



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudců JUDr. Petry Kamínkové a Mgr. Marka Zimy ve věci

žalobce: **GRAFFIN s. r. o.**, IČ 267 65 951
sídlem Hvězdova 870/39, 140 00 Praha 4
zastoupená advokátem Mgr. Karlem Hnilicou
sídlem Španělská 2, 120 00 Praha 2

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 2. 2023 č. j. 4006/23/5200-11434-713159,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl dle ustanovení § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“), č. j. 3146354/21/2004-52521-109164 ze dne 20. 4. 2021, jímž byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017 vyšší o částku 2 708 260 Kč a odvolání proti rozhodnutí správce daně č. j. 670769/22/2004-52521-109169 ze

dne 31. 1. 2022, kterým byla deklarována povinnost žalobce k úhradě penále z částky doměřené daně ve výši 541 652 Kč.

2. Předmětem sporu je posouzení otázky, zda náklady za dodání materiálu a poskytnutí služeb konkrétně specifikované v napadeném rozhodnutí (bod [3] rozhodnutí) obchodní společnosti Pro GMG s.r.o. v likvidaci (dále jen „Pro GMG“), od obchodní společnosti PALMITA s.r.o. v likvidaci (dále jen „PALMITA“), od obchodní společnosti KROMSTAV Smíchov, s.r.o. (dále jen „KROMSTAV“), od obchodní společnosti BAARTE-TRANS, s.r.o. v likvidaci (dále jen „BAARTE“), a od obchodní společnosti BKŠ Bohemia, s.r.o. v likvidaci (dále jen „BKŠ“), jsou náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“).

Žaloba

3. Žalobce brojí proti rozhodnutím správce daně i žalovaného podanou žalobou, vznesené námitky lze rozdělit do následujících žalobních bodů.
4. V prvním žalobním bodu žalobce nesouhlasí s provedeným dokazováním. Především nesouhlasí s hodnocením jednotlivých svědeckých výpovědí.
5. Žalobce konkrétně k výpovědi svědka M. H. uvedl, že byl klíčovou osobou, která za jednotlivé dodavatele jednala na základě plné moci. Svědek potvrdil, že zajišťoval služby a dodávky pro žalobce, že všechno probíhalo přes jeho bratrance R. H., od kterého dostal objednávky a podklady, komunikoval s ním téměř každý den, zastupoval společnosti PALMITA, Pro GMG, BAARTE-TRANS, Venusse, Bavaro bar a další, bylo jich více. Ohledně doložení svých tvrzení sdělil, že podklady má policie a společnost GRAFFIN, s.r.o. (dále jen „Graffin“). Svědek popsal realizaci plnění pro společnost Graffin v letech 2017 – 2018 tak, že za společností s GRAFFIN jednal s nějakými osobami, ale jména si nepamatuje, po realizaci dodávek faktury za jednotlivá plnění vždy předal panu R. H. spolu s dokladem o úhradě, který mu úhradu přivezl v hotovosti. Svědek potvrdil, že k opravám strojů vždy obdržel soupis požadovaných prací od společnosti Graffin, takový dokument byl svědkovi předložen a svědkem ztotožněn a následně založen jako příloha do protokolu, stejně tak byl založen jako příloha do protokolu katalog HORIZON, který měl při dodání strojů svědek k dispozici, zde byl uveden daný typ stroje. Svědek dále potvrdil, že vždy obdržel poptávku po použitém kniharském zařízení od společnosti Graffin. Tento dokument byl svědkovi předložen a svědkem ztotožněn a založen při výslechu jako příloha protokolu. Svědek potvrdil, že z této poptávky byly jasně specifikovány požadavky na typ strojů, který byl předmětem dodávek. Na opravy strojů a repase měl z počátku jednoho člověka z Polska, který mu ukázal, jak se co opravuje, pak měl na repase Slováky a Ukrajince, nebylo to složité. Dopravu si zajišťoval de facto přes pracovníky, kteří to opravovali.
6. Žalobce vytýká správci daně, že u jeho výslechu dne 17. 6. 2020 svědkovi nebyly předloženy žádné doklady k vyjádření, nebyl vyslechnut k jednotlivým obchodním případům a ani nebyl tázán na jeho oprávnění jednat za předmětné společnosti. Žalobce žádal opakování výpovědi svědka poté, co zjistil pochybnosti správce daně ohledně výpovědi tohoto svědka, ale jeho návrhu nebylo vyhověno a byl shledán nadbytečným.
7. Konkrétně k výpovědi svědka R. H. žalobce uvedl, že svědek u výslechu dne 14. 2. 2020 potvrdil, že ve společnosti GRAFFIN jednal s panem K., kterému předával dokumenty od pana M. H. Od pana K. přijímal objednávky, ty zařizoval M. H. tj zajišťoval dodávky

strojů nebo služby. Faktury, dodací listy apod. podepisoval M. H., přijímal úhrady faktur hotovostně od pana K. Svědek potvrdil, že vždy předal příjmový doklad a následně převzal hotovost, kterou přepočítal a odvezl hotovost panu M. H. Pan M. H. sháněl pracovníky na zakázky. Svědek potvrdil existenci smlouvy o obstarání věci se společností Graffin s jeho podpisem, která byla svědkem ztotožněna a následně založena jako příloha do protokolu.

8. Žalobce vytyká správci daně, že nebyl proveden doplňující výslech svědka R. H., v rámci něhož se mohl vyjádřit k jednotlivým obchodním případům a to ve vztahu k době jeho jednatelství ve společnosti Kromstav. Upozorňuje, že v rámci odvolacího řízení se takto vyjadřovali jednatelé jiných dodavatelů.
9. K výpovědi svědka P. H. žalobce konkrétně uvedl, že jmenovaný svědek potvrdil, že prováděl práce pro M. H. na různých stavbách v roce 2017, jednalo se o montáž, dovoz a odvoz mobilního oplocení, mobilních buněk, dopravních mobilních značek a osvětlení, dovoz a obsluhu strojů pro zemní práce, zábrany na různých stavbách, rozhrnování bagrem šterkodrtí a různých substrátů na stavebních zakázkách, různé ruční stavební práce, dovoz materiálů pro výstavby hřišť nebo na stavby, závěrečný úklid a vyčištění po ukončení stavebních zakázek. Pamatuje si zejména práce v Benešově, Dolních Břežanech a v Kácově v areálu hřiště, některé práce kontroloval i pan K. na místě. Svědek zná společnosti KROMSTAV, BAARTE-TRANS, BKŠ Bohemia, PALMITA, Savaro bar s.r.o., AC INVEST Company s.r.o., ALL4ALL s.r.o., PIM CZ s.r.o., Venusse s.r.o. a PRO GMG, pro tyto společnosti pracoval v roce 2017 a 2018. Dále svědek sdělil, že zná i společnost Graffin pro kterou dělal různé práce pod vedením pana M. H., že byl od něho v hotovosti vyplácen za práce, které provedl. Svědek dále informoval, že na různých místech výkonu práce pracovalo více lidí - zejména Ukrajinci, Slováci.
10. K výpovědi svědka I. Č. žalobce konkrétně uvedl, že pracoval na stavební zakázce v Kácově spolu s dalšími pracovníky, potvrdil, že to bylo na hřišti. Pracoval na různých stavbách pro M. H. např. bourací práce, výkopové práce, zednické práce, zámkové dlažby zatepovačky, sádrokartony, úklidové práce a další různé práce. Zná firmy Pro GMG, PIM CZ, byly to společnosti M. H., zná i pana R. H., který zajišťoval současně i další pracovníky, někteří byly z Ukrajiny. Ze staveb zná další pracovníky, kteří pracovali pro firmy pana M. H. a R. H., jednalo se o Ru. P., Ra. P., E. P., D. P., P. Š., R. Č., J. M., P. M., I. P. a další.
11. Žalobce má za to, že výše uvedenými výpověďmi svědků i kontrolními hlášeními, které jsou v souladu s výpověďmi dalších svědků (svědky D. B., M. R., ing. T. K. a L. V., kteří potvrdili existenci soupisů požadovaných prací, jenž byly předávány se stroji) bylo prokázáno, že byla potvrzena realizace zkoumaných plnění uvedených v daňových dokladech včetně jejich úhrad pro společnost Graffin. Svědek R. H. pak potvrdil, že bylo postupováno podle ustanovení obstaravatelské smlouvy a to i před podepsáním této smlouvy. Svědek I. Č. potvrdil svou činnost při realizaci zakázky na hřišti a cesty v Kácově, stejně tak při realizaci zámkové dlažby, přitom pracoval pro firmy M. H. pro firmu Graffin (dodávaly se šterkodrtě, dovážel se materiál a dělali se zemní práce).
12. Žalobce tvrdí, že finanční orgány pozitivní informace ve prospěch žalobce buď zamlčují nebo bagatelizují, což se týká zejména hodnocení výpovědi svědkyně M., svědků B., R., Č. a P. H.. Dále u svědka ing. K. a M. H. dochází k vytrhávání z kontextu části výpovědí.
13. Správce daně procesně pochybil, když provedl výslech svědka za účasti jiného svědka, zvláště pokud si byl vědom, že ve chvíli realizace výslechu jednoho svědka je ten druhý již

předvolán jako svědek. Uvedené se týká výsledku I. H., jednatelky BKŠ Bohemia s.r.o. a jejího manžela D. H., předvolaného z důvodu jeho jednání u firmy Kromstav.

