



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyň Mgr. Andrey Veselé a Mgr. Jany Jurečkové ve věci

žalobce

Mgr. Ing. Vladimír Doležel, Ph.D., IČ 73628191,
se sídlem Zámečnická 87/1, Brno,
jako insolvenční správce Investment Consulting Limited, Ltd.,
s.r.o., IČ 26148528, se sídlem Kolbenova 609/38, Praha 9 –
Vysočany,

proti
žalovaným

1. Odvolací finanční ředitelství,
se sídlem Masarykova 427/31, Brno,
2. Finanční úřad pro hlavní město Prahu,
se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1,

o žalobě proti rozhodnutím 2. žalovaného ze dne 1. 3. 2019, č. j. 1566990/19/2009-52522-102480, 1567085/19/2009-52522-102480, 1567161/19/2009-52522-102480, 1567226/19/2009-52522-102480, 1567292/19/2009-52522-102480, 1573250/19/2009-52522-102480, 1573307/19/ 2009-52522-102480, 1573330/19/2009-52522-102480,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

I.

Základ sporu

1. Dne 23. 1. 2019 bylo rozhodnuto o úpadku společnosti Investment Consulting Limited, Ltd., s.r.o., IČ 26148528 (dále jen „daňový subjekt“), na její majetek byl prohlášen konkurs a žalobce byl ustanoven insolvenčním správcem této společnosti.
2. Žalobce brojí žalobou proti rozhodnutím 2. žalovaného:
 - a) dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za listopad 2013 ze dne 1. 3. 2019, č. j. 1566990/19/2009-52522-102480,
 - b) dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za prosinec 2013 ze dne 1. 3. 2019, č. j. 1567085/19/2009-52522-102480
 - c) dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za leden 2014 ze dne 1. 3. 2019, č. j. 1567161/19/2009-52522-102480
 - d) dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za únor 2014 ze dne 1. 3. 2019, č. j. 1567226/19/2009-52522-102480
 - e) dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za březen 2014 ze dne 1. 3. 2019, č. j. 1567292/19/2009-52522-102480
 - f) dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 ze dne 1. 3. 2019 č. j. 1573250/19/2009-52522-102480
 - g) dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 ze dne 1. 3. 2019, č. j. 1573307/19/2009-52522-102480
 - h) dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 ze dne 1. 3. 2019, č. j. 1573330/19/2009-52522-102480,kteřé nabyly právní mocí dne 24. 9. 2019 ukončením přezkumného řízení ve smyslu ust. § 243 odst. 2 daňového řádu.

II.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

3. Žalobce předně uvádí, že nemá přímé poznatky o činnosti a fungování daňového subjektu a že se stal účastníkem daňové kontroly po uplynutí lhůty k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění, přičemž při projednání zpráv o daňové kontrole již není možné navrhopat či předkládat nové důkazy § 88 odst. 3 daňového řádu. Žalobce opakovaně konzultoval daňový subjekt, jehož statutární orgán trvá na tom, že správcem daně rozporovaná plnění proběhla.
4. Žalobce v rámci obou dvou řízení tj. jak ve věci DPH tak DPPO namítá **nedodržení vymezeného předmětu a rozsahu daňové kontroly** správcem daně. Žalobce namítá, že se

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

správce daně při kontrolách soustředil pouze a výlučně na náklady uplatněné daňovým subjektem a s tím spojenou daň na vstupu (pozn. soudu: žalobce měl zřejmě na mysli „na výstupu“). Příjmy daňového subjektu a tedy daň na vstupu vůbec nešetřil, neověřoval, ani jinak nepodrobil kontrole. Vzhledem k tomu, že daň se vypočítává z rozdílu daně na vstupu a výstupu, hrají při stanovení daňové povinnosti příjmy stejnou roli jako výdaje.

5. V daném případě, byla daňová kontrola zahájena „na základě pochybností od jiných správců daně, jiných orgánů státní moci“. Má se tím na mysli situace okolo společnosti ČKD Praha DIZ, a.s., IČ 26148528. Tato společnost je v úpadku od 2. 2. 2016 (MSPH 99 INS 13278/2016). Z veřejně dostupných zdrojů je dohledatelné a správci daně by mělo být známo, že daňový subjekt do řízení ČKD Praha DIZ přihlásil přihláškou č. P508 pohledávky za celkem 2.063.812,94 Kč. Tuto pohledávku insolvenční správce ČKD Praha DIZ zcela popřel a je předmětem sporu vedeného pod MSPH 199 ICm 3512/2017. Insolvenční správce ČKD Praha DIZ podal proti daňovému subjektu odpůřčí žalobu, ve které se domáhá neúčinnosti úhrad za období let 2013-2015 v celkové výši 100.670.292,34 Kč - žaloba je projednávána pod MSPH 99 INS 13278/2016-C-58.
6. V intencích úvah a závěrů správce daně tak vzniká **pochybnost o výši příjmů daňového subjektu** v předmětném období, a zda se jednalo o daňový příjem. Žalobce proto navrhl provést šetření o skutečné výši příjmů daňového subjektu podléhající daňové povinnosti za předmětná období.
7. Ve druhé námitce namítá **nezákonné hodnocení některých důkazů** správcem daně, který při podpůrném šetření vyslyšel i dodavatele a subdodavatele daňového subjektu. Někteří z nich využili možnost odepřít výpověď dle § 96 daňového řádu. Správce daně u těchto subjektů dezinterpretoval § 8 daňového řádu. V případě, že je výpověď odepřena, správce nezískává žádný důkaz k hodnocení. § 8 daňového řádu tak nelze použít. Správce daně však v napadeném rozhodnutí skutečnost, že svědek odepřel výpověď, interpretoval v neprospěch daňového subjektu, přičemž neměl žádné informace, z jakých důvodů svědek odmítl vypovídat. Žalobce namítl konkrétně hodnocení výpovědi ing. K., kdy správce daně uvedl: „Vzhledem k tomu, že Ing. K. odmítl odpovídat na otázky týkající se činnosti společnosti PPK REAL s.r.o., nelze jeho výpověď hodnotit jako důkazní prostředek svědčící o faktickém uskutečnění plnění pro daňový subjekt.“
8. Třetí žalobní námitkou je **neprovedení dokazování**. Správci daně bylo známo, že daňový subjekt měl v kontrolovaných obdobích cca 20 zaměstnanců (VKZ str. 2). Přesto žádný z nich nebyl vyslechnut. Za situace, kdy správce daně měl pochybnosti o reálné existenci plnění, jež daňový subjekt uplatnil jako náklad, které bylo formálně prokázáno, ale další důkazní prostředky byly v držení PČR a daňový subjekt neměl, jak jinak prokázat skutečné plnění správci daně, je výsledek zaměstnanců logickým postupem k objektivnímu zjištění skutečného stavu. Správce daně není vázán jen návrhy daňových subjektů, ale dbá na co nejúplnější zjištění rozhodných skutečností (§92 odst. 2 daňového řádu). V pozici daňového subjektu má žalobce za to, že neučinění pokusu o předvolání zaměstnanců daňového subjektu je porušením povinnosti uložené správci daně v § 92 odst. 2 daňového řádu. Žalobce proto navrhl v soudním řízení vyslechnout zaměstnance daňového subjektu.
9. Čtvrtá námitka se týkala **internetového bankovníctví**. Správce daně vyslechl Ing. Arch. P. G. (bývalého jednatele daňového subjektu) jako svědka (s. 30-31 zprávy o daňové kontrole), přičemž mu nepoložil otázku týkající se internetového bankovníctví, které měl spravovat i pro dodavatelské firmy. Žalobce obdržel prostřednictvím statutárního orgánu daňového

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

subjektu následující vyjádření od Ing. Arch. G. „Co se týká mého údajného ovládnutí účtů jiných společností. Společnost ICL měla smlouvu s ČSOB. Na základě této smlouvy měla k dispozici aplikaci pro internetové bankovníctví Business banking 24. Jde o program určený pro bezpečné provádění plateb a kompatibilní s některými účetními programy. Vzhledem k tomu, že někteří klienti, si na základě dohody, nechávali od účetních připravovat příkazy k úhradě, povolil jsem jim jako jednatel společnosti ICL používat aplikaci v našem vlastnictví. Rozhodně to neznamenalo jakýmkoliv způsobem manipulaci s cizími účty. Musím znovu upozornit na to, že během kontrolního šetření se mě, ani nikoho jiného, na tuto problematiku neptal. Vysvětlení je prosté, nejspíš by se ale nehodilo do vykonstruovaného obrazu.“ Statutární orgán daňového subjektu se na jedno jednání dostavil spolu s Ing. Arch. G., který na dotaz uvedl, že platby za klienty nikdy neautorizoval, platby byly pouze v rámci účetních služeb připravovány, ale autorizaci a odeslání prováděli samotní klienti. Uvedené sdělení by bylo možné ověřit šetřením u ČSOB, která by měla mít záznamy prokazující nebo vyvracející tvrzení daňového subjektu. Rovněž by k věci měl být proto v soudním řízení vyslechnut Ing. Arch. G.

