



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **Zrůstek a partneři v.o.s.**, IČ 25589644, sídlem Arbesovo náměstí 257/7, Praha 5, insolvenční správce společnosti ČKD PRAHA DIZ, a.s., sídlem Kolbenova 942/38a, Praha 9

zastoupený advokátem JUDr. Markem Bilejem, sídlem Hvězdova 1716/2b, Praha 4

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 5. 2017, č. j.: 21164/17/5200-11432-807689

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění

[1] Žalobce jako insolvenční správce (dále v textu se nerozlišuje žalobce jako insolvenční správce a daňový subjekt ČKD PRAHA DIZ, a.s., pokud to nemá význam z hlediska odůvodnění) podanou žalobou napadl správní (daňové) rozhodnutí ze dne 29. 5. 2017, č.j.: 21164/17/5200-11432-807689 (dále též „*napadené rozhodnutí*“), kterým žalovaný (dále také jen obecně „*správce daně*“, kterým je obecně označován i správní úřad prvního stupně, pokud rozlišení nemá vliv na srozumitelnost textu) zamítl jeho odvolání a potvrdil 3 rozhodnutí (dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob) Specializovaného finančního úřadu, a to dodatečné platební výměry ze dne 8. 9. 2016 za

zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011, od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 a od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013.

[2] Žalobce napadl rozhodnutí v celém rozsahu, domáhal se jeho zrušení, včetně zrušení dodatečných platebních výměrů, a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení, přičemž v žalobě uplatnil následující žalobní body.

[3] Nejprve obecně uvedl, že žalovaný jak při vydání rozhodnutí, tak i v průběhu daňové kontroly, která byla podkladem pro jejich vydání, zcela ignoroval samotný smysl a cíl správy daní, kterým je v ust. § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“) vymezen jako správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení její úhrady. Zdůraznil, že právní úprava klade důraz nikoliv na hledisko fiskální, ale na hledisko materiální správnosti, kdy správné stanovení daně musí mít přednost před výběrem příslušné daně do státního rozpočtu.

[4] Dále žalobce uplatnil čtyři základní žalobní námitky. První se týká dokazování tvrzené daňové povinnosti a doručování úkonů správce daně v průběhu daňového řízení, druhá žalobní námitka směřuje do provádění a hodnocení důkazů, třetí žalobní námitka brojí proti postupu správce daně při ukončení daňové kontroly, a ve čtvrté žalobní námitce je namítána nepřezkoumatelnost dodatečných platebních výměrů.

[5] Před samotným textem odůvodnění rozsudku soud uvádí, že obsahově téměř totožné žalobní body žalobce uplatnil i ve věci vedené zdejším soudem pod sp. zn. 6 Af 26/2017 (byť se tato věc týkala daně z přidané hodnoty), proto odůvodnění rozsudku do značné míry musí být obdobné, neboť ve správním soudnictví žalobce určuje rozsah přezkumu co do kvality odůvodnění soudního rozhodnutí.

[6] K dokazování žalobce uvedl, že nesouhlasí se závěrem žalovaného o nedostatečnosti předložených důkazů, respektive o jejich zpochybnění na základě dokazování provedeného žalovaným v průběhu daňové kontroly. Žalobce v rámci daňové kontroly doložil jím tvrzenou povinnost v souladu s ust. § 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „*zákon o daních z příjmů nebo zákon*“), předložením příslušných účetních a daňových dokladů a též příslušných dokladů prokazujících existenci smluvních vztahů, na základě kterých byly vystaveny v podobě listinných objednávek, smluv a dalších souvisejících listin, které podle jeho názoru prokázalo poskytnutí plnění, které bylo zahrnuto do výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Přesto žalovaný konstatoval, že žalobce ve vztahu k jím uplatněné daňové povinnosti neunesl své důkazní břemeno. Podle žalobce to však byl žalovaný, kdo měl v první řadě dle ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Žalovaný však pouze negoval tvrzení a důkazní prostředky předložené žalobcem v rámci provedené daňové kontroly s cílem zvýšit daňovou povinnost na straně žalobce, aniž by své závěry jakýmkoliv relevantním způsobem zdůvodnil, či dokonce provedl odpovídající a hlavně zákonné dokazování.

[7] Žalobce uvedl, že v průběhu daňového řízení mu žalovaný adresoval šest výzev k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně ve smyslu ust. § 92 odst. 4 daňového řádu. Ve čtyřech z těchto šesti případů byly výzvy řádně doručeny do datové schránky zástupce žalobce a na tyto tak bylo ze strany žalobce v rámci daňové kontroly řádně reagováno. Ve vztahu ke dvěma zbývajícím výzvám, a to výzvám č.j. 88409/16/4227-21794-605060 a č.j. 105297/16/4227-21794-605060 ze dne 12. 5. 2016 (dále jen „*Výzvy k doplnění dokazování*“), které byly dle žalobce co do svého rozsahu a dopadů na závěry správce daně v rámci prováděné daňové kontroly nejpodstatnější, však žalovaný zvolil odlišný způsob doručení, a to při ústním jednání dle ust. § 39 odst. 1 písm. a) daňového řádu, čímž dle názoru žalobce zatížil jak daňovou kontrolu a její výsledek, tak všechny další úkony žalovaného na daňovou kontrolu navazující podstatnou vadou.

[8] K doručení Výzev k doplnění dokazování totiž došlo zástupci žalobce dle ust. § 41 odst. 1 daňového řádu při ústním jednání v době, kdy u něj probíhala domovní prohlídka prováděná Policií České republiky. V průběhu ústního jednání, které se konalo dne 12. 5. 2016 od 7:10 hod. do 7:30 hod. v sídle a zároveň bydlišti zástupce žalobce xxxx, byla sice prováděná domovní prohlídka formálně přerušena, ale s ohledem na skutečnost, že v průběhu jejího provedení byla zástupci žalobce odebrána nejen veškerá výpočetní technika, ale zároveň veškerá listinná dokumentace týkající se žalobce, zástupce žalobce nejen objektivně nebyl schopen vyhodnotit a reagovat na úkony správce daně, ale ani o těchto úkonech kvalifikovaně informovat žalobce jako svého klienta.

[9] V této souvislosti žalobce poukázal na zásadu zdrženlivosti a přiměřenosti postupu správce daně v rámci daňového řízení zakotvenou v ust. § 5 odst. 3 daňového řádu, dle kterého je žalovaný povinen šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu s právními předpisy a používat při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. V předmětném případě žalovaný tuto zásadu ignoroval. Musel totiž vědět, že v okamžiku konání ústního jednání, v rámci kterého mělo dojít k doručení Výzev k doplnění dokazování, bude v sídle a bydlišti zástupce žalobce prováděna domovní prohlídka (v níž mimo jiné došlo právě k zabavení veškeré výpočetní techniky a veškerých listinných dokumentů týkajících se žalobce), neboť v průběhu celého daňového řízení s orgány činnými v trestním řízení velmi úzce spolupracoval. Jinak ostatně nelze vysvětlit, že se žalovaný k provedení ústního jednání v uvedenou ranní dobu mimo úřední hodiny vůbec dostavil. Cílem ústního jednání tedy bylo za každou cenu doručit Výzvy k doplnění dokazování, jakož i další úkony správce daně v rámci předmětného daňového řízení, bez ohledu na to, zda bude zástupce žalobce následně schopen jakkoli na tyto úkony relevantním způsobem reagovat, a zda bude vůbec následně informován samotný žalobce. Nadto žalobce upozornil, že domovní prohlídka představuje pro jakýkoli subjekt absolutní zásah do soukromí, jde o stresovou situaci, kdy žádný advokát nemůže být schopen vykonávat řádně svou činnost a adekvátně reagovat na úkony kteréhokoli orgánu veřejné moci vyjma orgánů činných v trestním řízení. Žalovaný této skutečnosti zneužil s cílem minimalizovat ze strany žalobce možnost uplatnění opravných prostředků a zjednodušit si tak postup v rámci vedeného daňového řízení a probíhající daňové kontroly. Žalobce má za to, že žalovaný měl za daných okolností zjistit, zda žalobce trvá na zastupování osobou svého zástupce, či měl dotčené

dokumenty doručit též žalobci, neboť musely existovat důvodné pochybnosti o schopnosti zástupce plnit nadále svou roli. Žalobce uvedl, že odborná literatura připouští v obdobných případech možnost doručovat i přímo zastoupenému subjektu, s ohledem na základní zásady daňového řízení i samotný smysl správy daní. Žalobce tedy shrnul, že Výzvy k doplnění dokazování považuje za nedoručené, a proto namítl, že tyto Výzvy nemohly vyvolat jimi předvídané důsledky, nemohlo tedy být žalovaným konstatováno, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, když tato skutečnost byla pouze důsledkem předchozího nezákonného postupu správce daně.

[10] V druhé žalobní námitce žalobce poukazoval na nezákonný postup žalovaného při provádění a hodnocení důkazů, což vyplývá nejen ze skutečností uvedených v první žalobní námitce, ale i ze samotného obsahu odůvodnění dodatečných platebních výměrů, kde žalovaný za pomoci tam použité terminologie („fiktivní“, „podvodný“ atd.) zpochybňuje tvrzení žalobce a jeho důkazní prostředky a dokonce jej kriminalizuje ještě před tím, než objektivně popíše alespoň základní informace o žalobci a předmětu daňové kontroly a důkazy, na základě kterých ke svým závěrům dospěl. Žalovaný k žalobci od počátku přistupoval jako vinnému ze spáchání trestného činu, v důsledku toho veškerá tvrzení a předložené důkazy považoval za nepravdivé a nevěrohodné, a to v přímém rozporu se zásadou presumpce neviny. Jinak si nelze vysvětlit, že žalovaný hodnotil všechny v řízení shromážděné důkazy, ať už získané z popudu správce daně nebo předložené žalobcem, výhradně v neprospěch žalobce.

