ač v takovýchto případech sotva lze trvat na přílišné detailizaci, i tu podmínkou soudního přezkumu bezpochyby je, aby bylo alespoň zásadně řečeno, jak měl být žalobce uvedeným postupem na svých právech zkrácen, resp. jak měl předmětný postup ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí. Což se v daném případě, jak patrně, nestalo.
193. Žalobní námitka, že podpis zprávy o daňové kontrole byl odepřen důvodně, nelze tedy aplikovat ustanovení § 88 odst. 6 daňového řádu, v důsledku čehož nenastaly účinky projednání ani ukončení daňové kontroly, napadený platební výměr je nezákonný a došlo k marnému uplynutí lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu, byla vskutku uplatněna v rozporu s § 71 odst. 2 větou třetí s. ř. s., podle něhož rozšířit žalobu o další žalobní body může žalobce jen ve lhůtě pro podání žaloby. Soud se proto touto žalobní námitkou nezabýval.
194. V následujících člancích žaloby žalobce, jak již uvedeno, předkládá tvrzení prokazující jeho daňová tvrzení ve vztahu ke společnostem (vesměs subdodavatelům) Orange Pine s.r.o. [čl. XII. žaloby], Dennon Consulting s.r.o. [čl. XIII. žaloby], Event Studio s.r.o. [čl. XIV. žaloby], FULLERTON s.r.o. [čl. XV. žaloby], INTERBALANCE s.r.o. [čl. XVI. žaloby],

Tribunus Plebis a.s. [čl. XVII. žaloby] a ACTEA Consulting s.r.o. [čl. XVIII. žaloby].

195. V této souvislosti soud zdůrazňuje, že rozšířený senát Nejvyššího správního soudu zaujal k obsahovým náležitostem žalobních bodů tyto názory: „*Správní soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční a koncentrační; od žalobce, který vymezuje hranice soudního přezkumu, se tedy oprávněně žádá procesní zodpovědnost. Soud za něj nesmí nabrázovat jeho projev vůle a vyhledávat na jeho místě vady napadeného správního aktu. Proto také, jak výše uvedeno, musí vymezení žalobního bodu - a setrvání na těchto mezích i v dalších fázích řízení - garantovat zásadu rovnosti účastníků řízení; stanoví tak i žalovanému meze jeho obrany, tedy to, k čemu se má vyjádřit a k čemu má předložit protiargumenty. Jestliže žalobní bod těmto požadavkům vyhovuje, je projednání způsobilý v té míře obecnosti, v níž je formulován, a případně - v mezích této formulace - v průběhu řízení dále doplněn. K tomu je ale třeba dodat, že míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.*“ (rozsudek ze dne 24. 8. 2010, č.j. 4 As 3/2008-78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS).
196. Uvedené články žaloby mají obdobnou osnovu.
197. V čl. XII. žaloby [k subdodavateli Orange Pine s.r.o.] žalobce uvádí, že ve vztahu k subdodavateli Orange Pine s.r.o. předložil veškeré příslušné doklady, že správce daně ani žalovaný své důkazní břemeno neunesli, co při výsledku uvedl R.N., se kterým jednal, že správce daně ani žalovaný neprovedli důkaz výsledkem jednatelek A.K., co uvedli svědci Ing. H. a RNDr. S., co uvedli jednatele žalobce Ing. V. a Ing. D. a že správce daně ani žalovaný neprovedli důkaz účetní závěrkou společnosti Orange Pine s.r.o.
198. V čl. XIII. žaloby [k subdodavateli Dennon Consulting s.r.o.] žalobce uvádí, že ve vztahu k subdodavateli Dennon Consulting s.r.o. předložil veškeré příslušné doklady, že správce daně ani žalovaný své důkazní břemeno neunesli, co při výsledku uvedl R.N., se kterým jednal, že správce daně ani žalovaný neprovedli důkaz výsledkem jednatele T.S., co uvedl svědek Ing. H., co uvedli jednatele žalobce Ing. V. a Ing. D. a že správce daně ani žalovaný neprovedli důkaz účetní závěrkou společnosti Dennon Consulting s.r.o.
199. V čl. XIV. žaloby [k subdodavateli Event Studio s.r.o.] žalobce uvádí, že ve vztahu k subdodavateli Event Studio s.r.o. předložil veškeré příslušné doklady, že správce daně ani žalovaný své důkazní břemeno neunesli, co při výsledku uvedl R.N. se kterým jednal, že správce daně ani žalovaný neprovedli důkaz výsledkem jednatele D.L., co uvedl svědek Ing. H. a že správce daně ani žalovaný neprovedli důkaz účetní závěrkou společnosti Event Studio s.r.o.
200. V čl. XVI. žaloby [k subdodavateli INTERBALANCE s.r.o.] žalobce uvádí, že ve vztahu k subdodavateli INTERBALANCE s.r.o. předložil veškeré příslušné doklady, že správce daně ani žalovaný své důkazní břemeno neunesli, co při výsledku uvedl J.B., se kterým jednal, že správce daně ani žalovaný neprovedli důkaz výsledkem jednatelek Z.M., co uvedl svědek Ing. H., co bylo předloženo při místním šetření dne 19. 9. 2011 a že správce daně ani žalovaný neprovedli důkaz účetní závěrkou společnosti INTERBALANCE s.r.o.
201. V čl. XVII. žaloby [k subdodavateli Tribunus Plebis a.s.] žalobce uvádí, že ve vztahu k subdodavateli Tribunus Plebis a.s. předložil veškeré příslušné doklady, že správce daně