10. Pátá námitka se týkala „**Plánu fakturací**“, o který správce daně opírá svůj postoj. Podle vyjádření bývalého jednatele Ing. Arch. G. se však nejednalo o plán, ale evidenci fakturací za účelem zpracování zpráv o vztazích. Interpretaci, kterou správce daně předmětnému dokumentu dává je dle daňového subjektu v rozporu s jeho obsahem. Opět by měl být k věci vyslechnut Ing. Arch. G. a zaměstnanci daňového subjektu, popřípadě spol. Finpex s.r.o.
11. Správce daně uznává formální správnost daňovým subjektem tvrzených nároků, avšak rozporuje faktické plnění. Místo toho, aby správce daně provedl důsledné a úplné šetření skutečností rozhodných pro správné zjištění daně (přímých důkazů), zejména primárních a přímých důkazů, provedl účtyhodné a rozsáhlé šetření u dodavatelů a subdodavatelů daňového subjektu, avšak poznatky takto získané jsou pouze nepřímými důkazy. Takový způsob dokazování není v **souladu s § 92 daňového řádu**.
12. Ve všech řízeních (jak týkajících se DPH, tak DPPO) se správce daně dopouštěl i závažných procesních pochybení. Žalobcem předložené důkazní prostředky stále nepovažoval za důkazy, které prokazují, že nárok na odpočet daně z předmětných plnění byl žalobcem uplatněn oprávněně. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost sám daň přiznat, tj. nese břemeno tvrzení, ale zároveň je stíhá také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. břemeno důkazní. Dlužník unesl i prvotní břemeno důkazní, neboť na základě výzev k odstranění pochybností předložil důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v daňovém přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým zdanitelným plněním. V této fázi tak tížilo **důkazní břemeno** prvostupňového správce daně (žalovaného). Bylo na prvostupňovém správci daně (žalovaném), aby prokázal dle ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“.
13. Neznamená to však, že by prvostupňový správce daně měl povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví odvolatele zaznamenány v rozporu se skutečností, ale byl povinen prokázat, že o souladu skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (viz např. rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2012 č. j. 8 Afs 14/2012-61, rozsudek NSS

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

ze dne 25. 9. 2014 č. j. 9 Afs 30/2008-86, rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2006 č. j. 9 Afs 12/2013-30). Tuto povinnost žalovaný nesplnil, čímž porušil § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Postup správce daně byl nezákonný, a tedy bylo nezákonné i doměření daní, z čehož plyne nezákonnost přirostlého příslušenství, daňového penále a nákladů exekuce. Tato skutečnost nebyla žalobcem v předchozím řízení uplatněna.

14. Další pochybení žalovaného, jako správce daně spočívá v tom, že i když správce daně měl za to, že nedošlo k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána, sdělil sice dlužníku výsledek postupu k odstranění pochybností, avšak neposkytl žalobci **lhůtu** dle § 90 odst. 2 daňového řádu **k vyjádření** se a možnosti podání návrhu na pokračování v dokazování.
15. 1. žalovaný namítl nedostatek své věcné pasivní legitimace a to s ohledem na skutečnost, že ve věci DPH i a ve věci DPPO rozhodoval v posledním stupni Finanční úřad pro hlavní město Prahu, a nikoliv Odvolací finanční ředitelství. Žalovaným je tedy v dané věci Finanční úřad pro hlavní město Prahu, a nikoliv Odvolací finanční ředitelství.
16. 2. žalovaný předně namítl překážku řízení dříve zahájeného (tzv. překážku „litispendence“), která podle názoru žalovaného brání dalšímu řízení ve věci této žaloby a to v rozsahu, v jakém tato žaloba dopadá na rozhodnutí správního orgánu č.j. 1566990/19/2009-52522-102480; č.j. 1567085/19/2009-52522-102480; č.j. 1567161/19/2009-52522-102480; č.j. 1567226/19/2009-52522-102480 a č.j. 1567292/19/2009-52522-102480 a to vzhledem k tomu, že správce daně podal dne 29.05.2019 pod č.j. 5094233/19/2009-80050-107775 u insolvenčního soudu proti žalobce žalobu na určení. Tato žaloba zaevidována pod sp. zn. incidenčního sporu 195 ICM 1508/2019 byla insolvenčnímu soudu doručena dne 29. 5. 2019 (MSPH 95 INS 21054/2018-C3-1.). O této žalobě nebylo ze strany insolvenčního soudu doposud rozhodnuto. Ve věci popření vykonatelné části pohledávky P4-1. (dílčích pohledávek č. 1 – 6 a 17) podal žalobce dne 4. 6. 2019 u insolvenčního soudu žalobu o popření podle § 199 insolvenčního zákona (MSPH 95 INS 21054/2018-C1-1. Tato žaloba je zaevidována pod sp. zn. 195 ICM 1461/2019. O této žalobě nebylo ze strany insolvenčního soudu rovněž doposud rozhodnuto.
17. 2. žalovaný s tvrzením žalobce, že se správce daně zabýval výhradně daní na vstupu, nesouhlasí. Z kontrolní zprávy je zřejmé, že daňový subjekt již při zahájení daňové kontroly správcí daně na elektronickém nosiči předložil účetnictví – hlavní knihu, obratovou předvahu i podklady pro zpracování daňových přiznání k DPH za předmětná období, obsahující soupisy přijatých a vydaných daňových dokladů, včetně údajů o dodavatelích a odběratelích daňového subjektu, datech uskutečnění plnění a jejich hodnotách. Daňový subjekt současně sdělil, že jeho doklady má v držení Policie ČR, od níž si správce daně opatřil daňové doklady a další listiny.
18. I když daňová kontrola byla zahájena v plném rozsahu, nesouhlasí žalovaný s názorem žalobce, že byl správce daně povinen podrobně prověřovat jednotlivá zdanitelná plnění, u nichž daňový subjekt vystavením daňových dokladů deklaroval, že jím byla uskutečněna a z tohoto titulu mu v souladu s ust. § 21 a § 108 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), vznikla povinnost z těchto plnění přiznat a odvést daň z přidané hodnoty. Daňový subjekt vykazoval na výstupu obraty v hodnotě desítek miliónů Kč měsíčně, měl zaměstnance a také další dodavatele (kromě dodavatelů uvedených v bodech 1 až 15 kontrolní zprávy), nesporně tedy uskutečňoval ekonomickou činnost. Tato činnost byla obdobného

charakteru a na vystavených daňových dokladech a ve smlouvách nebyla specifikována způsobem, který by správci daně umožnil zjištění vazby mezi konkrétním přijatým a vydaným daňovým dokladem. Vystavené daňové doklady měly zákonné náležitosti, byly uvedené v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty a odpovídaly hodnotám deklarovaným daňovým subjektem v daňových přiznáních k DPH.

19. Při posouzení podnikatelské činnosti prováděné daňovým subjektem správce daně vycházel také z vyjádření Ing. arch. P. G. (jednatel daňového subjektu od 29. 6. 2005 do 31. 10. 2016) učiněného v rámci svědecké výpovědi konané dne 12. 1. 2017 (zaevidováno pod č.j. 105831/17/2012-60562-106790), který uvedl, že daňový subjekt byl založen za účelem poskytování ekonomického, právního a jiného poradenství a postupem času díky vzniklým příležitostem rozšířil činnost ještě o poradenství v oblasti marketingu a reklamy. Z toho důvodu zaměstnával odborníky v různých počtech (10 - 20 osob) a měl řadu dodavatelů. Na požadavek správce daně, aby upřesnil, jaká činnost daňového subjektu byla v letech 2013 až 2015 vykonávána vlastními zaměstnanci, Ing. arch. G. jen uvedl, že se všichni zaměstnanci podíleli na ekonomické činnosti, co kdo napsal, není schopen říct. Při dotazech správce daně k prověřovaným dodavatelům Ing. Arch. G. odpovídal také jen obecně, žádné konkrétní plnění uskutečněné daňovým subjektem v souvislosti s prověřovanými dodavateli nezmínil. Správce daně tak nemohl zjistit skutečnosti, na jejichž základě by nepochyboval o uskutečnění nějakého zdanitelného plnění deklarovaného vystaveným daňovým dokladem a vykázaného daňovým subjektem v daňovém přiznání k DPH.
20. Oproti tomu na základě analýzy přijatých daňových dokladů a souvisejících důkazních prostředků pojal správce daně důvodné pochybnosti o uplatnění nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů uvedených v kontrolní zprávě pod body č. 1 až 15, a to z důvodů, které jsou podrobně popsány ve Zprávě o daňové kontrole č.j. 900265/19/2012-60563-104510.
21. Vzhledem k těmto pochybnostem správce daně výzvou k prokázání skutečností vydanou dne 20. 7. 2018, po daňovém subjektu požadoval, aby prokázal, že v daňových přiznáních k DPH za zdaňovací období listopad 2013, prosinec 2013, leden 2014, únor 2014 a březen 2014 uplatnil nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění dle uvedených dokladů v souladu s ustanovením § 72 a § 73 ZDPH. Konkrétně požadoval prokázat, že daňový subjekt zdanitelná plnění deklarovaná na těchto dokladech, vystavených dodavateli uvedenými v bodech 1) až 15) výzvy, skutečně přijal a že tato plnění použil v rámci uskutečňování své ekonomické činnosti.
22. Daňový subjekt v reakci na výzvu nepředložil důkazní prostředky prokazující faktické přijetí zdanitelných plnění v souladu s předloženými doklady a nedoložil, k jakým jím uskutečněným zdanitelným plněním se tato přijatá plnění měla vázat.
23. Existenci sporu o uznání pohledávek mezi žalobcem a jedním z jeho odběratelů ČKD Praha DIZ, a.s., patřícím do téže podnikatelské skupiny, považuje 2. žalovaný pro posouzení správnosti postupu správce daně při daňové kontrole za irelevantní. Daňový subjekt uskutečňoval ekonomickou činnost a hodnotu jím vykázaných uskutečněných zdanitelných plnění během daňové kontroly potvrzoval, přičemž správce daně nezjistil skutečnosti, které by nasvědčovaly tomu, že se konkrétní zdanitelná plnění vykázaná daňovým subjektem neuskutečnila. V této souvislosti 2. žalovaný uvádí, že pokud by daňový subjekt některé doklady vystavil, aniž by k uskutečnění zdanitelného plnění

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

fakticky došlo, vznikla by mu povinnost přiznat a odvést daň rovněž, a to s ohledem na ust. § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH, podle něhož je daň povinna přiznat a odvést osoba, která vystaví doklad, na němž uvede daň. Plátce má možnost nesprávně vystavené daňové doklady v zákonné lhůtě opravit, což daňový subjekt neučinil. K požadavku žalobce na provedení šetření o skutečné výši příjmů daňového subjektu podléhajících daňové povinnosti za předmětná období, 2. žalovaný pro úplnost uvádí, že vznik povinnosti přiznat a odvést daň z přidané hodnoty se neodvíjí od přijetí úplaty, nýbrž od uskutečnění zdanitelného plnění, tedy dodání zboží nebo poskytnutí služby (§ 21 a § 108 ZDPH).