[11] Žalobce namítl, že žalovaný učinil závěr o neunesení důkazního břemene žalobcem přesto, že žalobce ke každému daňovému dokladu doložil existenci právního vztahu a i další související doklady, neboť žalovaný měl pochybnosti, které nabyly na základě informací o subjektech podílejících se na různém stupni dodavatelského řetězce v souvislosti s jednotlivými plněními, avšak tyto pochybnosti stavěl na skutečnostech, které jsou v praxi zcela běžné a nemají vliv na schopnost dodavatele realizovat plnění, k němuž se smluvně zavázal.

[12] Skutečnost, že někteří z dodavatelů neměli mít dle informací získaných žalovaným v okamžiku poskytnutí zdanitelného plnění žádné zaměstnance. Podle žalobce však není nijak neobvyklé, zejména v oblasti stavebnictví a realizaci developerských a dalších projektů, že se na poskytování plnění podílejí subjekty, které nemají nejen zaměstnance, ale dokonce nemají ani žádný podstatný majetek nezbytný pro poskytování předmětného plnění. Takové subjekty bývají zřizovány účelově, avšak nikoli z důvodu jakéhokoli protiprávního jednání, ale zpravidla prostě z důvodu rozložení či omezení rizik nebo z důvodu umožnění participace více subjektů s cílem zajistit financování dotčeného projektu. Smluvní vztahy mezi žalobcem a jeho dodavateli byly v drtivé většině takového charakteru, že dodavatel následně sjednal poskytování plnění s třetí osobou jako subdodavatelem. Pak ovšem nebyl důvod, aby bylo plnění zpochybňováno z důvodu, že dodavatel nedisponuje zaměstnanci, když dodání zajišťovala třetí osoba.

[13] Skutečnost, že někteří dodavatelé měli dle zjištění žalovaného jako adresu svého sídla zapsanou jinou adresu, než na jaké docházelo k faktickému provádění podnikatelských činností těchto subjektů, neboť využívali služeb tzv. office house. To však není zákonem zakázáno, naopak se jedná o v obchodní praxi zcela běžnou skutečnost,

kteřá nijak nezpochybnuje schopnost dotčeného subjektu realizovat sjednané plnění, obzvlášť vystupuje-li tento subjekt v pozici zprostředkovatele, který zajišťuje subdodavatele, a ten se teprve reálně podílí na sjednaném plnění. Důvody pro využití office house jsou například marketingové, kdy tzv. lepší adresa vylepšuje obchodní pozici subjektu.

[14] Skutečnost, že existuje majetkové a personální propojení žalobce a jeho dodavatelů, případně dodavatelů a subdodavatelů, kdy v celé řadě případů byly dodavateli žalobce společnosti, jichž byl žalobce společník, či akcionář, nebo které měly v rámci svých orgánů totožné osoby jako žalobce. Opět jde dle žalobce o zcela běžnou praxi, při níž dochází k vytváření koncernových skupin, kdy propojené společnosti se mohou podílet a podílejí na různých úrovních dodavatelského řetězce ve vztahu ke konečnému zákazníkovi. Na to ostatně pamatují i daňové předpisy, například ust. § 36a zákona o dani z přidané hodnoty, nebo ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

[15] Skutečnost, že dodavatelé a subdodavatelé využívali společného právního zástupce a účetní společnost, zejména v podobě propojení společnosti FINPEX s.r.o. v likvidaci, a InvestmentConsulting Limited, Ltd., s.r.o. v likvidaci, které převážné části dotčených subjektů vedly účetnictví, a právních zástupců dotčených subjektů xxxx a xxxxx. Podle žalobce využívání služeb totožné účetní společnosti a totožného právního zástupce není v praxi nijak neobvyklé, a to tím spíše, že šlo v některých případech o propojené subjekty. Každý advokát, účetní či daňový poradce musí mít větší portfolio klientů, aby se uživil, v praxi je zcela běžné, že tyto subjekty získávají klienty přes reference stávajících klientů, konkurenční postavení těchto klientů není na překážku, zvlášť při existenci povinnosti mlčenlivosti. Poskytování předmětných služeb více subjektům, a to i v rámci jednoho dodavatelského řetězce, nebo mezi subjekty, které si v obchodním styku postupují pohledávky, nijak nezpochybnuje existenci plnění. S ohledem na to není nijak nezvyklé, že se u advokáta, účetního či daňového poradce nachází velké množství listin, dokumentů či jiných věcí jako razítek, účetních a daňových dokladů, přístupů k bankovním účtům či přehledům vzájemné fakturace. Potřeba disponovat s takovými artefakty vyplývá z odpovědnosti subjektu, který vede účetnictví, za vystavování účetních či daňových dokladů či jiných listin nebo za jejich opravu. Stejně tak není neobvyklé, nachází-li se u takového subjektu fakturační schémata, jimiž může být ověřována správnost prováděné fakturace a účetnictví vedeného klientům. Žalovaný nesprávně spatřoval fiktivní povahu plnění mezi dodavateli a subdodavateli právě na základě nalezených fakturačních schémat, nicméně dle názoru žalobce z fakturačních schémat nelze dovodit, že byly vytvořeny ex ante jako návod na provádění fakturace, jak nesprávně dovodil žalovaný, neboť mohly být vytvořeny ex post pro kontrolu již provedené fakturace.

[16] Skutečnost, že v rámci obchodních společností dodavatelů a subdodavatelů žalobce disponovaly přístupem k bankovnímu účtu i jiné osoby než členové jejich statutárních orgánů, a to například zástupci společností, jež jim vedly účetnictví. Opět je dle žalobce běžnou obchodní praxí, pokud přístupem k bankovnímu účtu obchodní společnosti disponuje osoba odpovědná za vedení účetnictví, kterou velmi zřídka bývá samotný statutární orgán společnosti. Je věcí důvěry statutárního orgánu, jaké osobě a v jakém rozsahu svěří přístup k bankovnímu účtu dotčené obchodní společnosti, přičemž

takovýto postup není možné s ohledem na běžné obchodní zvyklosti považovat bez dalšího za rozporný s péčí řádného hospodáře a principy běžné opatrnosti, či dokonce za protiprávní.

[17] Žalobce se dále v rámci druhé základní žalobní námitky ohradil proti způsobu, jakým žalovaný prováděl a interpretoval výsledky statutárních orgánů dodavatelů a subdodavatelů žalobce, jakož i dalších osob.

[18] Žalobce jednak namítl, že žalovaný provedením více než stovky výsledků v období pouhých dvou měsíců na různých místech republiky fakticky znemožnil žalobcovu kvalifikovanou přípravu a smysluplnou účast na těchto výsledcích, a tedy i znemožnil uplatnit právo zakotvené v ust. § 96 odst. 5 daňového řádu. Smyslem oprávnění účastnit se výsledků přitom není jen kontrola zákonnosti úkonu správce daně, ale i možnost daňového subjektu zejména kladenými dotazy dostát své důkazní povinnosti. Pouhá fyzická přítomnost bez adekvátní přípravy je nedostatečná a de facto nadbytečná. I když stanovený časový harmonogram umožnil fyzickou účast na prováděných výsledcích, nebylo mu umožněno se řádně připravit a tím mu bylo znemožněno uplatnit práce vyplývající z odkazovaného ust. § 96 odst. 5 daňového řádu. Argument žalovaného, že žalobce měl možnost pro účely účasti na výsledcích využít více zástupců, nemůže obstát už jen kvůli ust. § 29 odst. 1 daňového řádu, který jednoznačně stanoví možnost být v téže věci zastoupen pouze jedním zmocněncem. Navíc by i tak nebylo umožněno učinit kvalifikovanou přípravu, detailně se seznámit s věcí, a kvalifikovaně posoudit informace získané v rámci jednoho výsledku a jejich vliv na otázky kladené v rámci výsledku dalšího, zaznamenat rozpor mezi výpověďmi atp. Vyhodnocení výpovědí svědků bylo v určeném místním a časovém rámci žalobci znemožněno.

[19] Dále pak žalobce k prováděným výsledkům namítl, že žalovaný v předmětném daňovém řízení použil jako důkazy protokoly z výpovědí svědků a osob podezřelých, které vyslechla Policie České republiky v trestním řízení, přičemž pochybil tím, že tyto výsledky upřednostnil před vlastními výsledky provedenými v rámci daňového řízení. Takový postup je však podmíněn skutečností, že výpověď téže osoby nemohla být v rámci daňového řízení provedena a zároveň, že takto provedený důkaz není jediným rozhodujícím použitým důkazem ze strany správce daně. Tyto podmínky jsou dány na ochranu práv daňových subjektů, zejména k umožnění klást při výsledku otázky, a nejsou-li splněny, nelze důkaz v podobě protokolu z výsledku svědka provedeného v trestním řízení upřednostnit. V posuzované věci však žalovaný použil oba typy důkazů a vždy dal přednost obsahu protokolů z trestního řízení před vlastním obsahem jím získané svědecké výpovědi. Nejmarkantnější je tento selektivní přístup správce daně v případech, kdy svědci v rámci provedeného výsledku v obecné rovině potvrdili poskytnutí zdanitelného plnění uplatněného žalobcem ve vztahu k dodavatelům, a v dalších dílčích otázkách na rozdíl od výsledků provedených Policií České republiky vypovídat odmítli, či si správcem daně požadované detaily týkající se předmětného plnění nevybavili. V mnoha případech tyto vlastní provedené výsledky potvrzovaly skutečnosti tvrzené a dokládané žalobcem. Žalobce shrnul, že žalovaný tímto postupem záměrně upřednostňoval důkazy svědčící v neprospěch žalobce. Tuto tendenci lze shledat i v okolnosti, že žalovaný v řízení v neprospěch žalobce použil i důkazy, které nemohly mít jakoukoli vypovídající hodnotu, například použil pro dokreslení poměrů v obchodních

společnostech výsledky členů statutárních orgánů, kteří však byli členy statutárních orgánů ještě v době, kdy společnosti nebyly dodavateli žalobce, a kdy tedy svědci nemohli mít ani zprostředkovaně informace o zdanitelném plnění uplatněném žalobcem v daném zdaňovacím období.