ani žalovaný své důkazní břemeno neunesli, co při výsledku uvedl JUDr. D.M., se kterým jednal, co uvedl svědek Ing. H. a že správce daně ani žalovaný neprovedli důkaz účetní závěrkou společnosti Tribunus Plebis a.s.

202. V čl. XVIII. žaloby [*k subdodavateli ACTEA Consulting s.r.o.*] žalobce uvádí, že ve vztahu k subdodavateli ACTEA Consulting s.r.o. předložil veškeré příslušné doklady, že správce daně ani žalovaný své důkazní břemeno neunesli, co při výsledku uvedl JUDr. D.M., se kterým jednal, že správce daně ani žalovaný neprovedli důkaz výsledkem jednání T. M. a A. M., co při výsledku uvedl jednatel J.M., co uvedl svědek Ing. H. a že správce daně ani žalovaný neprovedli důkaz účetní závěrkou společnosti ACTEA Consulting s.r.o.
203. Každý z těchto článků žaloby žalobce uzavírá dikcí v tom smyslu, že na základě shora uvedeného je zřejmé, že žalobce unesl ohledně uvedených společností své důkazní břemeno ve vztahu ke svým daňovým tvrzením. Nadto nutno konstatovat, že správce daně ani žalovaný neprovedli navrhované důkazy, zejména výsledek jednání A.K., T.S., D.L. a Z.M., čímž postihli řízení zásadní vadou.
204. K tomu soud konstatuje, že v člancích XII. až XIV. a XVI. až XVIII. žaloby žalobce jednak opakuje námitky uplatněné ve společné části žaloby a jednak dovozuje unesení vlastního důkazního břemene. Pokud jde o žalobcovy námitky uplatněné ve společné části žaloby, soud odkazuje na předchozí části odůvodnění tohoto rozsudku. Pokud jde o žalobcovo přesvědčení o unesení vlastního důkazního břemene, je třeba akcentovat především to, v jakém stadiu se předmětná věc nachází. Správce daně shrnul výsledek kontrolního zjištění do zprávy o daňové kontrole č.j. 01053920/16/2301-61562-400608 a žalovaný se s námitkami uplatněnými v odvolání (a jeho doplněních) vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Správní orgány přitom postupovaly velice důkladně. Jejich propracované argumentaci tak bylo možno s nadějí na úspěch čelit jen propracovanými žalobními body. V předmětných člancích žaloby však žalobce prakticky jen předkládá určité údaje k věci samé. S velmi propracovanou argumentací správce daně a žalovaného tak vlastně není nijak věcně polemizováno. Míra precizace žalobních bodů je tu vzhledem k vysoké úrovni argumentace protistrany značně mělká. Při této procesní strategii žalobce soud, který musí zůstat nestranným rozhodčím sporu, nemá v podstatě co přezkoumávat, a tak souhlasně