14. Žalobce dále nesouhlasí s tím, že správce daně neprovedl či nezopakoval některé, jím navrhované důkazy (zejména výslech svědka Z. P., jednatele obchodní společnosti Pro GMG, či výsledky svědků M. H. a R. H., nebyl proveden znalecký posudek, který by odstranil pochybnosti o rozsahu dodaných prací a materiálů), což vyústilo k nezákonnému postupu a poškození práv žalobce. Nadto v některých případech správce daně znemožnil anebo ztížil účast zástupce žalobce u prováděných výslechů (odmítl změnu termínu výslechu svědků). V důsledku neprovedení navržených důkazů nemohl být ani řádně zjištěn skutkový stav věci.
15. Za zavádějící považuje žalobce hodnocení výpovědi svědka P. H., k němuž žalovaný v bodu [108] napadeného rozhodnutí uvedl, že svědek řekl, že „s vykládkou a nakládkou strojů neměl nic společného, jen natíral plechy“, což hodnotil tak, že „neměl nic společného ani s repasemi a opravami, jen natíral nějaké plechy“, ačkoliv obsahově svědek potvrdil, že opravy dělal a že jeho činnost spočívala v natírání plechů. Rovněž tak potvrdil, že na pracích dělalo více osob, zejména z Ukrajiny, a hlavně ze Slovenska. Žalovaný v hodnocení uvedl, že svědek „zjevně neměl kvalifikaci na opravu a repase knihařských strojů“, s čímž žalobce nesouhlasí, když správce daně takovou otázku nepoložil. V této souvislosti upozorňuje žalobce, že k odbornosti svědka M. H. uvedl, jak byly řešeny opravy a že k proškolení zajistil odborníka z Polska. Rovněž žalobce nesouhlasí s hodnocením, že svědek nebyl schopen správci daně sdělit, která z firem, jenž měl pan M. H. zastupovat, jej za jeho práci platila. Svědek M. H. zastupoval totiž více firem a opravy strojů prováděli v letech 2017 a 2018 minimálně čtyři z nich. Za vágní a bez důkazní opory shledává žalobce i úvahu správce, že „v případě, že by zajišťoval jejich dopravu, zjevně by si pamatoval, že převážel větší množství strojů“. Za rok 2017 bylo celkem 9 oprav strojů. S ohledem na skutečnost, že prací se účastnilo více osob, není zřejmé kolikrát se svědek osobně zúčastnil dopravy stroje.
16. Ve druhém žalobním bodu namítá žalobce nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, kterou dovozuje z nesprávného procesního postupu dle ustanovení § 115 daňového řádu, který předcházel vydání napadeného rozhodnutí, když žalovaný neposkytl žalobci dostatečnou lhůtu k vyjádření k písemnosti „Seznámení s podklady pro rozhodnutí“ ze dne 15. 12. 2022 (dále jen „Seznámení ze dne 15. 12. 2022“). Nadto žalobce tvrdí, že mu nebylo předloženo „řádné“ seznámení, neboť žalovaný neměl při jeho zpracování veškeré podklady, a nemohl je tedy ani všechny hodnotit.
17. K dalšímu pochybení došlo podle žalobce tím, že žalobci nebyly včas poskytnuty informace o úředních osobách, které se na přípravě a vydání napadeného rozhodnutí podílely.
18. Ve třetím žalobním bodu žalobce poukazuje na nezákonnost postupu správce daně, který využil pro své hodnocení odposlechů a obsahu e-mailových schránek z trestního řízení již provedené vyhodnocení ze strany policejního orgánu.
19. Ve čtvrtém žalobním bodu žalobce namítá, že žalovaný se nedostatečně vypořádal s institutem esenciálních nákladů, když správce daně měl zkoumat, zda jsou v žalobcově případě naplněny předpoklady pro stanovení daně z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období podle pomůcek dle ustanovení § 98 odst. 1 daňového řádu. V posuzovaném případě

se jednalo o 12 investičních akcí, na kterých se uvedení dodavatelé podíleli jako subdodavatelé, přičemž veškeré náklady fakturované žalobci od předmětných dodavatelů byly odběratelům žalobce následně vyúčtovány a poté také uhrazeny, přesto výnosová část nebyla předmětem daňové kontroly. Navíc žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí, že má za prokázané, že plnění se uskutečnilo (bod [212] napadeného rozhodnutí).

20. *V pátém žalobním bodu* žalobce trvá na tom, že z dosud provedených důkazů vyplývá, že jednotliví dodavatelé zastoupeni M. H. byli schopni a způsobilí dodat práce, služby a stroje dle objednávek žalobce, které dodavatelé obdrželi prostřednictvím obstaravatele pana R. H. I když žalovaný kontrolní hlášení nepovažuje za důkazní prostředek, žalobce naopak trvá na tom, že kontrolní hlášení je důkaz, který ve spojení s dalšími důkazy, zejména s daňovým přiznáním k DPH osvědčuje, že dodavatel zahrnul vydané faktury vůči žalobci do daňového přiznání. Nadto žalovaný konstatoval, že kontrolní hlášení dodavatelů odpovídá kontrolním hlášením žalobce. Žalobce dále nesouhlasí s žalovaným, který v bodu [190] napadeného rozhodnutí uvádí, že „lze rozumně předpokládat, že zboží, které bylo dodáno konečným zákazníkům odvolatele a ostatní zpochybněná plnění byla pořízena jinak, než uvádí dodavatel a již v minulosti do nákladů zahrnuta byla taktéž.“ Podle žalobce uvádí žalovaný v bodě [212] napadeného rozhodnutí, že má za prokázané, že se plnění uskutečnilo. Takové hodnocení je proto nepřesné a zmatečné. Žalobce uvádí rovněž, že žalovaný nereagoval na žádost týkající se sdělení nedoplateků jeho dodavatelů, ač žalovaný evidenci vysokých nedoplateků na daních v napadeném rozhodnutí argumentuje. Z přípisu Finančního úřadu pro hlavní město Prahu adresovaného Generálnímu ředitelství cel ze dne 30.5.2018 č. j. 4394382/18/2000-21050-705636 přitom vyplývá, že za zkoumané daňové období roku 2017 nemá dodavatel Kromstav, PRO GMG žádné daňové nedoplatky, společnost Baarte-Trans má nedoplatek 115 237 Kč, Palmita má nedoplatek za dobu spolupráce (leden až březen 2017) ve výši 26 242 Kč, a MIVATO s.r.o. za dobu spolupráce (prosinec 2017) nedoplatek ve výši 9 845 Kč; pouze u společnosti BKŠ byl zjištěn vyšší nedoplatek na dani. Žalobce namítá, že žalovaný tak odepřel žalobci možnost se vyjádřit k rozporu mezi tvrzenými vysokými nedoplatky na daních u jednotlivých firem a obsahem jmenovaného přípisu Finančního úřadu pro hlavní město Prahu.

Vyjádření žalovaného

21. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí jako nedůvodné.
22. *K prvnímu žalobnímu bodu* žalovaný připomíná, že formálně bezvadné daňové doklady k unesení důkazního břemeno nepostačují za situace, kdy správci daně vyvstanou pochyby ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. V daném případě tyto pochybnosti správci daně vznikly. Správce daně nejprve označil a prokázal existenci konkrétních skutečností, které vedly ke vzniku jeho pochybností o věrohodnosti žalobcových tvrzení, ve výzvě k prokázání skutečností, č. j. 2023320/19/2211-60561-304074 ze dne 26. 9. 2019 (dále jen „výzva ze dne 26. 9. 2019“). Důvodné pochybnosti správce daně spočívaly zejména ve zjištění týkajících se předmětných dodavatelů, např. rejstříková sídla na tzv. virtuálních adresách, nedostatečné materiální a personální zázemí (předmětní dodavatelé nemají žádné zaměstnance a neevidují žádné provozovny), nezveřejňování povinných informací ve Sbírce listin, neshoda bankovních účtů uvedených na fakturách s bankovními účty určenými ke zveřejnění správcem daně, neexistence webových stránek, evidence vysokých daňových nedoplateků, následné označení nespolehlivými plátcí, neshoda hlavní ekonomické činnosti předmětných dodavatelů s plněními poskytovanými pro žalobce apod. (viz body [79] a [80] napadeného rozhodnutí).

Důvodné pochybnosti správce daně se týkaly i úhrady faktur vystavených dodavateli, kdy tyto faktury měly být hrazeny bankovními převody, avšak dle žalobceva účetnictví byly platby realizovány hotovostně. Pokud fakturovaná částka navíc přesahovala částku 270 000 Kč, byla účelně rozdělena do několika dílčích plateb, tak aby se nedostala do kolize se zákonem č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění pozdějších předpisů (viz bod [81] napadeného rozhodnutí). Nadto tehdejší zástupce žalobce, Ing. T. K., v rámci ústního jednání k otázkám ohledně obchodní spolupráce žalobce s předmětnými dodavateli téměř vždy uvedl, že si na nic nepamatuje (viz bod [82] napadeného rozhodnutí).