[20] Ve třetí základní žalobní námitce žalobce napadal postup žalovaného při ukončení daňové kontroly. Odkázal na ust. § 88 odst. 3 daňového řádu, dle něž je správce daně povinen na základě žádosti daňového subjektu stanovit přiměřenou lhůtu k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a k učinění návrhu na jeho doplnění. V předmětném případě byl výsledek kontrolního zjištění předložen žalobci oznámením správce daně č.j. 175847/16/4227-21794-605060 ze dne 2. 7. 2016, ve kterém správce daně zároveň stanovil lhůtu k zaslání vyjádření dle ustanovení § 88 odst. 3 daňového řádu v délce 15 kalendářních dnů ode dne doručení oznámení. S ohledem na rozsah výsledku kontrolního zjištění přesahující včetně příloh 700 stran požádal žalobce dne 6. 7. 2016 v souladu s ustanovením § 36 odst. 1 daňového řádu ve spojení s ustanovením § 88 odst. 3 daňového řádu o prodloužení lhůty k vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění, a to tak, aby mohl zaslat vyjádření k výsledku kontrolního zjištění do 30. 8. 2016. Správce daně sice žádosti o prodloužení lhůty vyhověl, avšak nikoliv v plném rozsahu, kdy žalobci prodloužil lhůtu pouze do 2. 8. 2016, tj. o téměř měsíc méně než požadoval žalobce pro řádné uplatnění svých práv jako daňového subjektu. Takto poskytnutou lhůtu žalobce nepovažuje za přiměřenou, naopak podle něj svědčí o bezohlednosti a neochotě žalovaného umožnit mu uplatnit své zákonné právo. Tím žalovaný porušil ust. § 5 odst. 3 daňového řádu, který zakotvuje zásadu zdrženlivosti a přiměřenosti.

[21] Ve čtvrté, poslední základní žalobní námitce žalobce namítl nepřezkoumatelnost odůvodnění dodatečných platebních výměrů. Podle jeho názoru odůvodnění postrádá všechny zákonné náležitosti, což v důsledku činí nepřezkoumatelným i napadené rozhodnutí, které obsah a závěry odůvodnění dodatečných platebních výměrů přejalo. Žalovaný totiž v rámci daňové kontroly prováděl a hodnotil důkazy výrazně v neprospěch žalobce, na základě nich pak dospěl ke zcela zkratkovitým a místy až absurdním závěrům, a svůj postup nevysvětlil a na námitky vznesené žalobcem ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění relevantně nereagoval, ve zprávě o daňové kontrole neuvedl své stanovisko k jednotlivým tvrzením, návrhům a výhradám žalobce, přestože mu to výslovně uskládá ust. § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu. V dodatečných daňových výměrech pak chybí odůvodnění postoje k těmto výhradám, stejně jako objektivní vyhodnocení a odůvodnění všech důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly. Ani žalovaný pak nezdůvodnil rozpory v provedeném dokazování a neodstranil tak nesrovnalosti namítané žalobcem v podaných odvoláních.

[22] Dle žalobce tím, že žalovaný v průběhu celé daňové kontroly, která byla podkladem pro vydání dodatečných platebních výměrů i napadeného rozhodnutí, porušoval práva a právem chráněné zájmy žalobce upřednostňováním důkazů v neprospěch žalobce a směřováním k doměření daňové povinnosti bez ohledu na důkazy předložené ve prospěch žalobce, se dopustil neoprávněného zásahu do práva na spravedlivý proces dle čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, neboť žalobci odepřel právo domáhat se stanoveným postupem svých práv u příslušného orgánu veřejné moci.

[23] Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasil a navrhoval ji zamítnout jako nedůvodnou. Vzhledem k podobnosti žalobních námitek s odvolacími námitkami se vyjádřil věcně stejně jako v napadeném rozhodnutí, na které v podrobnostech odkázal.

[24] V replice k vyjádření žalovaného žalobce zopakoval, že žalovaný k výkladu daňového řádu přistupuje zcela formalisticky a zcela odhlíží od základních zásad, na kterých je tento právní předpis založen, jakož i od samotného smyslu správy daní. Znovu se ohradil proti postupu žalovaného při doručování klíčových dokumentů v průběhu ústního jednání při domovní prohlídce v sídle a bydlišti právního zástupce, namítl, že vzhledem k zabavení veškeré techniky a listin by byly zabaveny i předmětné doručené dokumenty, a žalobce by tak na ně neměl možnost relevantně reagovat. Vznese rovněž opakované námitky k provádění a hodnocení důkazů v daňovém řízení, a stručně zopakoval také ostatní žalobní námitky.

[25] Při jednání konaném před Městským soudem v Praze dne 21. 1. 2021 žalobce i žalovaný setrvali na svých procesních návrzích.

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

[27] Nejprve se městský soud zabýval vznesenou námitkou týkající se neunesení důkazního břemene žalovaným v dané věci.

[28] Ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů: *„Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.“*

[29] Podle ust. § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů: *„Pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.“*

[30] Podle ust. § 92 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (odstavec 3). Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce

daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (odstavec 5 písm. c).

[31] Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu vyplývá, že prokazování výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani řádně vyplněné daňové doklady nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelných plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech uvedeno, či nejsou splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. V daňovém řízení se v souladu s ust. § 92 odst. 3 daňového řádu uplatňuje zásada, podle které má každý daňový subjekt povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Z uvedeného plyne povinnost daňového subjektu v pochybnostech prokázat pravdivost údajů deklarovaných na daňovém dokladu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, č.j. 9 Afs 93/2007-84, ze dne 30. 8. 2005, č.j. 5 Afs 188/2004-63, nebo nález pléna Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp.zn. Pl. ÚS 38/95). Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost splněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2014, č.j. 5 Afs 65/2013-79). Daňový doklad sám o sobě zpravidla neprokazuje, že se zdanitelné plnění, které je jeho předmětem, opravdu uskutečnilo. Existenci zdanitelného plnění nijak nevymezuje ani nepodmiňuje (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu 28. 2. 2008, č.j. 9 Afs 93/2007-84).

[32] Důkazní břemeno daňového subjektu je vyjádřeno také v ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, kdy příslušné výdaje musí daňový subjekt prokázat, nikoliv pouze tvrdit (srov. přímo znění zákonného ustanovení).

[33] Jak bylo již uvedeno, primární povinnost prokázat svá tvrzení leží na daňovém subjektu. Pro prokázání nároku na uznání výdajů podle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je s ohledem na výše citovanou judikaturu nutno jednoznačně prokázat i to, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, a že se tak skutečně jedná o daňově uznatelné výdaje. Je tedy primárně odpovědností daňového subjektu, aby transakce mající vliv na výši základu daně prováděl zodpovědným způsobem tak, aby jejich uskutečnění mohl zpětně (v časovém období stanoveném zákonem) v případě jejich zpochybnění správcem daně spolehlivě prokázat. Jak správně uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, daňové doklady samy o sobě k prokázání uskutečnění zdanitelných plnění a tím i daňově uznatelných výdajů nestačí. Žalovanému vznikly pochybnosti na základě skutečnosti, že se mu nepodařilo ověřit realizaci uplatněných zdanitelných plnění u vystavitelů daňových dokladů, tedy dodavatelů žalobce. Naopak shromážděné podklady, též poskytnuté Policií České republiky, nasvědčovaly, že dodavatelé a ani jejich subdodavatelé nemohli deklarovaná plnění

realizovat. Žalovaný zejména v jednotlivých a ve Zprávě o daňové kontrole ze dne 6. 9. 2016 detailně popsanych případech zjistil, že plnění jednotlivých dodavatelů vykazují vždy shodné znaky, kdy se například jednalo o obchodní společnosti, které dle obchodního rejstříku nevyvíjely v dané době žádnou činnost, podávaly nulová přiznání k dani z přidané hodnoty, neměly majetek ani odpovídající počet zaměstnanců, byly personálně provázané zejména prostřednictvím subjektů, které zajišťovaly daňové poradenství. Výše uvedené pochybnosti žalovaný vtělil do výzev k doplnění dokazování (výzva ze dne 2. 4. 2015, výzva ze dne 14. 4. 2015, dvě výzvy ze dne 12. 5. 2016, dvě výzvy ze dne 10. 12. 2015).

[34] Městský soud v Praze je toho názoru, že podezření žalovaného bylo v posuzovaném případě opřeno o racionální úvahu, že předložené doklady, byť mají všechny zákonné náležitosti, nejsou bez dalšího prokazování způsobilé prokázat, že k uskutečnění zdanitelných plnění fakticky došlo, neboť byly zjištěny okolnosti, které nasvědčovaly faktické neschopnosti a nemožnosti dodavatelů a subdodavatelů předmětná zdanitelná plnění poskytnout, čímž nemohlo dojít k náležitému uplatnění takových výdajů jako daňově uznatelných. Podezření (pochybnosti) bylo žalovaným formulováno v daňovém řízení opakovaně, vždy dostatečně konkrétně. Městský soud konstatuje, že žalovaný se neomezil na pouhé prohlášení, že má o podaných přiznáních k dani pochybnosti, nýbrž řádně odůvodnil, na čem jsou jeho pochybnosti založeny. Městský soud v Praze považuje za potřebné uvést, že žalobce se mýlí, domnívá-li se, že za jím tvrzeného skutkového stavu žalovaný neměl k pochybnostem důvod. Pochybnosti žalovaného spočívaly v tom, zda se operace zaznamenané v předložených fakturách opravdu uskutečnily. Žalovaný své pochybnosti opřel o listinné důkazy shromážděné o jednotlivých daňových subjektech (dodavatelích a subdodavatelích), z nichž vyšel najevo zejména nedostatečný personální a majetkový substrát k faktické realizaci předmětných zdanitelných plnění, nedostatečná informovanost statutárních orgánů dodavatelů a subdodavatelů o faktické činnosti a o účetnictví dotčených společností, personální propojenost dodavatelů s úzce vymezenou skupinou osob účetních subjektů. Jedná se tedy o důvody objektivně existující. Proto městský soud považuje pochybnosti žalovaného za odůvodněné.