24. Co se týče nedodržení předmětu daňové kontroly DPPO za rok 2013 a 2014, správce daně v průběhu daňového řízení zjistil z předloženého účetního deníku, že daňový subjekt zaúčtoval ve svých nákladech vysoké částky za přijaté služby. Jednalo se o náklady ovlivňující výsledek hospodaření. Výzvou k prokázání skutečností (č.j. 4778901/18/2012-60562-106790) pak správce daně vyzval daňový subjekt k prokázání: „že se v jednotlivých kontrolovaných zdaňovacích obdobích fakticky uskutečnila plnění od dodavatelů uvedených v této výzvě dle jednotlivých dokladů, a zároveň, že plnění, vyplývající z těchto dokladů sloužila k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) - t.j., k čemu byly nakupované služby využity, a zda měly konkrétní souvislost se službami poskytovanými.“
25. Daňový subjekt v reakci na výzvu k prokázání skutečností (č.j. 5614254/18) tyto informace správci daně neposkytl, a neprokázal a ani se nijak nevyjádřil, jak ve výzvě specifikované náklady souvisí s jeho zdanitelnými příjmy a případně s jakými příjmy konkrétně. Správce daně Výzvu k prokázání skutečností i reakci daňového subjektu na tuto výzvu zahrnul mezi důkazní prostředky a ve Výsledku kontrolních zjištění (č.j. 8878524/18/2012-60562-106790, str. 52) tyto důkazní prostředky popsal a hodnotil. Daňový subjekt ani v Reakci a odpovědi na Výsledek kontrolního zjištění (č.j. 50211/19) správci daně neuvedl, jaké příjmy s náklady, které správce daně neuznal jako náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tedy jako náklady daňové, souvisí. Správce daně konstatoval, že daňový subjekt se zúčastňoval výsledků svědků, nebo i z nahlížení do spisu měl informace o obsahu protokolů - tedy bylo mu známo, jak svědci vypovídali o činnosti svých dodavatelských firem pro daňový subjekt, a měl v průběhu daňového řízení možnost doložit a prokázat, jak a pro jaké odběratele se tedy služby uskutečňovaly.
26. Vzhledem k uvedenému a ke skutečnosti, že daňový subjekt v průběhu let zaměstnával průměrně 10 - 20 zaměstnanců, rovněž tak měl i další dodavatele, kteří mu poskytovali služby, např. právní poradenství z oblasti daňového či obchodního práva, má správce daně za to, že fakturované služby byly daňovým subjektem uskutečněny pro uvedené odběratele. K posouzení prováděné podnikatelské činnosti správce daně vycházel i z vyjádření Ing. arch. P. G. učiněné ve svědecké výpovědi dne 12. 1. 2017, kdy vypověděl, že daňový subjekt byl založen za účelem ekonomického, právního a jiného poradenství, svým klientům po celou dobu svého fungování poskytoval poradenství jak operativní, tak i strategické povahy. Z toho důvodu zaměstnával několik odborníků v různých počtech od počátku do konce 10 - 20 osob a řadu subdodavatelů. Postupem času díky vzniklým příležitostem rozšířil svoji činnost ještě o marketingové poradenství a poradenství v oblasti reklamy. Správce daně konstatoval, že předložené listiny spolu s vydanými doklady, jakož i skutečnost, že daňový subjekt měl v kontrolovaných obdobích 10 - 20 zaměstnanců, dokládají uskutečňování podnikatelské činnosti daňovým subjektem.

27. Žalobce poukazuje v souvislosti s uskutečněnými plněními na pohledávku daňového subjektu za společností ČKD Praha DIZ, a.s., DIČ: CZ26148528. Daňový subjekt do řízení ČKD DIZ přihlásil přihláškou č. P508 pohledávky za celkem 2.063.812,94 Kč. Tuto pohledávku insolvenční správce ČKD Praha DIZ zcela popřel a je předmětem sporu vedeného pod MSPH 199 ICm 3512/2017. Správce daně uvádí, že tato pohledávka se týká období roku 2016 a nemůže mít vliv na předmětné daňové řízení za zdaňovací období 2013 až 2015.
28. Dále žalobce uvádí, že insolvenční správce ČKD Praha DIZ podal proti daňovému subjektu odpůrčí žalobu, ve které se domáhá neúčinnosti úhrad za období let 2013 až 2015 v celkové výši 100.670.292,34 Kč. Žaloba je projednávána pod MSPH 99 INS 13278/2016-C-58. K této námitce uvádíme, že se týká jiného řízení a nemá přímý dopad na daňové řízení vedené u daňového subjektu.
29. Správce daně nezjistil skutečnosti, které by prokazovaly, že se služby fakturované odběratelům neuskutečnily, proto správce daně zaúčtované výnosy ponechal v částce vykázané daňovým subjektem.
30. Podle § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů jsou předmětem daně příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Námitka žalobce, že nebyl dodržen rozsah daňové kontroly, neboť nebyly prověřeny výnosy daňového subjektu, je nedůvodná.
31. Co se týče druhé žalobní námitky, 2. žalovaný konstatuje, že svědeckou výpověď odepřel pan M. (jednatel společností PSM-Trading spol. s r.o. a TRADCOM a.s. - dodavatelé daňového subjektu). Další osoby na otázky správce daně týkající se činnosti společností, v nichž působily, opakovaně uváděly, že po poradě s JUDr. S. na otázku nebudou odpovídat (konkrétně pan Ing. K. - jednatel společnosti MADLEN, s.r.o. /dodavatel daňového subjektu/ a společnosti PPK REAL s.r.o./subdodavatel dodavatele Daňového subjektu DIRECT CONSULT PRAGUE, a.s./, pan S. - jednatel společnosti REALTORS, s.r.o. /dodavatel Daňového subjektu/ a paní A. E. - členka představenstva společnosti IMMOENERGETIKA, a.s. /dodavatel Daňového subjektu/).
32. Správce daně odepření svědecké výpovědi, či odmítnutí odpovídat na jednotlivé otázky správce daně, nehodnotil jako důkaz o neuskutečnění zdanitelného plnění pro daňový subjekt. To je zřejmé i z žalobcem uvedené citace, kde správce daně v případě výpovědi Ing. K. v pozici jednatele společnosti PPK REAL s.r.o. pouze konstatuje, že vzhledem k odmítnutí svědka odpovídat na otázky, nelze jeho výpověď hodnotit jako důkazní prostředek svědčící o uskutečnění plnění pro daňový subjekt.
33. Současně však 2. žalovaný konstatuje, že se nedomnívá, že v takovém případě neměl správce daně k hodnocení žádný důkazní prostředek, jak tvrdí žalobce. Svědecká výpověď, při níž svědek odpovídá na otázky, je přímým důkazem, ale i skutečnost, že svědek figurující ve statutárním orgánu dodavatele, či subdodavatele, který prověřované plnění v daňovém přiznání vykázal, odmítne odpovídat, logicky budí o faktickém uskutečnění tohoto plnění pochybnosti, tím spíše, je-li toto odmítnutí hodnoceno ve vzájemné souvislosti s dalšími důkazními prostředky.
34. Co se týče hodnocení důkazů v řízení o DPPO, 2. žalovaný uvedl, že vzhledem k průběhu dokazování, kdy Ing. arch. G. nebyly poskytnuty konkrétní informace o realizaci obchodních transakcí v korporaci Investment Consulting Limited, Ltd., s.r.o. (ICL), byli

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

vyslechnuti jednatelů dodavatelů, např., jak uvádí daňový subjekt v odvolání, p. M. M. a J. S.

35. Svědci byli předvoláni za účelem vysvětlení okolností spolupráce daňového subjektu s dodavateli. Správce daně ověřoval, jak celá spolupráce probíhala, čeho se konkrétně týkala a kdo se jí účastnil. Účelem mělo být zjištění všech skutečností souvisejících s uskutečněním plnění pro daňový subjekt, tedy i skutečnost, zda a jak probíhala jednání, jaká plnění byla poskytnuta, kdo se účastnil pracovních schůzek, kdo vykonával deklarovanou činnost, zda byl svědek v rozhodné době statutárním orgánem, tedy zda dodavatelská korporace mohla vykonávat činnosti uvedené na fakturách a ve smlouvách.
36. Správcem daně byly v protokolu č.j. 5191430/17/2012-60561-104510 citovány faktury a smlouvy a svědek M. M. byl požádán mimo jiné o vysvětlení, zda byly vystaveny předmětné doklady a jaká konkrétní plnění byla daňovému subjektu poskytnuta. Správce daně prováděl výslech svědka v souladu s daňovým řádem a účelem výslechu mělo být zjištění skutečností souvisejících s uskutečněním plnění pro jinou osobu, tedy kontrolovaný daňový subjekt.
37. Svědek p. M. odepřel výpověď, neboť, jak uvedl, otázky správce daně se týkaly jeho činnosti, a svědek vypovídá o činnosti jiných osob, nikoli své činnosti.
38. Otázky a jejich odpovědi měly dát obraz o obchodním partnerství kontrolovaného daňového subjektu (ICL) a dodavatelské korporace ve sledovaném období. Svědek vypovídá v pozici třetí osoby, tedy odlišné od daňového subjektu, se kterým je vedeno řízení, a vypovídá o činnosti vztahující se k tomuto subjektu, tedy k jiné osobě, přičemž není podstatné, zda o souvisejících okolnostech věděl z důvodu, že se jich přímo v pozici třetí osoby aktivně zúčastnil, nebo zda jako třetí osoba okolnostem obchodního případu pouze přihlížel.
39. Na dotaz správce daně, aby tedy uvedl osobu, která odpoví na pokládané otázky, bylo sděleno, aby správce daně provedl místní šetření v sídle společnosti, kde p. M. na otázky odpoví. Pokud by správce daně při místním šetření u této třetí osoby (dodavatelské korporace) na adrese jejich sídel kladl identickému p. M., který již nezastává funkci statutárního orgánu otázky, nepostupoval by v souladu se zákonem a výpověď by byla považována za nezákonnou.
40. Při prováděném výslechu svědka byly otázky kladeny k tématu spolupráce s daňovým subjektem tak, jak správce daně uvedl v předvolání svědka, a nelze tak zmíněný protokol považovat za nepřijatelný. Správce daně postupoval v souladu s daňovým řádem, cílem a účelem správy daní. Postupoval podle zákona, a proto nepovažuje prováděné úkony za nezákonné.
41. Svědeckou výpověď se tak nepotvrdila dodavatelská činnost pro daňový subjekt. Správce daně je toho názoru, že pakliže by se jednalo o standardní obchodní vztah, jak sám svědek uvedl na str. 5 protokolu, neměl by důvod nepopsat jej a nesdělít správci daně potřebné informace o takové spolupráci. Správce daně proto vyhodnotil tuto svědeckou výpověď jako nepřímý důkaz, který ve spojení s dalšími indiciemi a svědeckými výpověďmi jednatelů dalších dodavatelských subjektů potvrdil jeho pochybnosti o tom, že služby fakturované dvěma dodavateli, jejichž byl pan M. statutárním orgánem, tj. TRADCOM a.s. a PSM -TRADING spol. s r.o., provedli právě tito dodavatelé v rozsahu deklarovaném na fakturách, resp. ve smlouvách.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