odkazuje ve vztahu ke společnosti Orange Pine s.r.o. zejména na str. 7 až 28 zprávy o daňové kontrole a na body 141 až 159 napadeného rozhodnutí, ve vztahu ke společnosti Dennon Consulting s.r.o. zejména na str. 28 až 44 zprávy o daňové kontrole a na body 160 až 171 napadeného rozhodnutí, ve vztahu ke společnosti Event Studio s.r.o. zejména na str. 45 až 51 zprávy o daňové kontrole a na body 172 až 182 napadeného rozhodnutí, ve vztahu ke společnosti INTERBALANCE s.r.o. zejména na str. 55 až 74 zprávy o daňové kontrole a na body 191 až 204 napadeného rozhodnutí, ve vztahu ke společnosti Tribunus Plebis a.s. zejména na str. 74 až 85 zprávy o daňové kontrole a na body 205 až 217 napadeného rozhodnutí a ve vztahu ke společnosti ACTEA Consulting s.r.o. zejména na str. 85 až 111 zprávy o daňové kontrole a na body 218 až 231 napadeného rozhodnutí.
205. V čl. XV. žaloby [*ke společnosti FULLERTON s.r.o.*] žalobce uvádí, že v průběhu daňové kontroly předložil ve vztahu k FULLERTON s.r.o. veškeré účetnictví a účetní doklady. Žalobce dále předložil přijaté (došlé) faktury, závazné objednávky a znalecký posudek Ing. K. ze dne 28. 4. 2010, který dospěl k závěru, že výše pronájmu vysílacího času za měsíc na LCD obrazovkách umístěných v OC Chodov, Flora, Šestka a Černý Most v Praze je 126 000 Kč. Žalobce dále navrhl dne 24. 5. 2016 výsledek L. Š. především za účelem

potvrzení realizace předmětných dodávek. Není bez významu, že správce ve svém stanovisku k odvolání ze dne 14. 12. 2016 navrhl odvolání ohledně společnosti FULLERTON s.r.o. vyhovět. Žalobce dále dne 24. 5. 2016 navrhl výslech jednatele V.S. ze stejného důvodu jako výslech L.Š. a dále účetní závěrku společnosti FULLERTON s.r.o. za období 2010 (která byla sestavena 7. 6. 2012, doručena do sbírky listin obchodního rejstříku 8. 6. 2012), prostřednictvím níž by mohlo být osvětleno, zda uvedená společnost evidovala pohledávky odvíjející se od reálně provedených dodávek provedenými pro žalobce a účetními knihami (zejména deníkem a hlavní knihou) společnosti FULLERTON s.r.o. za rok 2010 - účetní zápisy v nich uspořádané by mohly osvětlit, zda se dodávky provedené subdodavatelem pro žalobce promítly do účetnictví subdodavatele. Žalobce dále předkládá obsah CD, která získal a na kterých je nahraná videosekvence vytvořená společností FULLERTON s.r.o., která byla použita v období 08-11/2009 v OC Kotva a byla použita i v případě OC Šestka.