[35] Žalovaný vzhledem k výše uvedeným pochybnostem v souladu s ust. § 92 odst. 4 daňového řádu vyzval žalobce k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně. Nejedná se přitom o přechod důkazního břemene ze správce daně na žalobce. Žalobci byl ve výzvách k doplnění dokazování dán zcela konkrétní a podrobný návod na odstranění pochybností, a to s ohledem na typ pochybností (městský soud na tomto místě odkazuje na všech šest postupně doručovaných Výzev k doplnění dokazování, kde je detailně specifikováno, jaké skutečnosti by měly být žalobcem prokázány, a jejichž obsah je účastníkům řízení znám). Žalobce byl vyzván k doplnění a prokázání například toho, že byl skutečně naplněn předmět a všechny ostatní články tam konkrétně označených smluv uzavřených s jednotlivými výslovně označenými dodavateli, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je uvedeno na konkrétních výslovně označených objednávkách. Žalobce byl též poučen, jak konkrétně může povinností uloženým ve výzvách dostát, když byl například vyzván k předložení účetního deníku (deníků), k doložení průkazné evidence zásob, inventurních soupisů k prokázání skutečného stavu zásob, dokladové inventury pohledávek a závazků z předmětných obchodně závazkových vztahů atd. Výzvy splňují kritéria formulovaná judikaturou

správních soudů, například usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č.j. 9 Afs 110/2007-102.

[36] S ohledem na vše uvedené městský soud nepovažuje žalobní námitku neunesení důkazního břemene žalovaným za důvodnou. Žalovaný důvodně zpochybnil předložené daňové doklady, tedy unesl své důkazní břemeno podle ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, důkazní břemeno přešlo zpět na žalobce. Bylo pak na žalobci, aby pochybnosti žalovaného vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy.

[37] Následně městský soud posoudil námitku nedoručení Výzev k doplnění dokazování při ústním jednání dne 12. 5. 2016.

[38] Platí, že podle ust. § 39 odst. 1 daňového řádu správce daně doručuje písemnost při ústním jednání nebo při jiném úkonu, nebo elektronicky.

[39] Podle ust. § 41 odst. 1 daňového řádu má-li osoba, které je písemnost doručována, zástupce, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci, a to v rozsahu jeho oprávnění k zastupování.

[40] Podle ust. § 47 odst. 3 daňového řádu odepřel-li adresát písemnost přijmout, považuje se tato písemnost za doručenu dnem, kdy bylo její přijetí odepřeno, a písemnost se vrátí správci daně; současně se adresát poučí o právních důsledcích odepření součinnosti.

[41] Podle ust. § 1 odst. 2 daňového řádu správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhradu.

[42] Podle ust. § 5 odst. 3 daňového řádu správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.

[43] Daňový řád tedy v ust. § 39 upravuje primární a sekundární způsoby doručení písemnosti, přičemž správce daně při doručování předmětných Výzev k doplnění dokazování postupoval podle odstavce 1, který zakotvuje jako prioritní možnost doručení při ústním jednání či jiném úkonu, nebo elektronicky. Volba příslušné formy doručení přitom bude záviset na obsahu a povaze doručované písemnosti, jakož i technických limitech spojených s doručením konkrétní písemnosti. Je zřejmé, že efektivní postup správce daně směřující mj. k zabezpečení úhrady daně (ust. § 1 odst. 2 daňového řádu) bude naplněn toliko za předpokladu včasného a řádného doručení relevantních písemností, které mají význam pro daňové řízení. Ústní jednání umožňuje spolehlivý a podle okolností i rychlý způsob doručení písemnosti, neboť k němu dochází za fyzické přítomnosti obou stran, a lze se tak vyhnout závadám v doručení plynoucím z technického či lidského selhání.

[44] Okolnost, že správce daně v posuzované věci přistoupil k doručení Výzev k doplnění dokazování v rámci ústního jednání, které se uskutečnilo na adrese sídla

(bydliště) právního zástupce žalobce, a to v mezičase, kdy na této adrese orgány činné v trestním řízení prováděly domovní prohlídku, nečiní postup správce daně nelegitimním. Ve smyslu ust. § 43 odst. 1 daňového řádu lze písemnost doručit v bytě, v místě podnikání, na pracovišti nebo kdekoli, kde bude adresát, tj. osoba, které je písemnost doručována, nebo její zástupce pro správu daní, zastížen. Správce daně v souladu s ust. § 60 až 62 daňového řádu sepsal o průběhu ústního jednání protokol. Z tohoto protokolu, jehož obsah žalobce nijak nezpochybnil, vyplývá, že zástupce žalobce byl informován o přerušení domovní prohlídky za účelem doručení písemností a vyzván k převzetí mj. předmětných Výzev k doplnění dokazování. Argumentace žalobce, že v průběhu provádění domovní prohlídky byla zástupci žalobce odebrána nejen veškerá výpočetní technika, ale zároveň veškerá listinná dokumentace týkající se žalobce, a zástupce žalobce proto nebyl objektivně schopen vyhodnotit a reagovat na úkony správce daně, je ryze účelová a fakticky bezpředmětná. Převzetí doručovaných písemností nevyžaduje provedení fyzicky či intelektuálně náročného úkonu adresátem. Zcela postačí fyzické uchopení těchto písemností (či jiný projev vůle vyjadřující srozumění s převzetím písemností) a stvrzení jejich převzetí podpisem na příslušné listině. K tomu soud dodává, že z protokolu o ústním jednání je rovněž zřejmé, že zástupci žalobce byl poskytnut časový prostor pro kontrolu protokolu, jehož obsahem byl výčet doručovaných písemností, s jeho přílohou tvořenou doručovanými písemnostmi. Jakkoli lze žalobci v obecné rovině přisvědčit, že provedení domovní prohlídky může být pro dotčenou osobu stresující, a může tak do jisté míry negativně ovlivnit její koncentraci či reakce v té či oné situaci, vzhledem k nikoli komplikovanému a ve své podstatě velmi prostému aktu doručení písemností postupoval správce daně zcela v souladu se zásadou přiměřenosti zakotvenou v ust. § 5 odst. 3 daňového řádu. Není rovněž zřejmé, jakým konkrétním způsobem měl správce daně ignorovat cíl správy daní, podle kterého fiskální hledisko ustupuje hledisku správného stanovení daně, pokud pouze doručoval uvedené výzvy. Nutno dodat, že zástupce žalobce v průběhu ústního jednání neuvedl žádný konkrétní důvod, který mu měl ztěžovat převzetí doručovaných písemností. V této souvislosti se zástupce žalobce omezil na konstatování, že se správcem daně nejedná, neboť je u něho prováděna domovní prohlídka. Správci daně přitom neoznámil žádné dopady domovní prohlídky, které měly ovlivnit schopnost zástupce žalobce adekvátně reagovat na postup správce daně při doručování předmětných Výzev k doplnění dokazování. Námitka, že správce daně si musel být vědom toho, že zástupce žalobce nebyl schopen plnit svou úlohu, tak nemůže obstát. Tvzení, že zástupce žalobce ani sám žalobce by se nemohli seznámit s obsahem doručovaných listin, neboť by během domovní prohlídky, která byla pouze přerušena, nikoli ukončena, došlo k jejich zabavení, je pouhou spekulací bez reálné opory ve skutkovém stavu. Taková situace nenastala a námitku žalobce soud při nedostatku jiných relevantních tvrzení a důkazů považuje za účelovou, obzvláště tehdy, když zástupce žalobce odmítl obě doručované listiny při ústním jednání převzít, jak vyplývá z protokolu o ústním jednání ze dne 12. 5. 2016, a když odmítl převzít i následně doručovanou poštovní zásilku s těmito listinami, jak vyplývá z otisku razítka na obálce zásilky s datem 16. 5. 2016. K doručení listin tak v posuzovaném případě došlo právní fikcí ve smyslu ust. 47 odst. 3 daňového řádu dne 12. 5. 2016.

[45] Městský soud v Praze doplňuje, že neshledává nic nezákonného na postupu žalovaného, pokud při přípravě ústního jednání spolupracoval s Policií České republiky a provedl ústní jednání mimo úřední hodiny a mimo sídlo správce daně. Daňový řád

v žádném svém ustanovení takový postup nezakazuje, žalovaný tak byl při provedení ústního jednání vázán pouze základními zásadami správy daní. Městský soud v Praze v posuzované věci neshledal jejich porušení, když z obsahu správního spisu (viz protokol o ústním jednání ze dne 12. 5. 2016, č. j. 126328/16/4000-50715-204971), zejména zjistil, že zástupce žalobce proti zahájení ústního jednání ničeho nenamítal, s ústním jednáním byl srozuměn, zpočátku řádně přebíral doručované listiny, následně vznášel námitky proti dalším doručovaným listinám, nakonec svým odchodem zmařil řádné dokončení protokolu. Ústní jednání neproběhlo v průběhu domovní prohlídky, neboť ta byla po dobu ústního jednání přerušena, o čemž byl zástupce žalobce informován (viz protokol o provedení domovní prohlídky ze dne 12. 5. 2016 č.j. OKFK-3847/TČ-2015-251202-C).

[46] Lze uzavřít, že ač je postup žalovaného v posuzované věci do jisté míry specifický, není v rozporu se zákonem. Správce daně postupoval zcela v souladu s ust. § 41 odst. 1 daňového řádu, pokud Výzvy k doplnění dokazování doručoval zástupci žalobce. V průběhu řízení, resp. ústního jednání, nevyšly najevo žádné konkrétní pochybnosti o (ne)existenci zastoupení či objektivní překážce, která by zástupci žalobce nedovolila plnit zejména informační povinnosti ve vztahu k zastupované osobě – žalobci. Městský soud v Praze znovu zdůrazňuje, že okolnosti, za kterých se konalo ústní jednání, nezaložily jakýkoli důvod pochybovat o osobě zástupce žalobce a v tomto kontextu o možném zmaření smyslu daňové správy. Námitku nedoručení obou výzev tak soud nepovažuje za důvodnou.