23. Na výzvu ze dne 26. 9. 2019 žalobce předložil řadu důkazních prostředků (dodací listy, objednávky, předávací protokoly, fotografie atp.), avšak tyto důkazní prostředky ještě prohloubily pochybnosti správce daně (viz bod [83] napadeného rozhodnutí, např. absence výrobních čísel strojů, absence dat pořízení fotografií, kdy navíc v případě šterkové cesty bylo správcem daně zjištěno, že tato cesta již existovala v květnu 2016, absence konkrétní specifikace materiálu). Žalobce dále předložil správci daně skladovou evidenci, ve které však bylo identifikováno značné množství chyb a nesrovnalostí (viz bod [85] napadeného rozhodnutí). Žalobce navrhl provést výslechy svědků, přičemž ani těmito výslechy se žalobci nepodařilo pochybnosti správce daně odstranit (viz bod [86] napadeného rozhodnutí ve spojení se stranami 46 až 60 zprávy o daňové kontrole, č. j. 737454/21/2211-60562-304074 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“). Správce daně provedl výslechy svědků: R. H. (z této svědecké výpovědi vyplynulo, že R. H. působil mezi žalobcem a M. H. jako prostředník, avšak o realizovaných plněních neměl žádné povědomí, ač působil jako jednatel obchodní společnosti KROMSTAV), Ing. K. (z této svědecké výpovědi vyplynulo, že žalobci nebyli známí konkrétní dodavatelé plnění a veškeré jednání probíhalo s R. H., navíc správcem daně byly identifikovány v této svědecké výpovědi značné rozpory), L. V., zaměstnanec žalobce (svědek vypověděl, že předmětné dodavatele nezná a stejně tak nezná ani R. H. a ani M. H.) a M. H. (z této svědecké výpovědi vyplynulo, že M. H. zastupoval předmětné dodavatele, přičemž nebyl přítomen u žádného dodání zboží a poskytnutí služeb žalobci, neznal žádného zástupce žalobce, vše zařizoval přes R. H.). Pochybnosti správce daně byly následně ještě umocněny nahlédnutím do trestního spisu, č. j. KRPA-96773-280/TČ-2019-000097-SMID, z něhož bylo zjištěno, že Ing. K., R. H., M. H., společně s dalšími fyzickými osobami, byli obviněni z trestného činu kráčení daně z přidané hodnoty na základě vytváření simulovaných dodavatelsko-odběratelských řetězců v období leden 2016 až prosinec 2018, přičemž předmětem policejního šetření byli mimo jiné předmětní dodavatelé (viz bod [87] napadeného rozhodnutí).
24. S jednotlivými pochybnostmi správce daně byl žalobce opakovaně seznámen dne 25. 9. 2020 prostřednictvím písemnosti, č. j. 2028762/20/2211-60562-304074, ve které správce daně popsal dosud zjištěné skutečnosti a uzavřel, že žalobce neprokázal faktické přijetí jím deklarovaných plnění v deklarovaném rozsahu, obsahu, čase a od deklarovaných dodavatelů, čímž správce daně unesl své důkazní břemeno. Žalobce zaslal vyjádření a předložil řadu důkazních prostředků, avšak ani těmito tvrzeními a důkazními prostředky nebyly pochybnosti správce daně odstraněny (viz strany 66 až 77 zprávy o daňové kontrole ve spojení s body [89] až [93] napadeného rozhodnutí), což vyústilo k neunesení důkazního břemene ze strany žalobce, protože náklady, jichž se dokazování týkalo, nemohly být správcem daně akceptovány jako daňově účinné ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP.

25. V průběhu odvolacího řízení žalobce učinil řadu dalších důkazních návrhů. Hodnocení provedených důkazních prostředků (popř. sdělení důvodů neprovedení důkazních prostředků) je detailně uvedeno v bodech [95] až [173] napadeného rozhodnutí, a to nejprve ve vztahu k jednotlivým důkazním návrhům a posléze jsou tato hodnocení „zasazena“ do celkového kontextu ve vztahu k (ne)unesení důkazního břemene ze strany žalobce z pohledu předmětných dodavatelů (viz body [174] až [192] napadeného rozhodnutí).
26. Žalobce své tvrzení o unesení jeho důkazního břemene opírá zejména o svědecké výpovědi M. H., R. H., P. H. a I. Č. a rovněž také o kontrolní hlášení předmětných dodavatelů. Žalovaný nesouhlasí s tímto tvrzením, neboť z výpovědi M. H. vyplynulo, že zastupoval předmětné dodavatele, aniž by k tomu byl jakkoli oprávněn. Navíc nebyl přítomen u žádného dodání zboží či materiálu anebo u poskytnutí služeb žalobci, přičemž neznal žádného zástupce žalobce. Vše údajně zařizoval přes R. H., přičemž však, jak již správcem daně uvedeno na straně 59 zprávy o daňové kontrole, celá konstrukce obchodní spolupráce mezi žalobcem a předmětnými dodavateli byla „značně kostrbatá.“ Výpověď svědka R. H. byla plná rozporů, a nadto svědek vypověděl toliko, že o realizovaných plněních nemá žádné povědomí (viz stranu 50 zprávy o daňové kontrole). Pochybnosti správce daně nemohla odstranit ani svědecká výpověď P. H., když svědek vykonával pro M. H. pouze natěračské, bourací a pomocné práce, nikoliv dodávku repasí a opravu knihařských strojů, jejich vykládku, montáž, stěhování či dodání materiálu pro akce v Kácově, přičemž svědek P. H. si nevybavoval, zda převážel nějaké stroje (viz body [108] a [109] napadeného rozhodnutí). Svědek I. Č. potvrdil toliko výkon stavebních a úklidových prací pro M. H., resp. pro obchodní společnost Pro GMG, avšak předmětem fakturace mezi žalobcem a obchodní společností Pro GMG byl zcela odlišný, když spočíval buď v dodání materiálu (drtě, vývěv, dmychadel apod.), zboží (strojů) či v poskytování služeb (opravy strojů) - viz body [104] a [105] napadeného rozhodnutí. Ohledně kontrolních hlášení dodavatelů, žalovaný odkazuje na body [165] až [172] napadeného rozhodnutí, ve kterých se ke kontrolním hlášením detailně vyjádřil. Doplňuje, že samotná kontrolní hlášení předmětných dodavatelů mají v posuzovaném případě nízkou, prakticky nulovou, důkazní hodnotu, neboť vykázaní plnění v kontrolním hlášení bez dalšího nevypovídá nic o tom, že toto plnění reálně proběhlo. Na podporu uvedeného žalovaný odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 10. 12. 2021, sp. zn. 51 Af 8/2020.
27. K pochybení při provádění výsledku I. H., jednatelky obchodní společnosti BKŠ, a výsledku D. H., jednatele obchodní společnosti KROMSTAV, žalovaný uvádí, že souhlasil částečně s žalobcem, a proto k výsledku D. H. nepřihlížel, neboť D. H. byl účasten výsledku I. H. jako odborný konzultant (viz body [258] až [260] napadeného rozhodnutí). Přitom současně dospěl k závěru, že opakování výsledku svědka D. H. (anebo i I. H.) není na místě, neboť tyto svědecké výpovědi nemají potenciál ověřit skutečnosti tvrzené žalobcem a rozsáhlé doplnění odvolacího řízení postavilo skutkový stav na jisto. Nadto z pořadí prvního výsledku, ke kterému lze přihlídnout, tj. z výsledku I. H., vyplynulo, že podpisy na sporných fakturách nejsou její, v životě žádné objednávky neviděla, neví „co je to s.r.o.“, nechce s tím mít ani zkušenosti a je „na úřadu práce a sociálce“.
28. Ohledně poukazu žalobce o znemožnění anebo ztížení účasti zástupce žalobce při výsleších některých svědků, žalovaný zdůraznil, že v průběhu doplnění odvolacího řízení bylo realizováno značné množství svědeckých výpovědí, přičemž správce daně první žádosti právního zástupce žalobce o změnu termínů svědeckých výpovědí (z důvodu zahraniční dovolené právního zástupce žalobce) vyhověl a plánované výslechy svědků neuskutečnil a

svědky předvolal na jiné termíny. Dalším opakovaným žádostem zástupce žalobce o změnu termínů výslechů svědků správce daně již nevyhověl a opakovaně upozornil zástupce žalobce na ustanovení § 29 odst. 2 daňového řádu, přičemž právní zástupce žalobce se poté nedostavil ani k některým výslechům svědků uskutečněným v termínech, které sám navrhoval. Uvedené jednání proto zcela oprávněně vyhodnotil správce daně jako obstrukční jednání právního zástupce žalobce (viz vyrozumění o vyřízení stížnosti, č. j. 42672/23/2000-11430-108120 ze dne 18. 1. 2023, ve kterém se správce daně obdobnou námitkou detailně zabýval).