206. Žalovaný v bodech 183 až 190 napadeného rozhodnutí uvedl, že z důvodu nekontaktnosti společnosti FULLERTON s.r.o. nebylo možno ověřit jí poskytnuté reklamní služby odvolateli. Odvolací orgán se ztotožňuje se závěrem správce daně ohledně neprokázání reklamních služeb deklarovaným způsobem. Dále dodává, že ačkoliv odvolatel doložil fotografie, jež mají dokládat faktické uskutečnění reklamy v předmětných měsících, je na nich vždy zachycena stejná část spotu, zatímco z formátu wmv lze usuzovat, že se jednalo o video. Z toho lze dovodit, že se spot v průběhu jeho vysílání měl měnit (odvolací orgán uvádí, že se nemuselo jednat o klasické video, ale např. o sled statických fotografií), což vyplývá i z tvrzení odvolatele, že na fotografiích je zachycen reklamní panel s částí jejich spotu. Ani z fotografií není zřejmé, na kolika obrazovkách reklama běžela, tím pádem z nich nevyplývá přesný rozsah plnění, který je navíc dle objednávky a znaleckého posudku také sporný. V reakci na výzvu k prokázání odvolatel sice předložil fotografie, které jsou opatřeny datem pořízení, avšak jedna ze čtyř fotografií tuto informaci neobsahuje, tudíž není zřejmé, kdy byla pořízena. V rámci svého vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 5. 1. 2016 sice odvolatel doložil další fotografie, ty však znázorňují pouze existenci LCD obrazovek, nikoliv průběh reklamy, neboť v době fotografování na obrazovkách žádná reklama neběžela. Odvolacímu orgánu se také jeví jako nelogická skutečnost, že namísto, aby si odvolatel k prokázání uskutečnění reklamy uchoval reklamní spot (ať už vyrobený jeho zaměstnanci či zaměstnanci společnosti FULLERTON s.r.o.; z vyjádření je zřejmé, že jím dříve disponoval), raději nechal zhotovit znalecký posudek (ze dne 28. 4. 2010), který je navíc v rozporu s jím předloženou objednávkou. Odvolací orgán konstatuje, že čestným prohlášením od pana L.Š. doručeným správcem daně dne 12. 1. 2016, že v letech 2009 a 2010 jednal za společnost FULLERTON s.r.o., která měla oprávnění pronajímat vysílací časy na základě smlouvy se společností Q advertising s.r.o., a že fakturovaná částka byla bezhotovostně uhrazena, nemůže být proveden důkaz, tzn., skutečnost jím nemůže být prokázána, nýbrž pouze osvědčena. Čestné prohlášení nepotvrzuje pravdivost (reálnou existenci) skutečností v něm uváděných, a nemohl by jím být tedy důkaz proveden. Odvolací orgán shledává rozpory v odvolatelem předložených důkazních prostředcích, a to mezi objednávkami přiloženými k jednotlivým fakturám a znaleckým posudkem. Ve znaleckém posudku znalec uvádí, že fakturované ceny jsou za opakování spotů 10x za hodinu po dobu 14-ti hodin denně, přičemž v předmětných fakturách ani objednávkách tyto skutečnosti nikde zaznamenány nejsou. Objedávky pouze obsahují ujednání, že počet spotů za měsíc činí celkem 14 000, a to za měsíc duben, květen i červen. Vezme-li odvolací orgán v úvahu, že měsíc duben má 30 dní, měsíc květen 31 dní a měsíc červen 30 dní, za předpokladu, že OC Šestka je otevřeno každý den v měsíci