42. Svědek J. S. neodepřel výpověď, ve svědecké výpovědi vypověděl, že na základě smluv zprostředkoval subdodavatele, nepovažoval však „za podstatné“ uvést, s kým konkrétně spolupracoval a jak spolupráce probíhala, popř. si to nepamatoval, a v některých případech odmítl odpovídat. Rovněž uvedl zjevnou nepravdu, kdy uvedl, že své subdodavatele hledal na internetu jako renomované firmy v daných oborech, přičemž jeho dodavateli byly obchodní korporace, zapojené též v řetězci zájmových subjektů okolo Daňového subjektu a FINPEX s.r.o., které ani neměly žádné internetové stránky, kde by prezentovaly svou činnost. Správce daně i tuto svědeckou výpověď hodnotil jako důkaz, na jehož základě a ve spojení s dalšími indiciemi se utvrdily jeho pochybnosti, že služby, fakturované obchodní korporací REALTORS s.r.o., jejíž byl pan S. jednatelem, provedl právě tento dodavatel v rozsahu deklarovaném na fakturách, resp. ve smlouvách.
43. Správce daně se nedomnívá, že by v těchto případech neměl žádný důkaz k hodnocení. Svědecká výpověď je v případě, kdy svědek potvrdí nebo vyvrátí určité skutečnosti, přímým důkazem. Svědecká výpověď, kdy svědek odmítne vypovídat, se může dle názoru správce daně stát indicií, tedy nepřímým důkazem, a je na správci daně, aby podle své úvahy zhodnotil, co do daňového řízení taková indicie přinesla, a to i v kontextu s ostatními důkazy a indiciemi.
44. K třetí námitce žalobce 2. žalovaný konstatoval, že povinnost co nejúplněji zjistit rozhodné skutečnosti pro stanovení daně, resp. skutečnost, že dle § 92 odst. 2 daňového řádu může správce daně provádět dokazování dle vlastní úvahy, nelze vykládat jako povinnost správce daně provést všechna možná šetření, neboť při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací, tak jako je tomu v trestním právu. Důkazní břemeno ohledně výše daně nenese správce daně, nýbrž daňový subjekt, který v procesu dokazování, vedeném správcem daně, musí unést důkazní břemeno, tedy prokázat skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání.
45. Co se týče DPH, daňový subjekt sice měl přijaté daňové doklady obsahující zákonné náležitosti, čímž splnil základní formální podmínku prokázání nároku na odpočet daně, správce daně však vyhledávací činností zjistil řadu skutečností, které údaje uvedené na dokladech zpochybňovaly. Tyto skutečnosti sdělil daňovému subjektu v odůvodnění výzvy k prokázání skutečností č.j. 6076168/18/2012-60563-104510, čímž se důkazní břemeno ze správce daně přeneslo zpět na daňový subjekt, který měl prokázat faktické přijetí zdanitelných plnění od prověřovaných dodavatelů a použití těchto plnění v rámci uskutečňování svých ekonomických činností.
46. Bylo na daňovém subjektu, který byl správcem daně ve výzvě a následně i v seznámení s kontrolním zjištěním řádně a podrobně seznámen s hodnocením důkazních prostředků a závěry, které z nich správce daně dovozuje, aby provedení svědeckých výpovědí konkrétních zaměstnanců navrhl. Správce daně neměl důvod předpokládat, že by faktické přijetí zdanitelných plnění od prověřovaných dodavatelů vzhledem k celkové důkazní situaci mohlo být tímto způsobem prokázáno. Tomu, že by takový důkaz měl být ve vztahu k prověřovaným skutečnostem proveden, nenásvědčovala ani svědecká výpověď Ing. arch. G. (konaná dne 12. 1. 2017, zaevidovaná pod č.j. 105831/17/2012-60562-106790). Ing. arch. G. na otázku správce daně týkající se počtu zaměstnanců daňového subjektu a jejich pracovních pozic, neodpověděl, přítomný zplnomocněný zástupce daňového subjektu JUDr. K. proti otázce vznesl námitku, že se jedná o vnitřní uspořádání daňového subjektu, otázka zcela postrádá daňovou relevanci a je tedy nepřijatelná. Dále správce daně požadoval upřesnit, jakou činnost vykonávali v letech 2013 až 2015 zaměstnanci daňového

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

subjektu a jaká činnost byla realizována subdodavatelsky. JUDr. K. reagoval otázkou, na základě jakých oprávnění správce daně kontroluje, kteří zaměstnanci vykonávají činnosti zapsané v obchodním rejstříku. Ing. arch. G. k otázce pouze obecně uvedl, že všichni zaměstnanci se podíleli na podnikatelské činnosti, co kdo konkrétně napsal a udělal, není schopen říct. Správce daně vyhodnotil tato vyjádření tak, že pracovní náplň zaměstnanců daňového subjektu zřejmě nesouvisela s činnostmi, které měli zajišťovat prověřování dodavatelé daňového subjektu.

47. Ke zmínce žalobce o důkazních prostředcích v držení Policie ČR, 2. žalovaný uvádí, že si od policie doklady a další listiny zajistil a řádně je coby důkazní prostředky zhodnotil. 2. žalovanému není zřejmé, které důkazní prostředky má žalobce na mysli, když se vyjadřuje ve smyslu, že byl zadržením dokladů policií omezen v možnosti dokazovat svá tvrzení. V rámci daňové kontroly mohl daňový subjekt navrhnout, aby si správce daně od policie opatřil i další konkrétně uvedené důkazní prostředky, které dle jeho názoru nebyly hodnoceny.
48. Co se týče DPPO, daňový subjekt je od 1. 3. 2000 registrován k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Správce daně zjistil z podaných vyúčtování k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, že daňový subjekt měl ve zdaňovacím období 2013 a 2014 uvedeno v tomto vyúčtování 10 zaměstnanců, ve zdaňovacím období 2015 se počet zaměstnanců pohyboval skutečně kolem dvaceti.
49. Správce daně v této věci poukazuje na provedení svědecké výpovědi Ing. arch. P. G., jednatele daňového subjektu do 31. 10. 2016 (č.j. 105831/17/2012-60562-106790, ze dne 12.1.2017). Správce daně položil svědkovi otázku týkající se počtu zaměstnanců daňového subjektu a jejich pracovních pozic, k čemuž vznesl námitku přítomný zplnomocněný zástupce Daňového subjektu JUDr. P. K. s tím, že se jedná o vnitřní uspořádání a zcela postrádající daňovou relevanci a z tohoto hlediska naprosto nepřijatelnou otázku. Dále správce daně požadoval upřesnit, jaká činnost byla daňovým subjektem vykonávána v letech 2013 až 2015 vlastními zaměstnanci. K tomu JUDr. K. opět reagoval otázkou, na základě jakých oprávnění správce daně kontroluje to, kteří zaměstnanci vykonávají činnosti zapsané v obchodním rejstříku. Svědek k tomuto uvedl, že všichni zaměstnanci se podíleli na podnikatelské činnosti. Správce daně vyhodnotil toto vyjádření jako skutečnost, že pracovní náplň zaměstnanců nesouvisela s činnostmi, fakturovanými odběratelům při použití nákladů od dodavatelů, které správce daně na základě kontrolních zjištění vyloučil z daňových nákladů.
50. Přestože byl daňový subjekt vyzván k prokázání nároku na daňovou uznatelnost záúčtovaných nákladů, výsledky svých zaměstnanců, případně jiných osob Správci daně v rámci dokázání svých tvrzení, nenavrhl.
51. Správce daně k návrhu provedení svědeckých výpovědí uvádí, že předložené listiny spolu s vydanými doklady, jakož i skutečnost, že daňový subjekt měl v kontrolovaných obdobích zaměstnance, dokládá, že daňový subjekt uskutečňoval podnikatelskou činnost. Daňový subjekt měl prokázat, že služby od předmětných dodavatelů byly skutečně přijaty a využity k dosažení konkrétních výnosů. V rámci vedeného dokazování nebylo důvěryhodně prokázáno, že služby od dodavatelů byly fakticky uskutečněny.
52. 2. žalovaný je vzhledem k uvedeným skutečnostem toho názoru, že dodatečné provádění výsledku zaměstnanců je vzhledem k důkazní situaci nadbytečné.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