29. K neprovedení navržených důkazních prostředků žalovaný upozorňuje, že podle judikatury NSS je správce daně sice povinen dbát o úplné zjištění všech rozhodných skutečností, avšak navržené důkazní prostředky provede, jen pokud jsou potřebné ke zjištění stavu věci. Odůvodněné odmítnutí provedení navržených důkazních prostředků přitom nemá za následek nezákonnost dokazování, nedostatečně objasněný skutkový stav či snad porušení práva na spravedlivý proces (např. rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2020, sp. zn. 4 Afs 236/2019). Současně žalovaný připomíná, že důvody, pro které je správce daně nucen přistoupit k opakovanému výslechu svědka, jsou dle judikatury NSS v zásadě tři, a to, pokud výslech nebyl proveden v souladu se zákonnými pravidly, pokud byl výslech proveden v jiném daňovém řízení, a jsou splněny podmínky ustanovení § 93 odst. 3 daňového řádu, nebo pokud se má svědek vyjádřit k novým dosud neprojednaným okolnostem věci (viz rozsudek NSS ze dne 24. 9. 2020, sp. zn. 8 Afs 304/2018).
30. Námitka, že žalovaný i správce daně „*odmítly provést důkaz znaleckým posudkem*“, postrádá konkrétní obsah, přitom znalecké posudky předložené správci daně byly jím hodnoceny (viz strany 71 a 74 zprávy o daňové kontrole) a posléze rovněž žalovaným (viz bod [91] napadeného rozhodnutí). Ohledně neprovedení výslechu svědka Z. P., jednatele obchodní společnosti Pro GMG, žalovaný zdůrazňuje, že tento výslech v průběhu celého daňového řízení žalobce nikdy nepožadoval. O výslech Z. P. se pokusil správce daně na základě požadavku odvolacího orgánu, přičemž správci daně se nepodařilo provést výslech jmenovaného z důvodu jeho nekontaktnosti, resp. z důvodu neznámého pobytu Z. P. (viz bod [162] napadeného rozhodnutí). Nepodařilo-li se správci daně zajistit výslech Z. P., nelze mu to za dané skutkové situace přičítat k jeho tíži. Na podporu uvedeného odkazuje žalovaný na rozsudek NSS ze dne 25. 3. 2022, sp. zn. 5 Afs 115/2021.
31. K požadavku žalobce o opakování svědeckého výslechu M. H., žalovaný odkazuje na bod [103] napadeného rozhodnutí ve spojení s body [261] až [263] napadeného rozhodnutí, kde se touto námitkou zabýval. Ve stručnosti poznamenává, že důvody, pro které žalobce žádal zopakovat výslech svědka M. H., byly bezpředmětné, neboť na základě skutečností zjištěných v rámci jeho výslechu učiněného v průběhu předmětné daňové kontroly, v rámci trestního řízení, jakož i s ohledem na další zjištěné skutečnosti, je zřejmé, že opakovaný výslech M. H. by nevedl k zjištění žádných skutečností, které by nebyly správci daně známy. Žalobce ani nevedl, k jakým novým zjištěním by se měl M. H. případně vyjadřovat. K požadavku žalobce o opakování svědeckého výslechu R. H., žalovaný odkazuje rovněž na bod [103] napadeného rozhodnutí a dále body [265] až [266] napadeného rozhodnutí, kde se touto námitkou zabýval. Ani v tomto případě žalobce nesdělil k jakým novým zjištěním žádal zopakovat výslech svědka.
32. Žalovaný nesouhlasí s porušením procesních práv žalobce ve *druhém žalobním bodu*, tedy že žalovaný neposkytl žalobci dostatečnou lhůtu k vyjádření k písemnosti Seznámení ze

dne 15. 12. 2022. Pro stručnost žalovaný odkazuje na body [249] až [253] napadeného rozhodnutí, ve kterých byla obdobná námitka vypořádána. Dle žalovaného nebyl žalobce na svých právech nijak krácen, neboť napadené rozhodnutí bylo jednak vydáno až po uplynutí lhůty stanovené v Seznámení ze dne 15. 12. 2022, a jednak se žalobce k Seznámení ze dne 15. 12. 2022 opakovaně a obsáhle vyjadřoval. V této souvislosti upozorňuje žalovaný na rozsudek NSS ze dne 15. 11. 2022, sp. zn. 7 Afs 139/2022, ve kterém NSS připustil, že v některých případech lze dokonce omezit procesní práva daňového subjektu, a to s přihlédnutím k blížícímu se konci prekluzivní lhůty.

33. K námitce, že žalobci nebylo předloženo „*řádné*“ Seznámení ze dne 15. 12. 2022, neboť žalovaný neměl při zpracování seznámení veškeré podklady a nemohl je tedy hodnotit, žalovaný uvedl, že ačkoliv Seznámení bylo vydáno již dne 15. 12. 2022, písemnost nazvaná *Doplnění spisového materiálu* byla správcem daně doručena žalovanému dne 13. 1. 2023. Z důvodu blížícího se konce prekluzivní lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob probíhala v daném případě mezi úředními osobami žalovaného a správce daně e-mailová komunikace týkající se zasílání jednotlivých protokolů o svědeckých výpovědích. Žalovaný tedy měl již v průběhu měsíce prosince 2022 k dispozici „*veškeré podklady*“, které mu byly zasílány prostřednictvím e-mailů, proto přistoupil k vydání Seznámení již dne 15. 12. 2022, a nevyčkával na „oficiální“ zaslání písemnosti *Doplnění spisového materiálu*. Nadto žalobce v žalobě ani neuvádí, které podklady neměl žalovaný při vydávání Seznámení ze dne 15. 12. 2022 údajně k dispozici, resp. které podklady „*nemohl hodnotit*“.
34. K námitce ohledně včasného neposkytnutí informace o úředních osobách, které se podílely na přípravě a vydání napadeného rozhodnutí, žalovaný zdůraznil, že z žádného ustanovení daňového řádu nevyplývá povinnost správce daně, potažmo odvolacího orgánu, informovat daňový subjekt o úředních osobách, které se podílejí na přípravě a vydání napadeného rozhodnutí. V daném případě právnímu zástupci žalobce muselo být přinejmenším ode dne 27. 12. 2022 zřejmé, jaká konkrétní úřední osoba žalovaného se podílí na daňovém řízení, neboť s ním tato úřední osoba komunikovala ohledně sjednání termínu nahlášení do spisového materiálu (viz bod [279] napadeného rozhodnutí). Žalovaný reagoval na žádost sdělením, č. j. 3967/23/5200-11434-713159 ze dne 8. 2. 2023, kdy poskytl informace o úředních osobách. Nemůže jít k tíži žalovanému, že žalobce svůj požadavek vyjevil na samém konci odvolacího řízení.
35. *Ke třetímu žalobnímu bodu*, v němž žalobce namítá, že správce daně využil pro své hodnocení odposlechů a obsahu e-mailových schránek z trestního řízení již hodnocení provedené policejním orgánem, uvedl žalovaný, že odkazuje na body [214] až [216] napadeného rozhodnutí, kde se s touto námitkou již vypořádal. Ust. § 93 odst. 2 daňového řádu výslovně stanoví, že správce daně může využít v daňovém řízení jako důkazní prostředky i podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení. NSS opakovaně dospěl k závěru, že použití důkazů z trestního řízení je při splnění určitých podmínek v daňovém řízení přípustné. V nyní posuzovaném případě byly příslušné důkazní prostředky pořízeny v trestním řízení v souladu se zákonem a nezávisle na daňovém řízení (viz strany 60 až 62 zprávy o daňové kontrole ve spojení s body [8] a [87] napadeného rozhodnutí). Do sféry správce daně se dané důkazní prostředky dostaly zákonným způsobem a žalobce byl s jejich obsahem prokazatelně seznámen. Žalovaný nadto doplňuje, že podklady z trestního řízení byly využity spíše jako podpůrné důkazní prostředky, které korespondují se zjištěnými skutečnostmi, a které „pouze“ zintenzivňovaly pochybnosti správce daně.