a za logického předpokladu, že sled reklam je každý den stejný, resp. že počet reklamních spotů odvolatele za jeden den je stejný, pak celkový počet spotů uvedených v objednávkách dle jednotlivých měsíců nemůže korespondovat s počtem spotů v OC Šestka odvysíláných. Odvolacímu orgán není zřejmé, z jakých podkladů znalec zjistil, že spot byl vysílán 10krát za hodinu po dobu 14-ti hodin denně, neboť tato skutečnost nebyla odvolatelem správci daně sdělena, resp. ze žádného důkazního prostředku tato skutečnost nevyplývá. Vyplynula-li tato skutečnost z důkazních prostředků předaných odvolatelem znalci, pak odvolatel správci daně neposkytnul totožné důkazní prostředky jako znalci. Pokud však odvolací orgán tento rozsah reklamních spotů přijme za předpokládaný, pak nezbyvá než konstatovat, že takovýto rozsah je ve značném rozporu s počtem spotů uvedených v objednávce. Pokud byl spot vysílán 10krát za hodinu po dobu 14-ti hodin denně, pak za jeden den byl vysílán celkem 140krát, tudíž za jeden měsíc 4200krát (za měsíc duben, resp. červen), resp. 4340krát (za měsíc květen). Takovýto počet významně odporuje Počtu 14 000 spotů měsíčně uvedených v objednávce. Odvolací orgán dále zmiňuje, že ze žádného důkazního prostředku nevyplývá, jak dlouhý je jeden reklamní spot a rovněž skutečnost, na kolika LCD obrazovkách v OC Šestka umístěných byla reklama odvolatele vysílána, což nevyplývá ani z předložených fotografií. Je třeba dodat, že znalecký posudek se vztahuje k měsícům leden a duben roku 2010, zatímco v předmětném případě byly fakturace za měsíce duben, květen a červen. Z těchto důvodů dle odvolacího orgánu nekověspondují informace z doložených objednávek s informacemi uvedenými ve znaleckém posudku. Odvolací orgán konstatuje, že v souladu s platnou judikaturou samotnou fakturu či účetní zápisy nelze osvědčit jako důkazy prokazující, že k poskytnutí služeb skutečně došlo a že služby deklarované na faktuře byly skutečně provedeny. Podobně objednávka pouze vymezuje rámec budoucího plnění, ale sama o sobě není důkazem toho, že k plnění skutečně došlo; zvláště pak, pokud v ní není specifikován přesný rozsah plnění (počet spotů za hodinu, kolik hodin denně, na kolika obrazovkách). Nekontaktnost dodavatele (či více dodavatelů) vzbuzuje pochybnosti správce daně o uskutečnění transakce takovým způsobem, jak je deklarováno formálními doklady, avšak nemůže být jediným, natož hlavním důvodem pro doměření daně. Tak tomu však v projednávaném případě nebylo, neboť správce daně měl k dispozici i jiné důkazní prostředky (viz znalecký posudek, objednávka, fotografie). I přes kontaktnost dodavatele, tj. společnosti FULLERTON s.r.o., příp. společnosti Q advertising, jež nelze klást k tíži odvolatele, avšak ani k tíži správce daně, odvolatelem předložené důkazní prostředky nelze osvědčit za důkazy způsobilé prokázat, že reklamní spot odvolatele byl skutečně odvysílán tak, jak je deklarováno na faktuře od společnosti FULLERTON s.r.o. Na této skutečnosti nic nemění ani výpisy z bankovních účtů společnosti FULLERTON s.r.o. (viz písemnost č. j. 151497/14 ze dne 6. 1. 2014) dokládajících bezhotovostní tok peněz od odvolatele společnosti FULLERTON s.r.o., neboť skutečnost, že faktura byla bezhotovostně zaplacená, sama o sobě není způsobila prokázat samotný skutkový stav, tj. že obchodní případ byl skutečně realizován a k odvysílání reklamního spotu fakticky došlo tak, jak je dodavatelem na sporné faktuře uvedeno. Na základě uvedených skutečností je odvolací orgán toho názoru, že odvolatel neprokával poskytnutí reklamních služeb dodavatelem FULLERTON s.r.o., a to v takovém rozsahu, jak je na předmětných fakturách deklarováno, neboť tato skutečnost nebyla žádným z důkazních prostředků věrohodně prokázána.

207. Ohledně svědeckého výsledku L.Š. soud odkazuje na body 144 až 146 odůvodnění tohoto rozsudku. Jelikož záležitost tohoto výsledku nemůže být podle názoru soudu dosud uzavřena, je i na odůvodnění napadeného rozhodnutí ve vztahu ke společnosti