53. Co se týče čtvrté námitky týkající se internetového bankovníctví, 2. žalovaný uvádí, že dle zmíněné Smlouvy o využívání služby ČSOB BUSINESS BANKING 24 (specifikované v Příloze nazvané PŘÍLOHA - ZMOCNĚNÍ K NAKLÁDÁNÍ S PENĚŽNÍMI PROSTŘEDKY NA ÚČTECH - ČSOB BUSINESSBANKING 24 - OPRÁVNĚNÉ OSOBY), uzavřené mezi ČSOB a daňovým subjektem, coby majitelem instalace, byl Ing. arch. P. G., oprávněn nakládat v neomezeném rozsahu s finančními prostředky na účtech společností uvedených v příloze této smlouvy, mimo jiné se jednalo o účty společností figurujících na pozicích dodavatelů a subdodavatelů daňového subjektu v předmětných obdobích: C.G.P., a.s., DIRECT CONSULT PRAGUE, a.s., ECODION, s.r.o., IMMOENERGETIKA, a.s., INVEST TREND, s.r.o., LAGOON REAL, s.r.o., LS TRADING, s.r.o., MADLEN, s.r.o., MARIDON, s.r.o., MONNAIE s.r.o., REALTORS, s.r.o., TRADCOM s.r.o., PPK REAL s.r.o. a CONNIUS s.r.o.
54. Dle žalobce se Ing. arch. G. vyjádřil v tom smyslu, že důvodem bylo umožnit těmto společnostem, které si nechávaly od účetních ze společnosti FINPEX, s.r.o. připravovat příkazy k úhradě, používat tuto aplikaci a že oprávnění k nakládání s finančními prostředky těchto společností nevyužíval. K tomu 2. žalovaný uvádí, že již takovou situaci, kdy řada dodavatelů a subdodavatelů daňového subjektu využívala služby stejné účetní společnosti (vlastněné daňovým subjektem a nacházející se mezi společnostmi, s jejichž finančními prostředky mohl Ing. arch. G. nakládat), se jeví jako nestandardní, tím spíše, když se mělo jednat o společnosti schopné poskytovat odborná plnění vysokých hodnot. Takové uspořádání dle 2. žalovaného nasvědčuje závěru, že tyto společnosti byly ovládány daňovým subjektem.
55. K tvrzení Ing. arch. G., že platby za společnosti, jichž se zmocnění týkalo, nikdy neprováděl, 2. žalovaný dále uvádí, že jednatele těchto společností, které byly majiteli účtů v ČSOB, dle jejich vyjádření platby neprováděli, zpravidla o bankovních účtech nic nevěděli. Konkrétně bylo při svědeckých výpovědích mimo jiné uvedeno: „*Dispoziční právo mám pouze já.*“ (svědek J. S. - REALTORS a.s.), „*Nevím, kdo založil bankovní účty*“ (A. E. - IMMOENERGETIKA a.s.), „*Nevím, zda účet uvedený na vydaných dokladech je podnikatelským účtem a kdo měl k němu dispoziční práva*“ (svědek Z. H. - MONNAIE s.r.o.), „*Nevím, zda účet uvedený na vydaných dokladech je podnikatelským účtem a kdo měl k němu dispoziční práva*“ (svědek J. Z. - DIRECT CONSULT PRAGUE a.s.), „*Bankovní účet měla asi obchodní korporace LS TRADING u ČSOB, kartu mám asi doma, nikdy jsem žádnou transakci na účtu neprováděla, kdo má přístup k internetbankingu a kdo má dispoziční práva, nevím. Společnosti, účty a datové schránky asi zakládal ten právník, kterému jsem dala plnou moc*“ (svědkyně L. S. - LS TRADING s.r.o.), „*O bankovních účtech nic nevím. Kdo zakládal společnost, bankovní účty, datovou schránku nevím. Razítka jsem neměla a neviděla, ani otisk. Jako statutární orgán jsem žádnou činnost nevykonávala*“ (svědkyně M. Š. - INVEST TREND s.r.o.), „*S bankovním účtem jsem nijak nenakládala, netuším, kdo měl přístup k internetovému bankovníctví ani k datové schránce. Neměla jsem žádné razítko.*“ (svědkyně A. C. - INVEST TREND s.r.o.), „*já jsem žádná dispoziční práva k bankovnímu účtu neměla, nevím, či je to účet*“ (svědkyně B. Z. - GEO SERVICES a.s.). „*Účet jsem založil já, mám k němu dispoziční právo a také účetní Václavovská, aby mohla provádět platby (zaměstnankyně společnosti FINPEX, s.r.o.). Zda k tomuto účtu byla vydána platební karta, s určitostí nevím, myslím si, že ano, že ji mám doma, ale raději ji nenesím*“ (svědek T. M. - ECODIN s.r.o.). J. S. (REALTORS, s.r.o.) při svědecké výpovědi uvedl, že k bankovnímu účtu uvedenému na vydaných dokladech má dispoziční právo, ale již nevěděl, obdobně jako pan M., že dispoziční právo má i Ing. arch. G. Dle 2. žalovaného je vzhledem k uvedeným vyjádřením

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

velmi pravděpodobné, že tyto osoby, vypovídající k otázce provádění plateb takto shodně, uvedenou bankovní aplikaci nevyužívaly a s finančními prostředky „jejich“ společností disponoval ve skutečnosti někdo jiný.

56. Žalovaný odmítá tvrzení žalobce, že Ing. arch. G. nebyl na ovládání účtů dodavatelských společností správcem daně dotazován. Správce daně mu při svědecké výpovědi konané dne 12. 1. 2017 položil otázku, zda měl dispoziční právo k bankovním účtům jiných společností než daňového subjektu, na což Ing. arch. G. pouze odpověděl: „To není otázka, která se týká ICL“. Daňový subjekt byl s hodnocením smlouvy s ČSOB, coby důkazního prostředku, seznámen v odůvodnění již zmiňované výzvy k prokázání skutečností a ve výsledku kontrolního zjištění, takže měl nesporně dostatek prostoru se k této věci vyjádřit, případně navrhnout provedení dalších důkazních prostředků.
57. Výše uvedené skutečnosti jsou v rozporu s vyjádřením, že autorizaci a odeslání plateb prováděli samotní klienti (dodavatelé a subdodavatelé daňového subjektu) a že Ing. arch. G. nebyl na věc dotazován, proto se další výsledek Ing. arch. G. jeví správcem daně jako nadbytečný.
58. Žalobce v další námitce týkající se „Plánu fakturací“ uvádí, že správce daně svůj postoj opírá rovněž o plán fakturací. Tvrzení, že šlo o podklady pro zpracování zpráv o vztazích, považuje 2. žalovaný za účelové a neodpovídající skutečnosti. Správce daně měl k dispozici, coby důkazní prostředek, schémata znázorňující, mezi kterými společnostmi bude v letech 2012, 2013 a 2014 fakturováno a v jakých částkách. Ze schémat je zřejmé, že daňovým subjektem vlastněná účetní společnost FINPEX, s.r.o., v jejíchž prostorách byly listiny policií zajištěny, měla přehled nejen o dodavatelích daňového subjektu, ale i o jejich subdodavatelích a v řadě případů i o subdodavatelích subdodavatelů. Ze Zprávy o vztazích za rok 2013 uložené ve Sbírce listin OR vyplývá, že daňový subjekt byl v tomto období osobou propojenou se společnostmi C.G.P., a.s., MARIDON, s.r.o., ESTRAGON a.s. a R.P.B.A. Invest a.s., oproti tomu ve schématu fakturací v roce 2013 je uvedena řada společností, které figurovaly na pozicích dodavatelů a subdodavatelů daňového subjektu a ve zprávě o vztazích uvedené nejsou. Kromě toho je jedno ze schémat označené „Fakturace 2013 - návrh“ a 2. žalovaný tak ve shodě se správcem daně logicky předpokládá, že se jedná o něco, co bylo v plánu realizovat, čemuž odpovídají i další důkazní prostředky.
59. Správce daně jako důkazní prostředky hodnotil i ručně psané poznámky (vedeno pod č.j. 4235399/18/2012-60562-106790), které kromě označení dvojic společností, obsahují i údaje o částkách a typech plnění (zpravidla poradenská činnost, poradenství dle smlouvy, obstarání některých záležitostí). Ručně psané poznámky obsahující plusové a minusové částky a k nim názvy společností, se nacházejí i v tabulkách označených „Přehled DPH – měsíční plátcí rok 2014 (vedeno pod č.j. 5757865/18/2012-60563-104510), kde je pro jednotlivé společnosti ve sloupcích označených „výhled DPH k 15.“, „opr. výhled DPH“ a „skutečnost DPH“, uvedeno, jaké hodnoty vlastní daňové povinnosti, resp. nadměrného odpočtu, tyto společnosti budou vykazovat, resp. vykázaly. I tyto listiny byly zadrženy Policií ČR v prostorách společnosti FINPEX, s.r.o.
60. Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem a celkové důkazní situaci, jak je popsána v kontrolní zprávě, 2. žalovaný trvá na hodnocení těchto listin, coby důkazu, že v účetní společnosti FINPEX, s.r.o., vlastněné daňovým subjektem, předem docházelo k plánování vzájemných fiktivních fakturací mezi skupinou ovládaných společností.
61. Obdobně se žalovaný k tomuto důkazu vyjádřil i v rámci řízení týkajícího se DPPO.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