[47] Pro úplnost k vypořádání této žalobní námitky soud odkazuje na svůj dřívější rozsudek (ve věci byli titíž účastníci) ze dne 13. 12. 2018, č. j. 6 Af 37/2017 – 56, přičemž kasační stížnost žalobce proti tomuto rozsudku byla zamítnuta rozsudkem 15. srpna 2019, čj. 7 Afs 17/2019 – 52.

[48] V další žalobní námitce žalobce napadal postup žalovaného při provádění a hodnocení důkazů. Nesouhlasil zejména s tím, že žalovaný dospěl k závěru o neunesení důkazního břemene žalobcem i přesto, že žalobce ke každému daňovému dokladu doložil existenci právního vztahu a i další související doklady, když všechny tyto důkazy žalovaný účelově vykládal výhradně v neprospěch žalobce.

[49] V první řadě soud upozorňuje, že takto uplatněnou žalobní námitku shledává značně obecnou a nekonkrétní, jelikož žalobce v ní nespecifikuje, v jakých konkrétních ohledech má být způsobena nezákonnost napadeného rozhodnutí. Žalobní námitka se tak nese spíše v duchu obecné polemiky ohledně postupu a závěru žalovaného, aniž by uváděla konkrétní a relevantní okolnosti, které by měl soud přezkoumat. Vzhledem k tomu, že se soudní přezkum rozhodnutí správního orgánu pohybuje v rámci uplatněných žalobních bodů, tak žalobce nese odpovědnost za obsah a kvalitu žaloby. Tyto atributy rovněž předurčují obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Povšechně přednesený nesouhlas s prováděním důkazů a jejich hodnocením vede k přezkumné činnosti soudu omezené rovněž na obecnou rovinu. Smyslem soudního přezkumu správních rozhodnutí není to, aby soud za žalobce dohledával či prověřoval veškeré konkrétní okolnosti, ve kterých mohlo v dané oblasti dojít k porušení jeho veřejných subjektivních práv. Proto se Městský soud v Praze k vznesené námitce vyjádří ve stejné rovině obecnosti.

[50] Městský soud při posuzování této námitky vyšel z ust. § 8 odst. 1 daňového řádu, podle nějž 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.

[51] Městský soud v Praze znovu opakuje, že pro uznání daňových výdajů bylo v posuzované věci nutné prokázat faktické uskutečnění zdanitelných plnění a jejich použití k ekonomické činnosti, což vyplývá například ze závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2013, č.j. 1 Afs 70/2013-47. Zároveň je nutno zdůraznit zásadu volného hodnocení důkazů, kterou upravuje citované ust. § 8 odst. 1 daňového řádu. Toto ustanovení stanoví žalovanému prostor, v rámci kterého může realizovat své správní uvážení, přičemž soudu nepřísluší toto správní uvážení automaticky nahrazovat svou úvahou, resp. znovu hodnotit provedené důkazy. Přestože je správní soudnictví ovládáno zásadou plné jurisdikce, tak se soud zaměřuje (což platí o to více, pokud žalobce formuloval pouze obecnou žalobní námitku) pouze na zjištění toho, zda při hodnocení důkazů nedošlo k flagrantnímu a prima facie pochybení, které by mělo vliv na zákonnost samotného rozhodnutí.

[52] Žalovaný zahájil se žalobcem daňovou kontrolu, v rámci které vydal celkem šest výzev k prokázání skutečností (viz Výzvy k doplnění dokazování). V důsledku těchto výzev přešlo důkazní břemeno na žalobce. Tyto výzvy obsahují zdůvodnění pochybností žalovaného ve vztahu ke konkrétně specifikovaným plněním od konkrétních dodavatelů – pochybnosti se vztahovaly k tomu, zda specifikovaná plnění byla skutečně fyzicky realizována. Výzvy podrobným a dostatečným způsobem vysvětlují, v jakém směru je třeba zpochybňované skutečnosti doložit, obsahují odůvodnění a poučení. Městský soud podotýká, že žalobce na tyto výzvy reagoval buď stížností, nebo na ně nereagoval vůbec; na výzvy ze dne 12. 5. 2016 ani neměl v úmyslu reagovat, neboť je (prostřednictvím svého zástupce) odmítl převzít. Už jen z okolnosti, že žalobce na výzvy věcně nereagoval, je zjevné, že důkazní břemeno neunesl.

[53] Z dalších klíčových podkladů je ve správním spise obsažena zpráva o daňové. I tato písemnost obsahuje velmi podrobné vypořádání a hodnocení provedených důkazů ze strany žalovaného, přičemž nemá valného smyslu veškerá zjištění správce daně na tomto místě podrobně rekapitulovat. Městský soud odkazuje jak na tuto zprávu, tak i na odůvodnění napadeného rozhodnutí, které ji rovněž konkrétně rozepisuje, kde jsou provedené důkazy zhodnoceny a je učiněn závěr žalovaného o tom, že deklarované plnění se reálně neuskutečnila, respektive nebyla žalobcem reálně přijata a tím nemohly být uznány jako daňově uznatelné výdaje. Tento závěr žalovaný učinil z dílčích a v závěrečné zprávě o daňové kontrole zcela konkrétně a podrobně popsanych zjištění, že dodavatelé a subdodavatelé podílející se na předmětných plněních nebyli dostatečně odborně způsobilí, nedisponovali materiálním a personálním vybavením k fyzickému uskutečnění zdanitelných plnění, výpovědi statutárních orgánů dodavatelských či subdodatelských společností byly předem ovlivněny, případně potvrdily, že jednatele o činnostech těchto společností nemají povědomí, jednotliví jednatele dodavatelů či subdodavatelů nevěděli, kdo vede účetnictví, neměli povědomí o posuzovaných obchodních případech, byť šlo o obchody velmi rozsáhlé, jejich role byla pasivní, podepisovali předem připravené doklady, byli kontaktováni úzkým okruhem osob blízce napojených na žalobce, peněžní prostředky

byly vyváděny na faktoringové společnosti, případně byly vybírány v hotovosti, adresy sídel dodavatelů byly většinou fiktivní atd. Soud k tomu uzavírá, že žalovaný vždy velmi přesvědčivě vysvětlil, v čem spočívají pochybnosti o realizaci plnění a proč konkrétní shromážděné důkazy nepovažuje za dostatečné ve vztahu k předmětu řízení. Vyzdvihl mimo jiné, že ač šlo o zdanitelná plnění značného rozsahu a vysoké odbornosti, nepředložil žalobce (kromě daňových dokladů a smluv) žádný relevantní důkazní prostředek o tom, že se tato plnění skutečně uskutečnila. Žalovaný při hodnocení jednotlivých důkazů v jejich vzájemných souvislostech postupoval logicky a všestranně, s přihlédnutím ke všem okolnostem případu, a jednotlivým důkazům přisoudil objektivní hodnotu. Z obecného pohledu tedy soud nemá ke zjišťování skutkového stavu žádné výhrady.

[54] Námitka žalobce, že předmětná plnění byla skutečně realizována, tedy nemá oporu ve zjištěném skutkovém stavu, tudíž není důvodná. Ostatně základním argumentem žalovaného zůstává, že ve věci byly shromážděny pouze důkazy, které z konkrétních důvodů ve svém souhrnu neprokazují, že k uskutečnění plnění došlo tak, jak je deklarováno v daňových dokladech. Na druhou stranu žalobce nepředložil např. evidenci zakázek/zásob, inventurní soupisy apod., přičemž důkazní prostředky tohoto typu soud nepovažuje s ohledem na předmět činnosti žalobce za nijak nestandardní. Soud proto nedospěl k závěru, že by v procesu hodnocení provedených důkazů došlo k jakékoliv formě svévole žalovaného, naopak veškeré kroky byly řádně odůvodněny, měly oporu ve správním spisu a respektovaly příslušný veřejný zájem na řádném stanovení daně.

[55] Žalobce v žalobě konkrétně brojil proti tomu, že přihlédl-li žalovaný k okolnostem jako nedostatečný počet zaměstnanců na straně subdodavatelů, evidence sídla dodavatelů na adresách, kde se nezdržují, nebo na virtuálních adresách, majetkové a personální propojení žalobce a jeho dodavatelů, propojenost s právním zástupcem a účetní společností, držení fakturačních schémat či držení razítek těmito subjekty, přístup k bankovním účtům ze strany těchto subjektů, pak šlo vždy o okolnosti obhajitelné, které nijak nevybočují z běžné obchodní praxe. Městský soud v Praze k této námitce opakuje, že žalobcem napadené dílčí okolnosti žalovaný posuzoval nejen jednotlivě, ale i ve svém souhrnu a vzájemné souvislosti. I když by tedy jednotlivé zjištěné skutečnosti samy o sobě, pokud by v řízení zůstaly osamoceny, nemusely postačit k vyslovení závěru, že žalobcem deklarovaná zdanitelná plnění nemohla být fakticky uskutečněna, při jejich vzájemném propojení a ve spojení s dalšími provedenými důkazy (např. protokoly o výsledcích před orgány činnými v trestním řízení) se teprve staly důkazem o závadném skutkovém stavu, který žalovaného vedl k závěru o existenci řetězce účelově vytvořených společností (k hodnocení důkazů ve vzájemném souhrnu srovnej např. rozsudky ze dne 29. 1. 2015, č.j. 8 Afs 25/2012-351, odst. 261, nebo ze dne 29. 3. 2012, č.j. 5 Afs 7/2011-619). Městský soud v Praze přitom konstatuje, že všechny žalovaným zjištěné a žalobcem namítané skutečnosti ve svém souhrnu představují logicky nenarušený soubor indicií, které závěr žalovaného o nevěrohodnosti a neprůkaznosti žalobcova tvrzení plně podporují. S ohledem na obsah žalobní námítky je třeba zdůraznit, že žalovaný nespároval závadnost zjištěného skutkového stavu pouze a izolovaně v tom, že se jednalo o tzv. řetězové obchodní transakce, v nichž někteří dodavatelé postupovali zakázky subdodavatelům. Obchodovat tímto způsobem jistě není zakázané a nejedná se o neobvyklý způsob v tomto obchodním odvětví (k řetězovým obchodním transakcím srovnej rozsudek Nejvyššího správního