36. Žalovaný ke čtvrtému žalobnímu bodu, v němž žalobce namítá, že žalovaný se nedostatečně vypořádal s institutem esenciálních nákladů, uvedl, že v posuzovaném případě ani správce daně a ani žalovaný nerozporovali skutečnost, že žalobce realizoval podnikatelskou činnost, ze které žalobci plynuly výnosy, tj. nebylo zpochybňováno, že by žalobce směrem ke svým odběratelům dodával zboží/materiál či poskytoval služby. Z tohoto důvodu správce daně žalobci veškeré prokázané náklady na pořízení zboží/služeb/materiálu v jeho základu daně ponechal (zhruba 94 % těchto nákladů), vyloučeny byly toliko neprokázané náklady. Vzhledem k tomu, že osobní náklady rozporovány nebyly a stejně tak byly uznány nezpochybněné náklady za odlišné pořízení zboží, služeb či materiálu, není vůbec možné ani uvažovat o tom, že by se v případě vyloučených nákladů mělo jednat o esenciální náklady, neboť žalobci nebyly zdaněny pouze příjmy bez akceptace nákladů. Existují-li tak zásadní žalobcem nevyvrácené pochybnosti o samotném uskutečnění tvrzeného plnění, navíc s trestněprávními prvky, nelze tyto náklady při dokazování vůbec zohlednit. Současně by bylo zcela absurdní tyto náklady „automaticky“¹¹ zohledňovat v rámci esenciálních nákladů. Lze tedy konstatovat, že se žalobce v žalobě zcela nepřipadně dovolává doktríny esenciálních nákladů, aniž by pro aplikaci této doktríny byly splněny podmínky, coby podmínky *sine quibus non* (tj. podmínky, bez kterých nelze). V této souvislosti žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2019, sp. zn. 5 Afs 169/2019 a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2022, sp. zn. 8 Afs 315/2019.
37. K tvrzení ohledně stanovení daně z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období podle pomůcek dle ustanovení § 98 odst. 1 daňového řádu, žalovaný odkazuje na body [233] až [240] napadeného rozhodnutí, ve kterých se podmínkami pro stanovení daně z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období podle pomůcek detailně zabýval se závěrem, že tyto podmínky nebyly v případě žalobce naplněny (viz rozsudek NSS ze dne 12. 11. 2020, sp. zn. 1 Afs 204/2020 či rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2021, sp. zn. 9 Afs 320/2019).
38. K námitkám v pátém žalobním bodu žalovaný ve shodě se žalobcem uvádí, že daňová kontrola daně v daném případě byla zahájena v omezeném rozsahu - „náklady ve zdaňovacím období roku 2017“ tj. správce daně kontroloval „pouze“ náklady. Žalovaný nezpochybňuje, že v bodu [212] napadeného rozhodnutí uvedl, že žalobce vynaložil náklady na pořízení jím deklarovaných strojů, opravu cesty atp., nicméně zpochybňuje, že tyto náklady byly vynaloženy způsobem, jak tvrdí na zpochybněných fakturách, tedy v deklarovaném rozsahu, obsahu, čase a od deklarovaných dodavatelů. Žalobce měl řadu příležitostí prokázat svá tvrzení jiným způsobem, což se mu však nepodařilo, přičemž správci daně neplyne povinnost v případě neprokázání nákladů odpovídajícím způsobem „krátit“ výnosy související s daným obchodním případem. Na podporu uvedeného odkazuje žalovaný na rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2010, sp. zn. 2 Afs 32/2008, a na rozsudek NSS ze dne 3. 3. 2023, sp. zn. 9 Afs 187/2022.
39. K námitce týkající se vysokých nedoplatek dodavatelů žalobce zdůraznil žalovaný, že informace o „vysokých“ daňových nedoplatecích byly uvedeny v napadeném rozhodnutí a ve zprávě o daňové kontrole pouze jako „podpůrné“ důvody vedoucí k pochybnostem správce daně, nicméně i tyto skutečnosti jsou spisovým materiálem podloženy - úřední záznam ze dne 26. 8. 2020, č. j. 1934108/20/2211-60562-305819 a k němu přiložené CD. Uvedený úřední záznam je založen pod položkou č. 6 vyhledávací části spisového materiálu správce daně, přičemž jeho anonymizovaná podoba je zařazena v

„nevyhledávací“ části spisu správce daně pod položkou č. 50 - srov. úřední záznam, č. j. 1962452/20/2211-60562-305819, a k němu přiložené CD. Do spisového materiálu správce daně mohl žalobce kdykoliv nahlédnout. Také tuto námitku považuje proto žalovaný za zcela nedůvodnou.

Skutečnosti vyplývající ze správního spisu

40. Dne 21. 2. 2019, při ústním jednání, byla zahájena daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2017, a to v rozsahu nákladů. Při zahájení daňové kontroly předložil daňový subjekt v elektronické podobě účetnictví (viz protokol č. j. 343825/19/2211-60562-305819). Z předloženého účetnictví při zahájení daňové kontroly správce daně zjistil, že daňový subjekt zaúčtoval ve zdaňovacím období r. 2017 do daňově účinných nákladů dle § 24 odst. 1 ZDP faktury od obchodních společností:
- PRO GMG v celkové výši 1 975 580,99 Kč za dodání materiálu (drtě pro sportovní areál v Kácově vč. dopravy, vývěvy, dmychadla) a poskytnutí služeb (opravy strojů),
 - PALMITA v celkové výši 3 088 661,19 Kč za dodání zboží (knihařských strojů) a poskytnutí služeb (vykládka, stěhování, montáž),
 - KROMSTAV v celkové výši 1 733 171,08 Kč za poskytnutí služeb (repase knihařských strojů, vykládka, stěhování, montáž),
 - BAARTE-TRANS v celkové výši 6 021 852,91 Kč za dodání zboží (knihařských strojů) a poskytnutí služeb (repase a opravy knihařských strojů, vykládka, stěhování, montáž),
 - BKŠ v celkové výši 1 434 984,29 Kč za dodání zboží (knihařských strojů) a nákupu materiálu pro vybudování odsávání výparů - vzduchotechniky, ve školícím středisku Kácov.
41. Dne 26. 9. 2019 vydal správce daně výzvu k prokázání skutečností, zda náklady (v rozsudku uvedené pod 40. bodem) byly vynaloženy v souladu s § 24 odst. 1 ZDP, resp. zda předmětná plnění byla daňovému subjektu fakticky poskytnuta, případně, zda byla poskytnuta deklarováním způsobem (tj. deklarováním dodavatelem, v deklarováném rozsahu a obsahu). Vydání výzvy odůvodnil správce daně zjištěním v průběhu daňové kontroly, kdy mu vznikly pochybnosti o realizaci daňově účinných nákladů (správce daně zjistil, že výše jmenované společnosti mají tzv. virtuální sídla, nemají evidovanou žádnou provozovnu ani nevlastní nemovitost (vyjma společnosti KROMSTAV, která měla v registru živnostenského podnikání evidovanou provozovnu, jenž je dle katastru nemovitostí rodinným domem a BKŠ), společnosti nemají zaměstnance (vyjma KROMSTAV, která vykazovala 1 zaměstnance, ale současně vykazovala nulové osobní náklady a společnosti BAARTE-TRANS, která do 28. 2. 2017 měla 3 zaměstnance a následně jen 2 zaměstnance), společnosti nemají bankovní účet nebo na předložených fakturách je uveden jiný bankovní účet, než který byl určen správcem daně ke zveřejnění (společnost PALMITA a Pro GMG přitom uváděly na fakturách stejný bankovní účet), nezveřejňují pravidelně povinné informace ve Sbírce listin, neprezentují svou ekonomickou činnost na internetu a jde o subjekty, kteří byly v roce 2018 (KROMSTAV až v roce 2020) označeni za nespolehlivé plátce, později za nespolehlivé osoby, byla jim zrušena registrace k DPH a současně evidují vysoký nedoplatek na daních, na fakturách od

těchto společností byl uveden způsob platby převodem, přesto platby byly hrazeny hotovostně, přitom žádná z dílčích plateb nepřesáhla částku 270 000 Kč).

42. Na výzvu reagoval daňový subjekt reagoval podáním, v němž se vyjádřil k jednotlivým zpochybněným fakturám a doložil k nim daňové doklady a související dokumenty, jako např. dodací listy, předávací protokoly, smlouvy, cenové nabídky, vystavené doklady, fotografie a současně navrhnul důkazní prostředky. Na výzvu správce daně dne 24. 1. 2020 zaslal daňový subjekt správci daně specifikaci navržených svědků (R. H., L. V., Ing. T. K., JUDr. Ing. O. J., D. M.) včetně uvedení skutečností, které tyto svědecké výpovědi mají prokázat.
43. Dne 10. 1. 2020 doručila Policie ČR správci daně písemnosti z trestního spisu č. j. KRPA-96773/TČ-2019-000097-SMID Předmětem trestního spisu je mj. obvinění Ing. T. K., JUDr. Ing. O. J., M. H. a R. H. z trestného činu kráčení daní, resp. daně z přidané hodnoty, a to vytvářením podvodných řetězců (viz úřední záznam č. j. 2302801/19/2211-60562-305819).
44. Dne 14. 2. 2020 provedl správce daně za účasti zástupce žalobce výslech svědka R. H.
45. Dne 18. 2. 2020 provedl správce daně za účasti zástupce žalobce výslech svědka Ing. T. K.
46. Dne 20. 2. 2020 provedl správce daně za účasti zástupce žalobce výslech svědka L. V.
47. Dne 17. 6. 2020 provedl správce daně za účasti zástupce žalobce výslech svědka M. H.
48. Výslech pana JUDr. Ing. O. J. a paní D. M. správce daně neprovedl, k čemuž ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že pan JUDr. Ing. O. J. byl ode dne 10. 3. 2003 do současnosti statutárním orgánem daňového subjektu a paní D. M. byla účetní společnosti, která nezodpovídá za nákup či opravy strojů, neprovádí žádné objednávky a nebyla osobně účastna žádného dodání zboží či přijetí služby, proto nemůže dosvědčit, zda se předmětná plnění fakticky uskutečnila.
49. Dne 20. 4. 2021 vydal správce daně dodatečný platební výměr č.j. 3146354/21/2004-52521-109164, kterým byla doměřena žalobci daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017 vyšší o částku 2 708 260 Kč, proti němuž podal daňový subjekt odvolání ze dne 21. 5. 2021. Dne 31. 1. 2022 vydal správce daně platební výměr na daňové penále č. j. 670769/22/2004-52521-109169, kterým byla deklarována povinnost žalobce k úhradě penále z částky doměřené daně ve výši 541 652 Kč, proti němuž podal daňový subjekt odvolání ze dne 2. 3. 2022.
50. V doplnění odvolání ze dne 29. 6. 2021 navrhl daňový subjekt mj. provedení svědeckých výpovědí, na základě čehož správce daně provedl 7 svědeckých výpovědí (dne 21. 9. 2021 byl slyšen Ing. J. Ch a J. K., dne 13. 10. 2021 byla slyšena D. M., dne 19. 10. 2021 byl slyšen Ing. J. J., dne 8. 11. 2021 byl slyšen L. K., dne 12. 11. 2021 byl slyšen I. Č. a dne 8. 12. 2021 byl slyšen L. N.). Nadto byly provedeny výslechy jednatelů zpochybněných dodavatelů, kteří dosud nebyli vyslechnuti (D. H., M. L. a I. H.). S hodnocením provedených svědeckých výpovědí i s důvody neprovedení svědeckých výpovědí byl daňový subjekt seznámen dne 27. 12. 2022 písemností č. j. 45668/22/5200-11434-713159 ze dne 15. 12. 2022 (dále jen „Seznámení“).