62. 2. žalovaný konstatuje, že žalobce konkrétně neuvedl, které ustanovení § 92 daňového řádu správce daně, dle jeho názoru, porušil a jakým způsobem. Žalovaný již v bodě věnovaném údajně nezákonnému hodnocení důkazních prostředků uvedl, že důkazní břemeno stíhalo daňový subjekt, neboť správce daně zjistil skutečnosti, které údaje na formálně správných přijatých daňových dokladech zpochybňovaly, a výzvou k prokázání skutečností na daňový subjekt zpět přenesl důkazní břemeno, které daňový subjekt dle názoru správce daně, s nímž se žalovaný ztotožňuje, neunesl.
63. 2. žalovaný následně shrnul poznatky podrobně popsané ve Zprávě o daňové kontrole č.j. 900265/19/2012-60563-104510 následovně:
64. Předmět zdanitelných plnění údajně přijatých daňovým subjektem (nejčastěji se mělo jednat o poradenské a obdobné služby) byl na dokladech a ve smlouvách uveden způsobem, z něhož není zřejmé, jaké konkrétní služby měly být daňovému subjektu poskytnuty. Tato plnění neměla být realizována dodavateli daňového subjektu, nýbrž subdodavatelsky. Skutečného realizátora plnění se nepodařilo zjistit. Žalovaný považuje za nereálné, aby daňový subjekt nevěděl a nezajímalo ho, kdo je faktickým zpracovatelem plnění v mnohamiliónových hodnotách. Daňovým subjektem nebyly předloženy důkazní prostředky věrohodně dokládající přijetí těchto plnění, správce daně naopak zjistil skutečnosti, které údaje na přijatých daňových dokladech zásadně zpochybnil.
65. Bylo zjištěno, že různí dodavatelé měli stejné subdodavatele, tito subdodavatelé v některých případech vystupovali jako přímí dodavatelé daňového subjektu. Přestože dodavatelé a subdodavatelé měli sídla v Praze, většina jednatelů měla bydliště jinde, nejčastěji na Havlíčkovobrodsku. Adresa sídel byla v mnoha případech shodná (opakovala se např. adresa Na Sychrově 975/8, Praha 10: DIRECT CONSULT PRAGUE, a.s. a jeho subdodavatel společnost SEPTIME CONSULTING, s.r.o., GEO SERVIS, a.s., IMMOENERGETIKA, a.s., LAGOON REAL, s.r.o., MARIDON, s.r.o., na této adrese sídlila i účetní společnost FINPEX s.r.o. a měl zde provozovnu daňový subjekt; Biskupský Dvůr 2095/8, Praha 1: JESLAV, s.r.o., LS TRADING, s.r.o., MONNAIE s.r.o.; Kolbenova 159, Praha 1: C.G.P., a.s., ECODIN, s.r.o., REALTORS, s.r.o. i daňový subjekt). Správce daně získal od policie listiny označené jako dotazníky, zajištěné v prostorách účetní společnosti FINPEX, s.r.o. (vedeno pod č.j. 4237406/18/2012-60562-106790), které se týkají osob jednatelů, či členů představenstva, společností zapojených do vzájemných fakturací. Z dotazníků je patrné, že se jednalo o osoby nezaměstnané nebo vykonávající dělnické profese, tedy osoby, u nichž nelze reálně předpokládat, že byly schopny realizovat plnění vyžadující vysokou odbornou způsobilost, kterou by poskytování poradenských a obdobných služeb ve fakturovaných částkách nesporně vyžadovalo. Ve vztahu k předmětným obdobím se dotazníky týkají následujících osob:
- pana J. Z., člen představenstva společnosti DIRECT CONSULT PRAGUE a.s. od 15. 1. 2013 do 8. 7. 2014, dosavadní praxe zedník, bydliště H. B.
 - paní M. S. (roz. Š.), jednatelka společnosti INVEST TREND s.r.o. od 5. 11. 2013, dosavadní praxe barmanka, bydliště Š. u H. B.
 - paní A. E. členka představenstva společnosti IMMOENERGETIKA a.s. od 22. 1. 2013 do 22. 12. 2014, dosavadní praxe švadlena, invalidní důchod, bydliště H. B.
 - pana S. D., jednatele společnosti JESLAV s.r.o. od 11. 11. 2013, dosavadní praxe dělník, bydliště D. K. u H. B.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

- paní B. Z., od 9. 1. 2013 do 30. 11. 2015 členka představenstva, později statutární ředitelka, společnosti GEO SERVICES a.s., dosavadní praxe zdravotní sestra, bydliště H. B.
 - pana Z. H., jednatel společnosti MONAIE s.r.o. od 19. 12. 2011, dosavadní praxe chemik, číšník, nezaměstnaný, bydliště H. B.
 - paní L. S., jednatelka společnosti LS TRADING s.r.o. od 15. 9. 2010, dosavadní praxe prodavačka, OSVČ, bydliště H. B.
66. Další dotazník se týká pana P. S. - člen představenstva společnosti DIRECT CONSULT PRAGUE a.s. do 15. 1. 2013 a osoba opakovaně uvedená jako ta, která formálně vykonávání funkce jednatelů různým osobám v některých případech nabízela - dosavadní praxe barman, dělník, taxikář, nezaměstnaný, bydliště H. B.
67. Tyto osoby, figuruující jako jednatelé, či členové představenstva společností, při svědeckých výpovědích nedokázaly sdělit nic konkrétního o plněních, která měly pro daňový subjekt uskutečňovat. Neměly ani základní povědomí o tom, jakou činnost měla společnost provádět a kdo ji fakticky realizoval, většinou nic nevěděly o bankovních účtech uvedených na daňových dokladech, účet nezakládaly, nevěděly, zda případně mají k účtu dispoziční práva, jak již bylo zmíněno výše. Nevystavovaly daňové doklady, neměly firemní razítka, pouze za úplaty podepisovaly doklady a další listiny, které jim někdo předkládal (opakovaně jmenován pan P. S. nebo jeho bratr pan M. S.) a o jejichž obsah se nezajímaly. Většina těchto osob uvedla, že nezná daňový subjekt, ani osobu Ing. Arch. Petra G., jeho tehdejšího jednatele. Některé osoby uváděly, že ani nevěděly, že se statutárním orgánem nějaké společnosti staly. Paní E. na většinu otázek při svědecké výpovědi před správcem daně po poradě s JUDr. S. odmítla odpovědět, ale na policii uvedla obdobné skutečnosti, jako ostatní osoby. Obdobně vypovídaly i osoby, které figurovaly na pozicích statutárních orgánů společností, které měly být subdodavateli dodavatelů daňového subjektu (paní S. - jednatelka společnosti Bijinesuman s.r.o., pan K. - jednatel společnosti Shinrai s.r.o., paní F. - jednatelka společnosti ENTRA SOLUTION s.r.o., pan P. - jednatel společnosti ProCredit Servis s.r.o., pan M. S. - jednatel společnosti SVOMIL s.r.o., pan T. - jednatel společnosti GROUNDHOG s.r.o., pan L. - jednatel společnosti WIN Center, s.r.o., pan D. - jednatel společností SM Distributions s.r.o. a JESLAV, s.r.o., která byla i přímým dodavatelem daňového subjektu).
68. Jednatel společností PSM-TRADING s.r.o. a TRADCOM s.r.o. pan M. odmítl vypovídat, jednatel společnosti REALTORS s.r.o. pan S. a jednatel společností MADLEN, s.r.o. a PPK REAL, s.r.o. pan Ing. K. uskutečnění plnění pro daňový subjekt sice potvrdili, ale na konkrétní otázky správce daně týkající se činnosti společností a realizace plnění pro daňový subjekt odmítli po poradě s JUDr. S. odpovídat.
69. Dle Smlouvy o využívání služby ČSOB BUSINESS BANKING 24, poskytnuté ČSOB, mohl tehdejší jednatel daňového subjektu Ing. arch. P. G., disponovat prostředky na účtech řady svých dodavatelů i subdodavatelů. Účetnictví vedla převážně většině dodavatelských i subdodavatelských společností účetní společnost FINPEX, s.r.o., jejímž jediným společníkem v té době byl daňový subjekt. Dle důkazních prostředků zmíněných výše docházelo v této společnosti k plánování vzájemných fakturací mezi ovládanými společnostmi.
70. Žalovaný je přesvědčen, že dokazování bylo provedeno řádně a bylo v plně souladu s § 92 daňového řádu. Všechny důkazy byly získány zákonným způsobem, se všemi důkazy byl

daňový subjekt seznámen, byly mu poskytnuty všechny písemnosti, které požadoval při nahlížení do spisu, byly mu oznámeny všechny svědecké výpovědi. Ve výsledku kontrolního zjištění správce daně obsáhle a podrobně popsal důkazní prostředky, které měl k dispozici a popsal i jejich vypovídací váhu, skutečnosti z nich vyplývající a jejich vzájemnou souvislost a daňový subjekt měl možnost se k hodnocení důkazních prostředků a z něho vyplývajícím závěrům správce daně vyjádřit.

71. Žalovaný trvá na tom, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno ve věci prokázání faktického přijetí zdanitelných plnění od dodavatelů:

1. C.G.P., a.s., DIČ:CZ63079381,
2. DIRECT CONSULT PRAGUE, a.s., DIČ:CZ27649016
3. ECODIN, s.r.o., DIČ: CZ25089862
4. GEO SERVIS, a.s., DIČ:CZ27203000
5. IMMOENERGETIKA, a.s., DIČ:CZ 26747341
6. INVEST TREND, s.r.o., DIČ:CZ24733253
7. JESLAV, s.r.o., DIČ:CZ28459768
8. LAGOON REAL, s.r.o., DIČ:CZ27167739
9. LS TRADING, s.r.o., DIČ:CZ24737682
10. MADLEN, s.r.o., DIČ:CZ27894703
11. MARIDON, s.r.o., DIČ:CZ27172058
12. MONNAIE s.r.o., DIČ:CZ27459217
13. PSM-Trading spol. s r.o., DIČ:CZ48172111
14. REALTORS, s.r.o., DIČ:CZ63995115
15. TRADCOM a.s., DIČ:CZ25769839,

a neprokázal tak v případě jimi vystavených dokladů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty dle ust. § 72 a § 73 ZDPH.