soudu ze dne 31. 8. 2016, č.j. 2 Afs 55/2016-38). Stejně tak není v rozporu se zákonem, jsou-li dodavatelské společnosti účetně spravovány stejnými subjekty, dokonce jsou-li současně obchodními konkurenty. V projednávané věci však šlo o to, že jednotlivé dodávky v řetězci, respektive zapojení společností v jeho člancích, nebylo motivováno ekonomickými důvody, ale nezákonným získáním částky odpovídající výdajům, které snižují základ daně. Byla tedy zjištěna účelová propojenost společností, které správce daně prošetřoval v rámci dodavatelských a subdodavatelských vztahů s žalobcem. Tento závěr má městský soud skutkovými okolnostmi projednávané věci dostatečně podložen. Nešlo o žádnou v obchodní praxi běžnou propojenost, jak žalobce namítá. Celkový počet zapojených společností činil šedesát šest, z nichž padesáti spravovala účetnictví stejná účetní společnost, a v nichž vykázané finanční toky neměly reálný základ. Většina dodavatelů byla pro správce daně nekontaktní, v některých případech statutární orgány ani nevěděly, že tuto funkci vykonávají, nebo přiznali formální výkon za odměnu, řada těchto osob nebyla odborně způsobilá k výkonu funkce. Naopak úzká skupina jiných osob spravovala účetnictví a ovládala finanční toky mezi zapojenými společnostmi. Soud se zcela shoduje s žalovaným, že důkazy v posuzovaném případě ve svém souhrnu prokazují plánovanou, koordinovanou a účelovou činnost. S ohledem na to, že žalovaný se s jednotlivými námitkami žalobce vypořádal a napadené rozhodnutí detailně zpracoval a dal v něm adekvátní odpovědi na žalobcem uplatňované odvolací námitky, které jsou obdobné námitkám žalobním, odkazuje městský soud v podrobnostech ohledně hodnocení důkazů na rozhodnutí žalovaného, s nímž se ztotožňuje.

[56] Městský soud v Praze nemůže přisvědčit žalobní námitce o tom, že žalovaný paušálně a šikanózně ignoroval veškeré důkazy, které žalobce předložil v daňovém řízení k unesení svého důkazního břemene. Městský soud k tomu z obsahu správního spisu zjistil, že žalovaný žalobcem předložené důkazní prostředky hodnotil (zpráva o daňové kontrole, napadené rozhodnutí) a shledal, že z nich nebylo dostatečně prokázáno faktické splnění předmětu dodávek deklarovaných jednotlivými daňovými doklady. Městský soud v Praze ověřil ze spisového materiálu předloženého žalovaným, že těmito důkazy, které žalobce v řízení označil coby důkazy osvědčující nárok na odpočet daně, byly daňové doklady a další písemnosti týkající se sjednání smluv s dodavateli, převodů financí atp. Žalovaný při hodnocení důkazů nezpochybnil formální bezvadnost těchto listin předložených žalobcem, shledal však, že žalobci se nepodařilo prokázat, že došlo také k faktické realizaci plnění na základě těchto důkazů. Městský soud v Praze konstatuje, že ze správního spisu nezjistil, že by žalovaný odmítl v řízení provést nějaké žalobcem konkrétně navržené důkazy, vyjma důkazu znaleckým posudkem, k němuž viz dále v odůvodnění tohoto rozsudku. Vzhledem k tomu, že žalobce ani ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, ani v odvolání proti prvostupňovým dodatečným platebním výměrům, ani v podané žalobě námitku neprovedení všech jím provedených důkazů blíže nespecifikoval a nesdělil, jaké konkrétní důkazy měly být podle jeho tvrzení žalovaným opomenuty nebo odmítnuty, nemůže se soud k této obecné žalobní námitce vyjádřit podrobněji.

[57] Městský soud ve stejné míře obecnosti podotýká, že správní orgány nemají v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů povinnost provést každý navržený důkaz, když závisí zcela na jejich uvážení, které z důkazních prostředků provedou (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007, č.j. 7 Afs 175/2005-103). Městský soud se

na tomto místě vyjádří pouze k návrhu žalobce učiněnému ve vyjádření ze dne 31. 7. 2016 k výsledku kontrolního zjištění, kde žalobce navrhl provedení důkazu znaleckým posudkem, o němž uvedl, že jej zadal vypracovat u společnosti BDO Appraisal services – znalecký ústav s.r.o. a dokončení očekává do konce října 2016. Tento jediný důkazní návrh, kromě výše zmíněných daňových dokladů, žalobce v průběhu daňového řízení označil dostatečně konkrétně. Jak městský soud z obsahu spisového materiálu zjistil, žalobce jmenovanému znaleckému ústavu zadal znalecké zkoumání výše daně, respektive přezkum výsledku kontrolního zjištění správce daně. K tomu soud uvádí, že orgánem povolaným k odbornému stanovení výše daně je právě žalovaný, znaleckého posudku tak z povahy věci nebylo v daňovém řízení třeba. Žalovaný ve zprávě o daňové kontrole důkazní návrh znaleckým posudkem nepřehlédl, naopak řádně zdůvodnil, proč na zpracování a předložení znaleckého posudku nevyčká. Uvedl, že sám disponuje dostatečnými odbornými znalostmi potřebnými ke kvalifikovanému stanovení daně, a že si není vědom skutkové otázky, kterou by v řízení bylo třeba objasnit znaleckým posouzením. Toto zdůvodnění městský soud považuje za zcela přiléhavé a uzavírá, že neprovedení tohoto důkazu, jakož i ostatních navržených důkazů (daňových dokladů), nevedlo k znemožnění žalobci unést důkazní břemeno k prokázání, že k deklarovaným plněním fakticky došlo a že se tak může jednat o výdaje snižující základ daně. Lze tedy shrnout, že žalovaný postupoval v souladu s požadavkem správného zjištění a stanovení daně (ust. § 1 odst. 2 daňového řádu) a přihlédl ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (ust. § 8 odst. 1, část věty za středníkem daňového řádu).

[58] Vzhledem k provedenímu dokazování soud dodává, že nemůže přisvědčit ani obecné námitce žalobce, že žalovaný a priori veškerá tvrzení a veškeré důkazy předložené žalobcem považoval za nepravdivé a nevěrohodné, a na žalobce od počátku pohlížel jako na subjekt vinný trestnou činností. Toto žalobcovo obvinění nemá oporu ve správním spise. K provádění a hodnocení důkazů se soud již vyjádřil; považuje je za korektně vedené a řádně hodnocené v intencích zákonné úpravy daňového řádu. Námitku porušení zásady presumpce neviny soud pokládá za bezpředmětnou, neboť žalovaný v daňovém řízení nedisponuje žádnou pravomocí ohledně uznání viny či neviny, žalovaný postupuje jen v mezích daňového řádu, nikoli v mezích trestního řádu. Obě řízení, daňové i trestní, podléhají různé právní úpravě, mají odlišný účel a též právní relevance skutkových zjištění je odlišná. Daňový řád v ust. § 99 odst. 2 neumožňuje žalovanému, aby si sám učinil úsudek o tom, zda byl spáchán trestný čin. Žalovaný v daňovém řízení nezjišťuje otázku viny či neviny, při zjišťování skutkového stavu postupuje pouze tak, aby si mohl učinit vlastní právní závěr o plnění či neplnění povinností stanovených daňovými zákony. V posuzované věci žalovaný dle přesvědčení soudu ze zákonných mantinelů daných daňovým řádem a zákonem o DPH nijak nevybočil, a pokud při své činnosti zjistil některé skutečnosti, které mají přesah do trestního práva, nečinil z nich žádné závěry pro stanovení výše daně. Žalobní námitku proto soud neshledal důvodnou.

[59] Žalobce dále namítal vadné provedení výslechů svědků, když časový a místní harmonogram prováděných výslechů fakticky znemožnil žalobcovu kvalifikovanou přípravu a smysluplnou účast na těchto výsleších, a tedy i znemožnil uplatnit právo zakotvené v ust. § 96 odst. 5 daňového řádu.

[60] Podle uvedeného ustanovení má daňový subjekt právo být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností. O provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení.

[61] Podle ust. § 96 odst. 6 daňového řádu ve vyrozumění daňového subjektu o provádění svědecké výpovědi správce daně uvede označení věci, ve které bude svědek vypovídat, a označení svědka, nehrozí-li nebezpečí, že by došlo ke zmaření účelu výpovědi.

[62] Podle ust. § 17 daňového řádu místně příslušný správce daně může dožádat jiného věcně příslušného správce daně téhož nebo nižšího stupně o provedení úkonů nebo dílčích řízení nebo jiných postupů, které by sám mohl provést jen s obtížemi nebo s vynaložením neúčelných nákladů, anebo které by nemohl provést vůbec.

[63] Z obsahu spisového materiálu městský soud zjistil, že výsledky svědků byly prováděny zejména na jaře roku 2016, v rozmezí několika měsíců, bylo vyslechnuto více než 100 svědků, řada výsledků byla prováděna dožadánými správci daně. Výsledky probíhaly na mnoha místech České republiky. Až na výjimky byly výsledky prováděny vždy tentýž den u stejného finančního úřadu. Ve čtyřech výjimečných případech, kdy byly výsledky nařizeny na stejný den, avšak u jiného finančního úřadu (17., 18., 22. a 23. 3. 2016), bylo zajištěno, aby nedošlo ke kolizi, včetně započítání času na cestu. O všech výsledcích žalovaný s dostatečným předstihem vyrozuměl zástupce žalobce, ve vyrozuměních vždy uvedl, v jaké věci bude výsledek činěn, a řádně označil svědka. Dále městský soud zjistil, že žalobce se ani prostřednictvím svého zástupce žádného z provedených výsledků neúčastnil, svoji účast neomluvil, nežádal o odročení z důvodu nedostatku času na kvalifikovanou přípravu (ani z jiného důvodu). Nadto městský soud zaznamenal, že žalobce sice vznesl námitku nezákonného provedení důkazů, v průběhu správního řízení ani v podané žalobě však neuvedl, jaký vliv měla jeho neúčast při výsledcích, jaké otázky mínil svědkům položit a jaké konkrétní skutečnosti by mohly být svědky potvrzeny v případě umožnění delší přípravy na výslech a přítomnosti žalobce u výsledku.