FULLERTON s.r.o., ač samo o sobě je, jak patrně, jinak přesvědčivé a logické, třeba nahlížet jako na předčasné. Dále bude muset být žalobci zdůvodněno, proč odvolací orgán akceptoval názor správce daně ze zprávy o daňové kontrole a nikoli jeho pozdější názor ze stanoviska k odvolání ze dne 14. 12. 2016 (str. 23): „Vzhledem ke skutečnosti, že důkazní prostředky svědčí faktu, že reklamní spot byl v obchodním centru v daném čase odvysílán, daňový subjekt prokázal vynaložení částky v celkové výši 378 000,- Kč převodem na účet společnosti Fullerton s.r.o. a správci daně se nepodařilo zajistit takové důkazní prostředky, které by vyvracely tvrzení daňového subjektu o dodání reklamních služeb ze strany obchodní společnosti Fullerton s.r.o., navrhuje FÚ odvolacímu orgánu v této části odvolání vyhovět a snížit doměřený základ daně o částku ve výši 378 000,- Kč.“. I když soud z níže uvedeného důvodu neprovedl žalobcem navrhovaný důkaz „videosekvencí reklam“, žalovaný se bude muset i s tímto nově předloženým důkazním návrhem vypořádat, protože zrušením rozhodnutí a vrácením věci k dalšímu řízení se daňové řízení v příslušném rozsahu dostává do fáze před vydáním rozhodnutí o odvolání.

208. Soud znovu zdůrazňuje, že uplatňovaná reklama a marketing od společnosti FULLERTON s.r.o. se týká pouze zdaňovacího období od 1. 4. 2010 do 31. 3. 2011, nikoli též zdaňovacího období od 1. 4. 2011 do 31. 3. 2012.
209. Soud neprovedl nové důkazy, které byly poprvé uplatněny v žalobě nebo byly přiloženy k vyjádření žalobce ze dne 11. 7. 2019. Oporou pro uvedený postup je tento názor Nejvyššího správního soudu: „Ve věci, kde je předmětem sporu neunesení důkazního břemene, nelze před soudem provádět důkazy nové. Správní soudy musí vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů. Soudní přezkum není pokračováním daňového řízení, je proto logické, že případné důkazní deficity ohledně unesení či neunesení důkazního břemene nemůže stěžovatelka dobýt předkládáním nových důkazů soudu. Tento závěr je zcela v souladu se závěry rozsudku sp. zn. 4 As 133/2015, na které stěžovatelka v kasační stížnosti odkazuje. NSS zde totiž výslovně uvedl, že „[s]oud by dále nebyl povinen provést takový důkaz ani v případě, že žalobce ve správním řízení neunesl své důkazní břemeno zakotvené ve zvláštním zákoně (srov. rozsudek ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 - 91, publikovaný pod č. 1906/2009 Sb. NSS)“, což stěžovatelka zjevně pominula.“ (rozsudek ze dne 12. 9. 2018, č.j. 9 Afs 305/2017-135).

Rozhodnutí soudu

210. Jelikož rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 25. 6. 2017, č.j. 28349/17/5200-11435-711918, je ve vztahu k výroku I. zatíženo vadou řízení, soud je v tomto rozsahu podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a současně podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vyslovil, že věc se v uvedeném rozsahu vrací k dalšímu řízení žalovanému.
211. Jelikož ve vztahu k výroku II. rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 25. 6. 2017, č.j. 28349/17/5200-11435-711918, nebyla žaloba shledána důvodnou, soud ji v tomto rozsahu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. rozsudkem zamítl.

Náklady řízení

212. Náhrada nákladů řízení je upravena v § 60 s. ř. s. Při plném úspěchu ve věci nahrazuje neúspěšný účastník řízení úspěšnému účastníkovi veškeré jeho důvodně vynaložené náklady řízení před soudem. Při částečném úspěchu soud určuje vzájemný poměr úspěchu a neúspěchu obou stran sporu a tento poměr promítá do přiznané výše náhrady nákladů. Jelikož v daném případě je poměr úspěchu a neúspěchu obou účastníků řízení shodný, neboť žalobě bylo vyhověno z jedné poloviny, soud rozhodl, že na náhradu nákladů řízení

nemá žádný z účastníků právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň 28. srpna 2019

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, Ph.D. v.r.
předseda senátu