72. Co se týče DPPO, daňový subjekt neuvedl, jaké ustanovení § 92 daňového řádu správce daně nedodržel. Správce daně získal v daňovém řízení množství informací týkajících se zaúčtovaných nákladů, které ovlivnily výsledek hospodaření, ze kterého se vychází pro stanovení základu daně z příjmů, za rok 2014 a týkaly se služeb, poskytnutých mu různými dodavateli. Jelikož správce daně nabyl pochybnost, zda se jedná skutečně o náklady daňově relevantní, vyzval daňový subjekt, aby prokázal, že se fakturovaná plnění fakticky uskutečnila od jím deklarovaných dodavatelů a zároveň, že plnění, vyplývající z dokladů (uvedených ve výzvě) sloužila k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj., k čemu byly nakupované služby využity a zda měly konkrétní souvislost se službami poskytovanými. Správce daně v odůvodnění Výzvy uvedl své konkrétní pochybnosti, vyplývající z dosavadního průběhu řízení a důkazních prostředků, které měl k dispozici. Daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno a ve Výzvě požadované skutečnosti neprokázal, a ani nenavrhл správci daně žádné další důkazní prostředky. Správce daně provedl rozsáhlé šetření u dodavatelů daňového subjektu, např. tím, že prověřoval sídla dodavatelských subjektů, zda zde uskutečňují svoji podnikatelskou činnost, také vyzval některé dodavatelské subjekty v souladu s § 57 daňového řádu k doložení podkladů týkajících se činnosti, kterou měly vykonávat pro daňový subjekt. Správce daně získal další informace a podklady ke zjištění a ověření skutečností od jiných správců daně a jiných orgánů veřejné moci, které byly získány v rámci jimi vedených řízení. Správce daně v daňovém řízení získal jak přímé důkazy, t.j. např. svědecké výpovědi, Smlouvu s ČSOB na službu BusinessBanking 24, tak řadu důkazů nepřímých, tj. indicií, jako např. fakturační schémata, poznámky k fakturacím a informace

o jednatelech dodavatelských subjektů. Dále správce daně požadoval po jednatele Ing. arch. G. (v té době již bývalý jednatel) informace o činnosti firmy o jeho dodavatelích, jakým způsobem byly realizovány zakázky, s kým bylo jednáno. Ing. arch. G. odmítl uvést jména osob, s kterými jednal. Vzhledem k obecným informacím svědka bez konkrétní specifikace konkrétních služeb a jmen osob, správce daně postupoval tak, aby zjistil u dodavatelů, jak měly transakce probíhat.

73. Správce daně předložené a získané důkazní prostředky neosvědčil jako důkaz pro daňovou relevantnost zaúčtovaných nákladů, a to zejména proto, že zákon o daních z příjmů uvádí v ustanovení § 24 odst. 1, že náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se odečtou ve výši prokázané poplatníkem. Daňové řízení je tedy postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, má tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení prokázat, tj. břemeno důkazní. Nelze tedy za rozhodující považovat pouhou existenci jednotlivých dokladů, ale je třeba řádně prokázat, že uvedené a zcela konkrétní obchodní případy se uskutečnily tak, jak je na dokladu deklarováno.
74. Správce daně je přesvědčen, že všechny důkazy byly získány zákonným způsobem, se všemi důkazy byl daňový subjekt seznámen, byly mu poskytnuty všechny písemnosti, které požadoval při nahlížení do spisu, byly mu oznámeny všechny svědecké výpovědi. Ve výsledku kontrolních zjištění správce daně obsáhle a podrobně popsal důkazní prostředky, které měl k dispozici, a popsal i jejich vypovídací váhu a skutečnosti z nich vyplývající a jejich vzájemnou souvislost. Správce daně je přesvědčen, že dokazování bylo provedeno řádně a že bylo v souladu s § 92 daňového řádu.

III.

Posouzení žaloby

75. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. O podané žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť žalobce s takovým postupem výslovně souhlasil a žalovaná se se k možnosti takového postupu ve lhůtě stanovené soudem nevyjádřila a má se tedy za to, že s takovým postupem souhlasí.
76. Soud se nejdříve zabýval otázkou, zda žaloba byla podána oprávněnou osobou, neboť platební výměry byly určeny dlužníkovi a žalobu podal insolvenční správce. Městský soud se v této otázce přiklonil k závěru, který již vyslovil v rozsudku ze dne 7. 1. 2020, č.j. 6 Af 39/2018-78, ve kterém uvedl: „Vzhledem k ust. § 20 odst. 3 daňového řádu a účinku prohlášení konkursu podle insolvenčního zákona má však soud za to, že oprávněn podat žalobu je kromě dlužníka i insolvenční správce, neboť ten má stejné právní postavení jako dlužník a na něj přecházejí rozhodnutím o úpadku práva týkající se majetkové podstaty. Protože vydaný platební výměr se majetkové podstaty dlužníka týká, dospěl soud k závěru, že insolvenční správce je oprávněn tuto žalobu podat a tuto podmínku řízení má soud za splněnou.“
77. Soud se dále zabýval otázkou, zda žalobce vyčerpal opravné prostředky, pokud je zvláštní zákon připouští (ust. § 68 písm. a) s.ř.s.), a dospěl s ohledem ke skutečnosti, že proti vydaným platebním výměrům byla podána odvolání, k závěru, že opravný prostředek, který zvláštní zákon připouští, byl vyčerpán.

78. Soud dále konstatoval, že vzhledem k tomu, že přezkumné řízení proběhlo dne 29. 4. 2019 a jelikož dle § 243 odst. 2 daňového řádu nabývají nepravomocná rozhodnutí právní moci, byla žaloba podána v zákonné dvouměsíční lhůtě konkrétně dne 29. 6. 2019.
79. Soud dále k námitce 1. žalovaného uvádí, že s ním souhlasí v tom, že pokud v daňovém řízení nevydal rozhodnutí, nemůže být v tomto soudním řízení žalovaným. Žalobu proti němu proto považuje za nedůvodnou a v dalším řízení zkoumal, zda ob stojí některá ze žalobních námitek pouze vůči 2. žalovanému.
80. Soud se následně zabýval námitkou 2. žalovaného, kterou namítl překážku věci zahájené. Městský soud s touto námitkou v obdobném řízení vypořádal v rozsudku ze dne 7. 1. 2020, č.j. 6 Af 39/2018-78, následovně: *„Poslední procesní podmínkou, jejíž nesplnění namítal žalovaný ve vyjádření k podané žalobě, je překážka probíhajícího řízení podle ust. § 46 odst. 1 písm. a) s.ř.s. Tomuto názoru žalovaného soud nepřisvědčil a domnívá se, že překážka litispendence zde není namístě, neboť z pohledu procesního předpisu (s.ř.s.) se nejedná o dvě totožná soudní řízení. Soudní řízení správní ve věcech řízení proti rozhodnutí správního orgánu má za cíl poskytovat ochranu veřejným subjektivním právům (ust. § 2 s.ř.s.), k čemuž je soud oprávněn pravomocné správní rozhodnutí zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení (ust. § 78 odst. 1, 4 s.ř.s.), kdy právní názor soudu je pro žalovaného závazný (ust. § 78 odst. 5 s.ř.s.). Naproti insolvenční řízení řeší úpadek dlužníka s ním spojené další otázky, kdy výsledkem žaloby o určení pravosti a výše nevykonatelné pohledávky za dlužníkem může být určení, že tato pohledávka (která je tvořena pohledávkou vzniklou z pravomocného správního rozhodnutí přezkoumávaného v tomto soudním řízení správním) je po právu, a tak se s ní bude následně v insolvenčním řízení nakládat. Podle názoru soudu je tak účel a smysl obou soudních řízení jiný a příslušná rozhodnutí soudu mají v právní sféře účastníků jiné právní následky, takže nelze hovořit o totožném řízení (resp. o téže věci ve smyslu ust. § 46 odst. 1 písm. a) s.ř.s.). Tomuto závěru pak podle názoru soudu odpovídá i již shora zmíněný rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 10. července 2018, čj. 4 As 149/2017 – 121, který soudní řízení správní chápe spíše jako určité pokračování jiného právního řízení, jehož výsledek je následně použitelný pro insolvenční řízení. Z těchto důvodů tak soud nepřisvědčil této námitce žalovaného a nepovažuje obě soudní řízení (soudní řízení správní o této žalobě, řízení o určení pravosti a výše nevykonatelné pohledávky v insolvenčním řízení) za tutéž věc, a není tak dána procesní překážka litispendence.“*
81. Městský soud s tímto závěrem souhlasí a má za to, že je zcela aplikovatelný i v této věci. Námitku litispendence vznesenou 2. žalovaným shledal nedůvodnou.
82. Městský soud se následně vyjádřil k jednotlivým žalobním námitkám. S ohledem na to, že tyto jsou v podstatě stejné pro obě řízení tj. jak pro řízení týkající se DPH tak pro řízení týkající se DPPO, soud je vypořádá dohromady.
83. V první žalobní námitce žalobce namítá nedodržení vymezeného předmětu a rozsahu daňových kontrol správcem daně, který se při kontrolách soustředil pouze a výlučně na náklady uplatněné daňovým subjektem a s tím spojenou daň na výstupu, příjmy daňového subjektu, a tedy daň na vstupu vůbec nešetřil, neověřoval.
84. Soud předně uvádí, že správce daně svůj postup při daňové kontrole popsal zcela podrobným a vyčerpávajícím způsobem ve svých zprávách o daňové kontrole. Soud proto v podrobnostech na závěry tam uvedené odkazuje. Soud má za to, že ze zpráv o daňových kontrolách zcela jednoznačně vyplývá, že předmět i rozsah daňových kontrol byl správcem daně dodržen. Správce daně nevyžadoval celé účetnictví, ani předložení

podkladů, které by se předmětu kontroly resp. předmětného období netýkaly, tedy daňový subjekt nijak nezákonně nezatížil.