[64] Z uvedeného skutkového stavu si městský soud nemůže učinit jiný závěr, než že právo žalobce účastnit se předmětných výsledků svědků a klást svědkům otázky zůstalo zachováno, žalovaný postupoval v souladu s příslušnými výše citovanými ustanoveními daňového řádu. Městský soud zdůrazňuje, že pokud specifika věci vyžadují rozsáhlé dokazování, je tím spíše dán důvod, aby správce daně při provádění důkazů neotálel. Opačný postup by vedl k prodlužování kontrolního postupu a tím oddalování konečného zjištění, zda daňový subjekt přiznal daň ve správné výši. Je proto žádoucí, aby správce daně při kontrolním postupu jednal co možná nejrychleji, neboť jeho výsledek může podstatným způsobem ovlivňovat ekonomickou činnost daňového subjektu. Postupovat bez zbytečných průtahů ostatně správci daně ukládá rovněž zásada rychlosti, která je výslovně zakotvena v ust. § 7 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný postupoval v souladu nejen s touto zásadou, ale též se zásadou přiměřenosti (ust. § 5 odst. 3 daňového řádu) a hospodárnosti (ust. § 7 odst. 2 daňového řádu), pokud s ohledem na potřebu vyslechnout značné množství svědků prováděl výsledky v rychlejšímu sledu a využil možnost dožádat jejich provedení jiného správce daně, přičemž však nedošlo ke kolizi

termínů výslechů. Městský soud poznamenává, že dle jeho názoru v posuzovaném případě vůbec nepřipadá zkrácení práv žalobce v úvahu, neboť žalobce se výslechů z vlastní vůle neúčastnil, ani se o účast nepokusil. Tato okolnost jde pouze k jeho tíži a posuzování, zda měl žalobce dostatek času na kvalifikovanou přípravu, postrádá reálný význam. Ze všech uvedených důvodů soud hodnotí žalobní námitku jako nedůvodnou.

[65] Žalobce dále k prováděným výslechům namítl nezákonné upřednostnění listinných důkazů představovaných protokoly z výpovědí svědků a osob podezřelých vyslechnutých v trestním řízení před vlastními výslechy provedenými v rámci daňového řízení.

[66] Podle ust. § 93 odst. 1, 2 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci (1). Za podmínek podle odstavce 1 lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů (2).

[67] Postup pro využití o svědeckých výpovědích získaných z jiného řízení je pak upraven v ust. § 93 odst. 3 daňového řádu. Podle něj je-li podkladem předaným podle odstavce 2 protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti.

[68] Správce daně má oprávnění vyžadovat informace od jiných orgánů veřejné moci, mezi něž pochopitelně patří i orgány činné v trestním řízení, které získávají jiné údaje nezbytné pro správu daní (srov. § 57 odst. 1 písm. d) daňového řádu), tudíž daňový řád umožňuje správci daně tyto informace vyžadovat.

[69] Z uvedené zákonné úpravy vyplývá, že správce daně je oprávněn získávat a využít i důkazní prostředky od jiných orgánů veřejné moci, které tyto jiné orgány získaly v rámci svých pravomocí. Za podklad tedy mohou správci daně posloužit i podklady pocházející z trestního řízení. Podmínkou pro využití důkazních prostředků je, aby i tyto důkazy byly orgány veřejné moci získány v souladu se zákonem.

[70] V posuzovaném případě skutkové okolnosti uvedeným zákonným podmínkám dostály. Důkazy, kterými byly protokoly o výslechu osob provedených orgány činnými v trestním řízení, nebyly v trestním řízení získány v rozporu se zákonem (žalobce alespoň takovou námitku nevznnesl, soud nemá důvod pochybovat o zákonnosti provedených výslechů – k tomu srovnej: rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č.j. 8 Afs 32/2009-157), protokoly byly žalobci zpřístupněny a bylo mu umožněno se k nim vyjádřit, obsah protokolů žalovaný řádně zhodnotil a porovnal je s výpověďmi svědků, které sám provedl. Městský soud z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným ověřil, že se ve skutečnosti nejednalo o protokoly o výsleších

svědků, ale o protokoly o výsledích podezřelých osob. Pro takové případy daňový řád nedává žalobci právo navrhnout provedení svědeckých výpovědí ve smyslu ust. § 93 odst. 3 daňového řádu, podle názoru městského soudu je však na místě dané ustanovení analogicky aplikovat i na posuzované případy poskytnutí protokolu o výsledku osoby podezřelé. Žalobce své právo navrhnout opakování výsledků dle ust. § 93 odst. 3 daňového řádu nevyužil, žalovaný nicméně většinu policií vyslechnutých osob vyslechl i bez takového návrhu dle ust. § 96 daňového řádu. Ve vztahu k protokolům o výsledku podezřelých osob získaných od orgánů činných v trestním řízení městský soud vyzdvihuje, že tyto podklady nebyly užity jako hlavní či jediné důkazní prostředky v daňovém řízení. Námitku žalobce, že žalovaný tyto výsledky upřednostnil, je třeba považovat za zavádějící. Z toho, že žalovaný většinu svědků sám vyslechl, a z toho, že žalovaný vzájemně porovnal obsah protokolů získaných z trestního řízení s obsahem výpovědí svědků v daňovém řízení, lze jednoznačně dovodit, že žalovaný napadené protokoly o výsledku podezřelých osob neupřednostnil, pouze posoudil obsah srovnávaných důkazů a při svých skutkových zjištěních vyšel z těch informací, které z provedených důkazů získal, což také zároveň řádně odůvodnil, když zpravidla shledal, že následné výpovědi svědků v daňovém řízení nebyly způsobilé vnést do řešené věci jakékoliv nové skutečnosti. Žalovaný jako informačně prázdné vyhodnotil zejména výpovědi jednatelů dodavatelů žalobce, kteří v daňovém řízení odmítali odpovídat na otázky týkající se podrobností k daným plněním, nebo vypovídali, že se na dotazované okolnosti nepamatují. Uvedl, že zde neshledává rozpor mezi porovnávanými důkazy, naopak obsah napadených protokolů hodnotil jako souladný s ostatními v řízení provedenými důkazy a podporující závěry správce daně.

[71] Lze shrnout, že žalobce se mýlí, domnívá-li se, že výpovědi svědka učiněné před správcem daně je nutné automaticky vždy dát přednost před výpovědí, kterou svědek učinil v jiném řízení, resp. před obsahem protokolu o výpovědi svědka (či podezřelého) z jiného řízení. Tyto důkazní prostředky je totiž nutné hodnotit jednotlivě i v jejich vzájemném souhrnu, což žalovaný v projednávané věci učinil, přičemž s jeho závěry se městský soud plně ztotožňuje. V projednávané věci proti sobě nestojí jedna „bezprostřední výpověď“ před správcem daně proti jednomu protokolu o výsledku stejné osoby provedenému podle trestního řádu, ale celá řada důkazních prostředků, po jejichž zvážení městský soud shodně s žalovaným konstatuje, že věrohodnými jsou ty výpovědi osob, z nichž lze dovodit organizování fiktivních dodávek, ať už služeb, stavebních prací nebo materiálu. Městský soud doplňuje, že pokud by žalovaný upřednostnil vlastní výsledky svědků, byť by tyto, na rozdíl od výsledků týchž osob v trestním řízení, do daňového řízení nepřinesly žádné informace, porušil by naopak svoji povinnost danou ust. § 92 odst. 2 daňového řádu, které mu ukládá zjistit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně co nejúplněji. K námitce žalobce, že žalovaný upřednostnil protokoly o výsledích osob získané od orgánů činných v trestním řízení i v případě, kdy tytéž osoby v daňovém řízení při výsledku v obecné rovině potvrdili poskytnutí zdanitelného plnění uplatněného žalobcem ve vztahu k dodavatelům, soud konstatuje, že žalovaný tato obecná tvrzení svědků ve zprávě o daňové kontrole i v napadeném rozhodnutí řádně hodnotil, shledal je nevěrohodnými, zejména v kontextu výpovědi svědků ve svém souhrnu, když svědci na další otázky ohledně podrobností k těmto plněním odmítli odpovídat nebo uváděli, že si podrobnosti nevybavují. Městský soud přisvědčuje žalovanému, že taková osamocená, jinými důkazy nepodpořená tvrzení nelze po porovnání s obsahem tvrzení stejných osob v trestním řízení hodnotit jinak než jako účelová.

[72] Následně se městský soud zabýval námitkou žalobce směřující do postupu žalovaného při ukončení daňové kontroly, kdy žalovaný dle žalobce neposkytl přiměřenou lhůtu k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a učinění návrhu na doplnění dokazování, a porušil tak ust. § 5 odst. 3 daňového řádu, který zakotvuje zásadu zdrženlivosti a přiměřenosti.

[73] Podle ust. § 88 odst. 1, 2 daňového řádu správce daně na základě provedené kontrolní činnosti sepíše dosavadní výsledek kontrolního zjištění, jehož součástí je hodnocení dosud zjištěných důkazů (1). Pokud z dosavadního výsledku kontrolního zjištění vyplývá, že na jeho základě dojde k vydání rozhodnutí o stanovení daně, správce daně sdělí daňovému subjektu tento výsledek a současně mu stanoví přiměřenou lhůtu pro případné vyjádření (2).