Posouzení žaloby

51. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále

těž „s. ř. s.“), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

52. Předně soud připomíná, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu soudy nemusí nutně reagovat na každý dílčí argument uvedený v žalobě. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014 č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby soud v odůvodnění rozhodnutí postihl všechny stěžejní námitky účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i reakce na některé dílčí a související námitky (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014 č. j. 7 Afs 85/2013-33). Soud rovněž může pro stručnost odkázat na část odůvodnění rozhodnutí správního orgánu, s nímž se ztotožní. Jak k tomu přílehně uvádí Ústavní soud, „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (viz náleze ze dne 12. 2. 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015 č. j. 9 As 221/2014-43, ze dne 29. 3. 2013 č. j. 8 Afs 41/2012-50, ze dne 6. 6. 2013 č. j. 1 Afs 44/2013-30, ze dne 3. 7. 2013 č. j. 1 As 17/2013-50, nebo ze dne 25. 2. 2015 č. j. 6 As 153/2014-108).
53. Předtím, než se soud vypořádá s dílčími námitkami uvedenými v žalobě, je třeba konstatovat, že soud posuzuje zákonnost napadeného rozhodnutí pouze z hlediska uplatněných žalobních bodů, přičemž platí, že obecnost žalobního bodu předurčuje i míru obecnosti, v níž probíhá soudní přezkum (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54; ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78; či ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012 - 42). Dále platí, že pokud žalobkyně v žalobě pouze opakuje námitky, které uvedla již v odvolání, aniž by reagovala na konkrétní způsob, kterým danou námitku vypořádal žalovaný v napadeném rozhodnutí, značně tím snižuje svou šanci na úspěch, neboť soud nemůže domýšlet další její argumenty (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2015, č. j. 6 Afs 9/2015 - 31). Judikatura Nejvyššího správního soudu přitom setrvale vychází z premisy, že „[j]e-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2021, č. j. 5 Afs 143/2020-335, obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 12. 12. 2022, č. j. 4 Afs 317/2020-50). Námitky žalobkyně v podstatné míře kopírují její odvolací námitky, kterými se žalovaný zabýval a které srozumitelně a přezkoumatelně vypořádal v bodech 84-101 napadeného rozhodnutí. Ve světle uvedeného tedy soud posoudil jednotlivé námitky uvedené v žalobě.

Nepřezkoumatelnost rozhodnutí

54. Nejprve se soud zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností napadených rozhodnutí. Pokud by tato námitka byla důvodná, bránila by taková vada věcnému posouzení napadeného rozhodnutí. Soud připomíná, že nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí spočívá podle § 76 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále též „s. ř. s.“) v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, přičemž nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost předchází případné

nepřezkoumatelnosti pro nedostatek jeho důvodů; důvody rozhodnutí lze zkoumat toliko u rozhodnutí srozumitelných (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2008 č. j. 3 As 51/2007-84). Za nesrozumitelnost rozhodnutí soudy považují například případy, kdy odůvodnění nedává smysl, který by svědčil o skutkových a právních důvodech, které vedly správní orgán k vydání rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2003 č. j. 7 A 547/2002-24); pro rozpor výroku s odůvodněním (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2003 č. j. 2 Ads 33/2003-78) či pro výrok, který nemá oporu v zákoně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2003 č. j. 7 A 181/2000-29), nebo není-li rozhodnutí rozčleněno na výrok a odůvodnění, protože není zřejmé, zda správní orgán rozhodl o všech návrzích účastníka řízení (viz rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 21. 10. 1994 č. j. 6A 63/93-22). Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže z jeho odůvodnění není seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti tvrzené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Soud dodává, že s ohledem na zásadu jednotnosti správního řízení je nutné rozhodnutí správce daně i napadené rozhodnutí posuzovat jako celek; případné vady odůvodnění rozhodnutí I. stupně tak mohl zhojit žalovaný (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2013 č. j. 6 Ads 134/2012-47).

55. Napadená rozhodnutí posoudil soud optikou výše uvedené judikatury a dospěl k závěru, že rozhodnutí nepřezkoumatelná nejsou. Z jejich odůvodnění je zřejmé, z jakého skutkového stavu orgány finanční správy vyšly, jak vyhodnotily pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudily. Rozhodnutí jsou řádně odůvodněna a jsou plně srozumitelná. Podle soudu napadené rozhodnutí obsahuje veškeré náležitosti stanovené v § 102 daňového řádu. Shodně pak lze vztáhnout i na dodatečný platební výměr, v jehož výrokové části jsou uvedena zákonná ustanovení, na jejichž základě byla daň doměřena. Žalovaný se se všemi námitkami vznesenými v odvolání v odůvodnění napadeného rozhodnutí řádně vypořádal, a lze tedy konstatovat, že nezatížil rozhodnutí nedostatky, pro které by jej bylo nutno z důvodu nepřezkoumatelnosti zrušit.

Zkrácení práv žalobce v důsledku nesprávného procesního postupu dle ustanovení § 115 daňového řádu

56. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí neshledal soud ani v námitce žalobce uvedené v rámci *drubého žalobního bodu*, kdy žalobce dovozuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí z nesprávného procesního postupu dle ustanovení § 115 daňového řádu, jenž má spočívat v tom, že žalovaný neposkytl žalobci dostatečnou lhůtu k vyjádření k Seznámení ze dne 15. 12. 2022 a ve skutečnosti, že toto Seznámení vydal žalovaný, aniž měl k tomu veškeré podklady.
57. Ačkoliv žalobce označuje svou námitku nepřezkoumatelností rozhodnutí, je zjevné, že tvrzený nesprávný procesní postup nelze pod nepřezkoumatelnost rozhodnutí subsumovat a to ani z důvodu nesrozumitelnosti rozhodnutí ani z důvodu nedostatku důvodů rozhodnutí, který musí být vykládán ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí proto, že v něm nelze zjistit jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne

19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74). Institut nepřezkoumatelnosti nelze libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán námitkami účastníka řízení zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky. V projednávané věci žalobce uvedené námitky, v nichž spatřuje nepřezkoumatelnost, uvedl již v odvolání a žalovaný se jimi zabýval věcně (viz body [249] – [253]. napadeného rozhodnutí). Skutečnost, že žalobce nesouhlasí se závěry žalovaného, znamená toliko, že o žádný nedostatek důvodů rozhodnutí se nejedná. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů rozhodnutí není dána v případě, kdy účastník řízení nesouhlasí s vyřazením svých námitek.