85. Soud má dále za to, že nedodržení vymezeného předmětu a rozsahu daňové kontroly může být z logiky věci namítáno pouze v případě jeho překročení a nikoliv za jeho nedodržení. Předmět kontroly byl v obou případech vymezen zcela určitě a to jak z hlediska časového, tak z hlediska jeho obsahu, tj. jaké daně se týkal.
86. Je logické, že správce daně zaměřil svou pozornost směrem, ve kterém měl pochybnosti (tj. na přijatá plnění), které byly také sděleny daňovému subjektu ve výzvách k prokázání skutečností. Bylo na žalobci, aby tyto pochybnosti rozptýlil a při té příležitosti mohl dotvrdit a prokázat i své příjmy. V tom mu nikterak bráněno nebylo. Prokázání příjmů, které nebyly ze strany správce daně zpochybněny, by však nikterak neosvětlilo a neprokázalo přijatá plnění a jejich použití pro ekonomickou činnost daňového subjektu, resp. že sloužila k dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů. Soud má za to, že skutečnost, že insolvenční správce ČKD Praha DIZ podal proti daňovému subjektu odpůřčí žalobu, nemá na posouzení této věci tj. prokázání přijatých plnění daňovým subjektem v předmětném období vliv. Soud rovněž souhlasí se žalovaným, že daňový subjekt má možnost nesprávně vystavené daňové doklady v zákonné lhůtě opravit a tím docílit změnu v dani na vstupu. Soud proto shledává postup správce daně v tomto ohledu zcela správným a zákonným a žalobní námitku nedůvodnou.
87. Druhou námitkou brojil žalobce do nezákonného hodnocení důkazů a to konkrétně výpovědi dodavatelů a subdodavatelů daňového subjektu, kteří využili možnost odepřít výpověď dle § 96 daňového řádu. Žalobce namítl konkrétně hodnocení výpovědi ing. K., kdy správce daně uvedl: „Vzhledem k tomu, že Ing. K. odmítl odpovídat na otázky týkající se činnosti společnosti PPK REAL s.r.o., nelze jeho výpověď hodnotit jako důkazní prostředek svědčící o faktickém uskutečnění plnění pro daňový subjekt.“
88. Soud nesouhlasí se závěrem žalobce, že se jedná o hodnocení v neprospěch daňového subjektu, tj. že tento důkaz prokazuje opak toho, co daňový subjekt tvrdil. Správce daně pouze jinými slovy konstatoval, že tento důkaz nelze hodnotit ve prospěch daňového subjektu, tj. že tento důkaz neprokazuje to, co daňový subjekt tvrdí. Soud má za to, že toto hodnocení je zcela na místě a je správné tj. v souladu s formální logikou. Další konkrétní hodnocení, které by žalobce shledával nesprávným, již však žalobce v žalobě neuvedl, soud proto uzavírá, že tato žalobní námitka je rovněž nedůvodná.
89. Ve třetí námitce žalobce namítá, že nebyl proveden výslech zaměstnanců žalobce, a za situace, kdy správce daně měl pochybnosti o reálné existenci plnění, jež daňový subjekt uplatnil jako náklad, které bylo formálně prokázáno, ale další důkazní prostředky byly v držení PČR a daňový subjekt neměl, jak jinak prokázat skutečné plnění správcem daně, je výslech zaměstnanců logickým postupem k objektivnímu zjištění skutečného stavu. I tato námitka je nedůvodná. Daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací, kdy má správce daně povinnost zjistit, „jak to ve skutečnosti bylo“, ale je zcela na daňovém subjektu, aby svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání prokázal. V tomto konkrétním případě bylo na daňovém subjektu, aby správce daně uvedl konkrétní tvrzení týkající se přijatých plnění (tj. v čem tato plnění spočívala a jak byla použita) a navrhl k těmto tvrzením důkazní prostředek. Za situace, kdy daňový subjekt sám žádá konkrétní tvrzení ohledně přijatých plnění neuvedl a ani žádný důkaz k nim nenavrhl, nebylo povinností správce daně tyto osoby vyslýchat a není to ani povinností soud. Žalobce totiž ani v žalobě neuvedl, k jakým skutečnostem týkajícím se

přijatých plnění by se tyto osoby měly vyjádřit, resp. jaké skutečnosti měly prokázat. Žalobce nemůže navrhnout výslech svědků (které mimochodem označil žalobce zcela neurčitě – bez jejich jména, příjmení a bydliště) a očekávat, že se od nich konečně skutečnosti, o jaká plnění, resp. služby šlo, dozví. Bylo na daňovém subjektu, aby tyto skutečnosti nejdříve dotvrdil a následně je prokázal, např. i svědeckou výpovědí svých zaměstnanců.

90. Co se týče listin zajištěných Policií ČR, bylo rovněž na daňovém subjektu, aby nejdříve skutečnosti ohledně předmětných plnění dotvrdil a následně označil důkazy, které tato tvrzení prokazují s tím, že správce daně by tyto následně vyžádal o Policie ČR. Námitka je rovněž nedůvodná.
91. Čtvrtá námitka se týkala internetového bankovníctví, kdy žalobce namítá, že správce daně nepoložil Ing. Arch. P. G. otázku týkající se internetového bankovníctví při jeho výslechu jako svědka, s tím, že žalobce obdržel prostřednictvím statutárního orgánu daňového subjektu až následně shora citované vyjádření Ing. Arch. G. Soud shledává i tuto námitku nedůvodnou. Předně při svědecké výpovědi konané dne 12. 1. 2017 byl Ing. Arch. G. na to, zda měl dispoziční právo k bankovním účtům jiných společností než daňového subjektu dotazován a měl tedy svou verzi možnost uvést, což však neučinil. Soud má dále za to, že daňový subjekt měl rovněž dostatek času toto vyjádření od Ing. Arch. G. předložit např. poté, co se mohl seznámit se spisem nebo poté, co se mohl seznámit s kontrolními zjištěními. Daňovému subjektu muselo být totiž jasné, že tyto skutečnosti jsou předmětem zájmu správce daně a mohl tedy skutečnosti ohledně internetového bankovníctví uvést na pravou míru a příp. sám požádat ČSOB o listiny, které by měly jeho tvrzení prokazovat. Žalobce ani k žalobě listiny od ČSOB, prokazující verzi Ing. Arch. G. nepředkládá, naopak jeho verze je dle soudu jednoznačně vyvrácena výslechy osob v pozicích jednatelů popř. členů představenstev předmětných společností. Za této důkazní situace soud souhlasí se žalovaným, že výslech Ing. Arch. G. je nadbytečný.
92. Pátá námitka se týkala hodnocení „Plánu fakturací“, kdy žalobce uvádí, že se jednalo o evidenci fakturací za účelem zpracování zpráv o vztazích, což by opět mohlo být prokázáno výslechem Ing. Arch. G. Soud má za to, že ani tato námitka není důvodná, a že se s otázkou tohoto důkazu zcela správně vypořádal i správce daně. Jeho hodnocení tohoto důkazu nikterak nepřekračuje zákonné meze správní úvahy ani pravidla formální logiky při tzv. volném hodnocení důkazu. Tento důkaz byl zhodnocen jak samostatně, tak ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazy, které verzi žalobce vyvracejí. Námitka je tak nedůvodná.
93. Soud považuje výslech Ing. Arch. G. k této otázce rovněž za nadbytečný. Povinností daňového subjektu bylo prokázat, že tvrzená plnění skutečně přijal a že tato plnění použil v rámci uskutečňování své ekonomické činnosti, resp. že sloužila k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Soud má za to, že provedení výslechu, tak jak jej navrhuje žalobce, tj. pouze k prokázání toho, že šlo o zpracování zpráv o vztazích a nikoliv o dopředu naplánované fiktivní fakturování, aniž by dotvrdil, o jaká plnění fakticky šlo, by v řízení nevedlo k jinému závěru, než že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno.
94. Pokud žalobce tvrdí, že dlužník své břemeno tvrzení unesl, neboť podal daňové přiznání a unesl i prvotní břemeno důkazní, neboť na základě výzev k odstranění pochybností předložil důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v daňovém přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým zdanitelným plněním, s tím, že v této fázi tak

tížilo důkazní břemeno prvostupňového správce daně (žalovaného), bylo na prvostupňovém správci daně, aby prokázal dle ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“, soud s tímto závěrem rovněž nesouhlasí. Správce daně v odůvodnění svých Výzev k prokázání skutečností (viz celé jejich znění založené ve správním spise) uvedl konkrétní skutečnosti zakládající pochybnosti ohledně tvrzení daňového subjektu vyplývající z dosavadního průběhu řízení a důkazních prostředků, které měl k dispozici, čímž přenesl důkazní břemeno na daňový subjekt. Pokud tento k těmto výzvám nic nedotvrdil ani nedoložil, své důkazní břemeno neunesl. Žalobní námitka je tak nedůvodná.

95. Co se týče námitky spočívající v procesním postupu žalovaného v obou řízeních, kdy žalobce obecně namítá, že *i když správce daně měl za to, že nedošlo k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána, sdělil sice dlužníku výsledek postupu k odstranění pochybností, avšak neposkytl žalobci lhůtu dle § 90 odst. 2 daňového řádu k vyjádření se a možnosti podání návrhu na pokračování v dokazování*, soud uvádí, že tato námitka je rovněž nedůvodná, jelikož tato skutečnost by sama o sobě nezákonnost rozhodnutí nezpůsobovala. Jak již bylo judikováno Nejvyšším správním soudem, ne každé procesní pochybení správního orgánu způsobuje nezákonnost rozhodnutí, viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 8. 2021, č.j. 8 As 79/2021-41, nebo rozsudek ze dne 9. 7. 2019, č.j. 7 Afs 379/2018 – 40, ve kterém NSS závěrem uvedl: *„Za této situace by bylo ze strany krajského soudu přepjatým formalismem, aby pro ryze formální pochybení bez dopadů do veřejných subjektivních práv stěžovatelky rozhodnutí žalovaného rušil.“* Žalobce v žalobě totiž neuvádí, jaké konkrétní vyjádření (tj. tvrzení ohledně přijatých plnění např. o jaké služby šlo) by uvedl a jaké důkazy by navrhl, kdyby k tomu měl prostor. Sama skutečnost, že daňovému subjektu nebyla poskytnuta lhůta nebo možnost doplnit dokazování bez uvedení konkrétních tvrzení a důkazů, které by v této lhůtě uvedl a které by mohly vést k jinému závěru o skutkovém stavu věci, je nedostačující, proto soud i tuto námitku považuje za ryze účelovou a tím i nedůvodnou. Mimo to je soud přesvědčen, že daňový subjekt měl v průběhu daňové kontroly, která následovala, dostatek času jak k vyjádření, tak k podání návrhu na pokračování v dokazování, což však neučinil.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

96. Vzhledem k tomu, že městský soud neshledal žádnou z žalobních námitek důvodnou, žalobu v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
97. O nákladech řízení městský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Ve věci úspěšnému žalovanému nevznikly náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti, a proto nebyla náhrada nákladů přiznána žádnému z účastníků.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního

soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze 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 2. listopadu 2021

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.