[74] Výsledek kontrolního zjištění daňové kontroly založený ve správním spisu Městský soud v Praze hodnotí jako obsáhlý, neboť zjistil, že tento čítá (včetně příloh) kolem 700 stran textu. Dále soud ze správního spisu zjistil, že žalovaný seznámil žalobce s výsledkem kontrolního zjištění podáním doručeným dne 2. 7. 2016, a k žádosti žalobce ze dne 6. 7. 2017 o prodloužení lhůty k vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění do 30. 8. 2016 žalovaný žádosti částečně vyhověl, když lhůtu prodloužil do 2. 8. 2016. Žalobce se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřil v podání ze dne 31. 7. 2016, v tomto vyjádření žalobce zejména napadal oprávněnou úřední osobu, žádné nové návrhy na doplnění dokazování nevznsl. Sdělením ze dne 24. 8. 2016 žalovaný žalobci oznámil, že v kontrolním zjištění nedošlo ke změně, dne 8. 9. 2016 pak žalovaný vyhotovil zprávu o daňové kontrole. Zpráva o kontrole nebyla v daňovém řízení projednána, neboť žalovaný shledal, že se žalobce projednání opakovaně vyhýbá.

[75] Městský soud ve světle uvedeného konstatuje, že namítá-li žalobce porušení ust. § 88 odst. 3 věty druhé daňového řádu, jde vlastně jen o námitku hypotetického porušení práva, neboť ve skutečnosti žalobce před projednáváním zprávy o daňové kontrole (resp. před pokusem o projednání) žádné návrhy na doplnění kontrolních zjištění nevznsl. Městský soud přihlédl též k tomu, že mezi doručením výsledku kontrolního zjištění žalobci a koncem lhůty stanovené správcem daně po prodloužení uplynul přibližně jeden měsíc, a takto dlouhou lhůtu soud považuje v tomto případě za zcela vyhovující tomu, aby se žalobce mohl k výsledku kontrolního zjištění ve smyslu ust. § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu řádně vyjádřit. Byť soud přisvědčuje žalobci, že kontrolní zjištění byla rozsáhlá a složitá, má za to, že žalovaný mu neposkytl lhůtu nepřiměřeně krátkou, a bylo možné v této lhůtě jednoho měsíce zaujmout kvalifikované stanovisko k předmětným zjištěním správce daně. Časový úsek jednoho měsíce je podle názoru soudu doba, v rámci které se lze při vynaložení přiměřeně soustředěného a intenzivního pracovního úsilí vypořádat i s obsáhlými a právně komplikovanými věcmi. Městský soud tedy uzavírá, že daňová kontrola nebyla postupem žalovaného, který vyhověl žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření pouze částečně, stižena vadou, která by mohla mít vliv na zákonnost pozdějšího rozhodnutí o daňové povinnosti. Žalovaný nijak neporušil ust. § 6 odst. 3 daňového řádu, který mu ukládá umožnit daňovým subjektům uplatnit jejich práva. Námitka tedy není důvodná.

[76] Žalobce dále namítl nepřezkoumatelnost odůvodnění dodatečných platebních výměrů a v důsledku toho i nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, které obsah a závěry odůvodnění dodatečných platebních výměrů přejalo.

[77] Z obsahu prvostupňových dodatečných platebních výměrů městský soud zjistil, že správce daně odůvodnění s odkazem na ust. § 147 odst. 4 daňového řádu nevyhotovoval; uvedl, že za odůvodnění se v tomto případě považuje zpráva o daňové.

[78] Podle ust. § 147 odst. 3, 4 daňového řádu dojde-li ke stanovení daně z moci úřední, musí být rozhodnutí o stanovení daně odůvodněno (3). Dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popřípadě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností (4).

[79] Městský soud v Praze považuje postup žalovaného za souladný s ust. § 147 odst. 4 daňového řádu. Zpráva o daňové kontrole vzhledem k postupu žalovaného dle odkazovaného ustanovení tvoří součást rozhodnutí o stanovení daně, neboť pouze v ní jsou obsaženy důvody, které našly odraz ve výroku tohoto rozhodnutí. Městský soud proto podrobil testu přezkoumatelnosti zprávu o kontrole ze dne 7. 9. 2016. Žalobce v této souvislosti zejména obecně namítl, že žalovaný v ní relevantním způsobem nevypořádal námitky vznesené žalobcem ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění.

[80] Městský soud v Praze již uvedl, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle ust. § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na zásadě, že je to žalobce, kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení správnímu soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby v zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Není přitom úlohou soudu, aby za žalobce žalobní argumentaci dotvářel.

[81] Za této situace nezbyvá soudu než ve stejné míře obecnosti konstatovat, že zpráva o daňové kontrole se námitkami žalobce uplatněnými ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění náležitě zabývá. Žalovaný popsal důvody, pro které nesouhlasil s námitkami žalobce; stanovisko zaujal ke všem vzneseným námitkám. Objasnil, proč nesouhlasí se zahrnutím částek základu daně a daně z plnění vykázaných žalobcem na příslušných řádcích daňových přiznání, v důsledku kterého správce daně platebním výměrem vyměřil novou výši daně z příjmů. Zpráva tak neobsahuje žádné vady, pro něž by bylo třeba prvostupňové platební rozkazy a tudíž i napadené rozhodnutí zrušit. Soud ji považuje za přezkoumatelnou, neboť splňuje veškerá kritéria přezkoumatelnosti správních rozhodnutí, je srozumitelná, úplná, opřena o dostatek relevantních důvodů, které vycházejí ze správního spisu a informací v něm uvedených. Je z ní zřejmé, proč správce daně přijal závěr, který je uveden v kontrolním zjištění. Žalobní námitku nepřezkoumatelnosti proto městský soud odmítá jako nedůvodnou.

[82] Ze shodných důvodů se pak soud neztotožnil ani s námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Podle přesvědčení městského soudu je z odůvodnění napadeného rozhodnutí zcela zjevné, na základě jakých skutečností a jakých

úvah považuje prvostupňové platební výměry v souladu se zákonem; podrobné, úplné a věcně správné je též vypořádání odvolacích námitek. Správní soudy ostatně v tomto směru ustáleně judikují, že povinnost orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku. Soud či správní orgán může na určitou námitku reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru účastníka řízení odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, tím se s námitkami účastníka řízení vždy – minimálně *implicite* – vypořádá. Absence odpovědi na ten či onen argument v odůvodnění tak bez dalšího nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Podstatné je, aby se orgán veřejné moci vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení, což žalovaný v posuzovaném případě splnil. Námitka žalobce proto není důvodná.

[83] Závěrem se městský soud vyjádří k obecně formulovaným námitkám, které se prolínají celou podanou žalobou. Podle nich žalovaný v daňovém řízení svým procesním postupem i způsobem, jakým prováděl a hodnotil důkazy, porušoval základní zásady daňového řádu a tudíž i žalobcova práva a právem chráněné zájmy. Svým přístupem žalovaný neoprávněně zasáhl do žalobcova práva na spravedlivý proces. Dále pak žalovaný zcela ignoroval samotný smysl a cíl daní, kterým je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení její úhrady, a upozadil hledisko materiální správnosti, které má mít přednost před výběrem daně do státního rozpočtu.

[84] Podle ust. § 1 odst. 2 daňového řádu je správa daně postupem majícím za cíl správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Podle ust. § 5 odst. 1 až 3 daňového řádu pak správce daně postupuje při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy. Správce daně uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena. Správce daně je dále povinen šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.

[85] Městský soud k tomu uvádí, že na rozdíl od žalobce postup žalovaného hodnotí jako plně respektující uvedená východiska. Žalovaný daňovou kontrolu zahájil v mezích a rozsahu své věcné působnosti svěřené mu zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Pravomoc žalovaného jakožto správce daně k provedení daňové kontroly je dána ust. § 11 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Na základě svěřené pravomoci žalovaný zahájil daňovou kontrolu, o níž soud neshledal, že by byla zahájena v rozporu s ust. § 87 odst. 1 či jiným ustanovením daňového řádu nebo jiného právního předpisu, a tím došlo k porušení zásady zákonnosti uvedené v ust. § 5 odst. 1 daňového řádu. Rovněž nebylo zjištěno, že by žalovaný uplatňoval svou pravomoc mimo meze daňového řádu či v jiném rozsahu, než který připouští daňový řád, čímž by žalovaný mohl porušit zásadu legální licence podle ust. § 5 odst. 2 daňového řádu. Obsah správního spisu také nesvědčí o tom, že by žalovaný v rámci prováděné kontroly volil takové prostředky, které žalobce nadměrně zatěžují, a tím porušil zásadu zdrženlivosti a přiměřenosti vyjádřenou v ust. § 5 odst. 3 daňového řádu. Lze shrnout, že daňová kontrola sledovala legitimní cíl, žalobce nebyl v průběhu daňové kontroly krácen na svých procesních právech, postup žalovaného při provádění daňové kontroly byl v souladu se

zákonem, daňová kontrola tedy proběhla řádně a stala se důkazním prostředkem. K jednotlivým žalobním námitkám, které jsou podle žalobce projevem porušování těchto zásad, se již soud vyjádřil výše v odůvodnění tohoto rozsudku, a proto na tomto místě pouze stručně rekapituluje, že šlo především o procesní námitky týkající se vad doručování Výzev k doplnění dokazování, neumožnění kvalifikované přípravy k účasti při výslechu svědků, neposkytnutí přiměřené lhůty k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, a o hmotněprávní námitky týkající se provádění, interpretace a hodnocení důkazů. Soud již objasnil, že tyto námitky považuje za nedůvodné, a proto i zastřešující námitku porušování základních zásad a principů daňového řízení při jednotlivých úkonech žalovaného soud shledává nedůvodnou.

[86] Výše uvedené je pak rovněž odpovědí na námitku žalobce ohledně porušení jeho práva na spravedlivý proces dle čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Do tohoto práva žalobce nebylo v řízení před správními orgány nijak zasaženo, nadto žalobce tohoto svého práva plně využil, když podal proti rozhodnutí správních orgánů správní žalobu, kterou se správní soud věcně zabýval.

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

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

P o u č e n í :

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

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

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

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

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha dne 21. ledna 2021
JUDr. Ladislav Hejtmánek, v.r.
předseda senátu