58. K tvrzené námitce nesprávného procesního postupu dle ustanovení § 115 daňového řádu, jež má spočívat v tom, že žalovaný neposkytl žalobci dostatečnou lhůtu k vyjádření k Seznámení ze dne 15. 12. 2022, soud z obsahu správního spisu ověřil, že v Seznámení ze dne 15. 12. 2022 byla stanovena žalobci k podání vyjádření lhůta 10 dnů. Dne 3. 1. 2023 požádal žalobce o prodloužení této lhůty a rovněž o nahlížení do odvolacího spisového materiálu. Žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 1. 2023 č. j. 391/23/5200-11434-713159 lhůtu prodloužil o čtyři dny. Správní spis dále obsahuje Sdělení - Korespondenční nahlížení ze dne 6. 1. 2023, č. j. 730/23/5200-11434-713159), které zaslal žalovaný zástupci daňového subjektu, aby měl k dispozici veškeré protokoly a dokumenty týkající se svědeckých výpovědí, které byly provedeny v rámci odvolacího řízení, vč. souvisejících dokumentů. Dne 12. 1. 2023 bylo doručeno žalovanému podání žalobce označené „Vyjádření se k Seznámení se zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolacího řízení.“ Dne 20. 1. 2023 se mělo konat nahlížení do spisového materiálu, o něž zástupce žalobce požádal. Tohoto dne však zástupce žalobce zaslal písemnou omluvu z důvodu jeho nemoci doložené pracovní neschopností (viz úřední záznam č. j. 2472/23/5200-11434-713159). Dne 24. 1. 2023 bylo zástupci zasláno sdělení č. j. 2945/23/5200-11434-713159, ve kterém byl informován, že se může dostavit na nahlížení kdykoliv po předchozí telefonické domluvě, současně bylo uvedeno, že případný nový termín nahlížení nemá vliv na vyhotovení konečného rozhodnutí ve věci, neboť daňový subjekt byl s provedeným doplněním v rámci odvolacího řízení řádně seznámen a byla mu dána lhůta pro vyjádření, která byla na žádost zástupce daňového subjektu prodloužena a daňový subjekt na zaslání Seznámení řádně reagoval.
59. K dílčí námitce, že k Seznámení ze dne 15. 12. 2022 neměl žalovaný veškeré podklady, proto je nemohl hodnotit, soud ze správního spisu ověřil, že Seznámení ze dne 15. 12. 2022 obsahuje pod body [17] na straně 5 až [24] na straně 6 seznam důkazních prostředků navržených v rámci odvolacího řízení a pod body [25] na straně 6 až [106] na straně 26 podrobné vyjádření žalovaného ke všem provedeným důkazům, včetně uvedení důvodů, pro které nebyly všechny důkazní návrhy akceptovány. Obsah Seznámení ze dne 15. 12. 2022 vyvrací vznesenou námitku žalobce, že mu nebylo předloženo „řádné“ seznámení, neboť žalovaný v Seznámení ze dne 15. 12. 2022 v podrobnostech odkazuje na protokoly, v nichž jsou zaznamenány jednotlivé svědecké výpovědi provedené v rámci odvolacího řízení, které žalovaný jednotlivě hodnotil. Jinými slovy žalovaný musel mít tyto podklady k dispozici, když z nich při zpracování Seznámení ze dne 15. 12. 2022 vycházel. Uvedené je v souladu i s písemností, která je označena Doplnění spisového materiálu, jež byla správcem daně doručena žalovanému dne 13. 1. 2023 a současně s úředním záznamem ze dne 17. 1. 2023, č. j. 2402/23/5200-11434-713159, jehož součástí – nepochybně z důvodu blízkého se konce prekluzivní lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob – je e-

mailová komunikace týkající se informace o uskutečnění svědeckých výpovědí, včetně zasílání jednotlivých protokolů o svědeckých výpovědích. Lze dodat, že žalobce nijak nekonkretizuje, které podklady neměl žalovaný při vydání Seznámení ze dne 15. 12. 2022 k dispozici, aby mohly žalobce zkrátit na jeho právu seznámit se před vydáním napadeného rozhodnutí s konečným stanoviskem žalovaného. S ohledem na uvedené neshledal soud tuto dílčí námitku důvodnou.

60. Důvodnou neshledal soud ani námitku, že žalobce byl zkrácen na svém právu vyjádřit se ke zjištění, která správce daně učinil v rámci odvolacího řízení. Soud nemá pochyb, že žalobce byl prokazatelně seznámen s výsledky kontrolního zjištění, k nimž mu bylo umožněno se vyjádřit, což i písemně a velmi obsáhle v několika podáních učinil. Byť žalobce poukazuje zejména na nedostatečnou lhůtu k vyjádření k Seznámení ze dne 15. 12. 2022, je zřejmé, že poskytnutá lhůta neměla za následek, že žalobce byl zkrácen na svém právu vyjádřit se ke zjištění, která správce daně učinil v rámci odvolacího řízení.
61. Soud shrnuje, že výše popsany procesní postup nejenže nemůže vést k závěru o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí (jak dedukuje žalobce pod 12. bodem žaloby), ale ani k úspěšnosti tvrzení o nesprávném procesním postupu dle ustanovení § 115 daňového řádu. Žalobci byla poskytnuta zákonem stanovená lhůta, žalobci byly poskytnuty veškeré nově provedené důkazní prostředky nebo se jich osobně účastnil, v průběhu odvolacího řízení mohl kdykoliv využít možnost nahlížení do spisového materiálu, na veškeré námitky vyjádřené v písemných podáních bylo žalovaným reagováno, resp. se s nimi žalovaný adekvátně vypořádal. Za této situace žalobce nebyl nikterak krácen na svých právech. Pro stručnost soud odkazuje rovněž na skutečnost, že na výše uvedené námitky žalovaný reagoval pod body [249] na straně 60 až [253] na straně 61 napadeného rozhodnutí. Lze doplnit, že i když žalobce dne 26. 1. 2023 doplnil své odvolání dalším podáním, de facto zde zopakoval a setrval v něm na svých tvrzeních a námitkách již dříve uplatněných v předchozích podáních, na což žalovaný reagoval v napadeném rozhodnutí.
62. Žalobce závěrem podání ze dne 26. 1. 2023 požádal o sdělení, které konkrétní osoby žalovaného se budou na rozhodování podílet, aby mu tak bylo umožněno se včas vyjádřit k možné podjatosti těchto osob. Ze správního spisu vyplývá, že žalovaný sdělením ze dne 8. 2. 2023, č. j. 3967/23/5200-11434-713159 požadované informace sdělil. K námitce žalobce, že uvedeným sdělením došlo k pochybení, neboť mu nebyly poskytnuty informace o úředních osobách včas, soud předně uvádí, že sama skutečnost, že žalobce vznesl svůj požadavek o sdělení, které konkrétní osoby žalovaného se budou na rozhodování podílet, nezakládá povinnost žalovaného na poskytnutí této informace. Již z tohoto důvodu nemohl soud námitce tohoto obsahu přisvědčit. Nadto žalobce svůj požadavek odůvodnil hypotetickým předpokladem, kterému nesvědčí žádný racionální důvod vyplývající ze spisového materiálu.
63. S ohledem na výše uvedené neshledal soud námitky obsažené ve druhém žalobním bodu důvodnými.

Nesprávné hodnocení svědeckých výpovědí žalovaným

64. Poté se soud zabýval námitkami v prvním žalobním bodu, v němž žalobce nesouhlasí s provedeným dokazováním a to především s hodnocením jednotlivých svědeckých výpovědí.

65. Za klíčovou osobu označil žalobce pana M. H., k němuž mj. uvedl, že za jednotlivé dodavatele jednal na základě plné moci, že ve své výpovědi potvrdil, že zajišťoval služby a dodávky pro žalobce přes svého bratrance R. H., ohledně doložení svých tvrzení sdělil, že podklady má policie a Graffin, za společnosti s Graffin jednal s nějakými osobami, ale jména si nepamatuje, po realizaci dodávek faktury vždy předal panu R. H. spolu s dokladem o úhradě, který mu úhradu přivezl v plné výši, úhrady probíhaly v hotovosti. Žalobce vytýká správci daně, že u jeho výslechu dne 17. 6. 2020 svědkovi nebyly předloženy žádné doklady k vyjádření, nebyl vyslechnut k jednotlivým obchodním případům a ani nebyl tázán na jeho oprávnění jednat za předmětné společnosti. Žalobce žádal opakování výpovědi svědka poté, co zjistil přetrvávající pochybnosti správce daně, ale jeho návrhu nebylo vyhověno a byl shledán nadbytečným.
66. Konkrétně k výpovědi svědka R. H. žalobce mj. uvedl, že svědek potvrdil, že ve společnosti Graffin jednal s panem K., od kterého přijímal objednávky a předával mu dokumenty od pana M. H., který objednávky zařizoval, tj. zajišťoval dodávky strojů nebo služby. Faktury, dodací listy apod. podepisoval M. H. Svědek potvrdil, že vždy předal příjmový doklad a následně převzal hotovost, kterou přepočítal a odvezl panu M. H., který sháněl pracovníky na zakázky. Svědek potvrdil existenci smlouvy o obstarání věci se společností Graffin, která byla svědkem ztotožněna a následně založena jako příloha do protokolu. Žalobce vytýká správci daně, že nebyl proveden doplňující výslech svědka R. H., v rámci něhož se mohl vyjádřit k jednotlivým obchodním případům ve vztahu k době jeho jednatelství ve společnosti Kromstav. Upozorňuje, že v rámci odvolacího řízení se takto vyjadřovali jednatelé jiných dodavatelů.
67. K výpovědi svědka P. H. žalobce mj. uvedl, že svědek svou výpovědí potvrdil, že zná společnosti KROMSTAV, BAARTE-TRANS, BKŠ Bohemia, PALMITA, Savaro bar s.r.o., AC INVEST Company s.r.o., ALL4ALL s.r.o., PIM CZ s.r.o., Venusse s.r.o. a PRO GMG, za práce na stavbách ho vyplácel M. H. na základě dohody, pro tyto společnosti pracoval v roce 2017 a 2018. Dále svědek sdělil, že zná i společnost Graffin, pro kterou dělal různé práce pod vedením pana M. H. Svědek sdělil, že byl vyplácen od pana M. H. v hotovosti za práce, které provedl. Svědek dále informoval, že na různých místech výkonu práce pracovalo více lidí - zejména Ukrajinci, Slováci.
68. K výpovědi svědka I. Č. žalobce konkrétně uvedl, že potvrdil, kde a jaké práce na různých stavbách pro M. H. vykonával, přitom potvrdil, které další pracovníky na těchto stavbách znal. Svou výpovědí potvrdil svou činnost při realizaci zakázky na hřišti a cesty v Kácově i při realizaci zámkové dlažby. Svědek si pamatoval, že tam pracoval, když se dodávaly šterkodrtě, dovážel se materiál a dělaly se zemní práce.
69. Protože žalobce výslovně poukázal na prokázání jeho tvrzení na vynaložení svých nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP uskutečněnými výpověďmi jmenovaných svědků, s jejichž hodnocením nesouhlasí, soud ze správního spisu ověřil, že
- 1) dne 17. 6. 2020 se uskutečnil výslech svědka M. H. Svědek uvedl, že společnost Graffin zná, osobně však nikoho nezná, protože veškerá spolupráce byla přes jeho bratrance R. H., jednalo se o dodání strojů, nějaké falcovačky, řezačky, jejich opravy, dodání šterkodrtě, tvorba nějakých stránek. Ve vztahu ke společnosti Graffin byl svědek v pozici zprostředkovatele, všechno zařizoval, objednávky, dodání strojů, jejich opravy, přesně si nepamatuje. K dotazu jaké měl kompetence a jakou odpovědnost, uvedl svědek, že

zastupoval společnosti PALMITA, Pro GMG, BAARTE-TRANS, Venusse, Bavaro Bar, další si nevzpomíná, bylo jich víc. Ke každé akci byla nějaká smlouvy nebo objednávka, svědek nemá u sebe nic, veškeré podklady, které by mohly být, má asi Policie a určitě je má společnost Graffin. Od bratrance dostal vždycky nějaký kontakt a na ten volal on nebo subdodavatelé. Obchodní spolupráci navázal přes svého bratrance, který znal pána ze společnosti Graffin. Požadavky dostal většinou od bratrance písemně, bylo tam napsaný co shání. K dotazu, jak a s kým konkrétně sjednával předmět plnění, jeho cenu, dodací a platební podmínky, uvedl svědek, že jen on přes toho bratrance R. H. Jednal s ním doma nebo v Karlíně, kde byl na nějaké ubytovně, potkávali se každý den nebo nějak tak. Stroje vezli dodavatelé a doklad s příjmovými doklady dal svědek R., který mu potom přinesl peníze. K dotazu, jaké konkrétní obchodní společnosti svědek oslovil, aby zajistil splnění požadavků společnosti Graffin, uvedl svědek, že to byli spíš fyzické osoby, pánové z Polska, příjmení nezná, kontakty měl v telefonu, bylo mu řečeno, že ty stroje mají z nějakých zkrachovalých společností. K dotazu, zda své tvrzení může doložit, svědek uvedl, že už nemá ten telefon, měl to v telefonu. K dotazu, aby uvedl od koho, kde a v jaké formě svědek doklady od subdodavatelů, pánů z Polska přebíral, uvedl svědek, že doklady žádné neměl, prodávalo se to bez dokladů, a proto to tady prodával přes české společnosti, jsou to ty společnosti Pro GMG, PALMITA, Kromstav, BAARTE-TRANS, Bavaro Bar a další. Předmětem bylo to, co bylo na soupisu nebo na objednávce. Cena byla sjednána podle toho, za co to svědek sehnal, fakturaci prováděl svědek a tu předal R. a R. ji dal dál. Svědek dostal od R. poptávku, potom se poíptal pánů z Polska, jestli to umějí sehnat a za kolik. Dostal od nich cenu, tu řekl R. a ten to řekl K. a přes R. dostal zpátky, jestli s cenou souhlasí. Po odsouhlasení ceny dostal svědek od pana K. na papíru telefonní číslo na někoho ze společnosti Graffin, to číslo předal těm Polákům a oni si už spolu domluvili termín a místo dodání. Potom musel svědek vystavit fakturu, tu předal R. a ten zase panu K., který podle té faktury poslal peníze hotově, zase přes R. Svědek uvedl, že se s K. nikdy neviděl. K dotazu, na základě jakého oprávnění vystavoval daňové doklady za společnost BAARTE-TRANS, svědek uvedl, že tu společnost de facto řídil, tu společnost kupoval, akorát to měl napsané na paní jednatelku, že společnost byla jeho se prokáže v trestním řízení z těch odposlechů a mailových adres, bylo to u všech společností úplně stejné, včetně nákupu společností, měl jich deset, dvanáct, už si to nepamatuje. Při nákupu strojů měl k dispozici katalog Horizont, tam byl vždycky napsaný typ stroje. K dotazu, kdo konkrétně a kde prováděl repase a opravy strojů uvedl svědek, že poprvé jim poslali jednoho člověka Poláci, svědek měl Ukrajince a Slováky, kterým jednou ukázal, co se tam mění a opravuje, nebylo to složitý, dělalo se to na různých místech v Praze nebo Čechách, pak si Ukrajinci našli nějakou dílnu, kde to dělali. Dopravu zajišťoval svědek de facto přes ty lidi, co to opravovali;

2) dne 14. 2. 2020 se uskutečnil za účasti zástupce žalobce výslech svědka R. H. Svědek uvedl, že jednal s panem K. a všechno předával panu M. H., který byl jeho bratrancem a který sháněl lidi, nějaké Ukrajince na výstavišti a pak s panem K. spolupracovali. Obchodní spolupráce byla navázána od roku 2017, v čem spočívala svědek neví, to ví pan M. H. Svědek uvedl, že jednou podepisoval jednu smlouvu, po předložení smlouvy o obstarání věci ze dne 10. 7. 2017 potvrdil, že tato smlouva obsahuje jeho podpis. K navázání spolupráce se společností Graffin svědek uvedl, že znal pana K., dříve s ním pracoval na stavbě. K dotazu jaké konkrétní požadavky měla společnost Graffin a co pro ni dělal, uvedl svědek, že neví, to všechno dělal M. K dotazu, zda svědek nabízel aktivně svou zprostředkovatelskou činnost, svědek uvedl, že ne, všechno spolupracoval M. K dotazu,

s kým konkrétně ze společnosti Graffin jednal, jak sjednával předmět plnění, cenu, dodací a platební podmínky, uvedl svědek, že M. vystavil faktury a příjímáky, on je předal panu K. a ten mu dal peníze a on je předal všechny M. H. S panem K. se scházeli někde venku, schůzky si domlouvali telefonicky. K dotazu, jaké obchodní společnosti svědek zastupoval, uvedl, že on nezastupoval, všechno řešil M., zastupoval a to všechno, externí dodavatele nezná. Svědek popsal, že spolupráce se společností Graffin probíhala tak, že M. H. mu dal podepsaný příjmový doklad, který předal panu K., poté mu pan K. dal hotovost v obálce, tu přepočítal a všechno předal M. H.. K dotazu, jak bylo panem M. H. svědkovi potvrzeno převzetí hotovosti, svědek odpověděl, že mu to dal a to byl konec, žádné doklady, všechno odevzdal. K dotazu, že svědek byl podle obchodního rejstříku v období od července 2017 do dubna 2018 jednatelem společnosti Kromstav, nechť uvede, kdy, kde a kým konkrétně byly služby provedení repasí knihařských strojů, služby vykládky, stěhování, jeřábu a pomocných prací při instalaci knihařského stroje provedeny, svědek uvedl, že byl jednatelem maximálně 14 dnů, pak dal firmu M., aby ji dal od něj pryč, co bylo mezi nimi, to vůbec neví. K dotazu, zda pan K. jeho prostřednictvím objednával např. dodávky použitých tiskařských strojů, svědek uvedl, že neví, to už ví M. K dotazu, zda svědek doručoval kromě příjmových dokladů také další doklady od M. panu K., např. faktury, svědek uvedl, že to, co mu M. předal, dále předával panu K. K dotazu, zda lze vyloučit, že by se osobně zúčastnil předání strojů či poskytnutí dalších služeb, svědek uvedl, že on u toho nebyl, vůbec nic neví ani to co tam bylo. K dotazu, kdo může potvrdit poskytování služeb a dodání strojů společnosti Graffin, svědek odpověděl, že M. H., pouze on. K dotazu, zda ví o tom, že mezi požadavky bylo i dodání repasovaných tiskařských strojů, uvedl svědek, že to ví jenom M. K dotazu, zda plnil tedy funkci jakého si kurýra, svědek uvedl, že byl jako poslíček, žádné informace o zadání nebo požadavcích neformuloval. K dotazu, jakými důkazními prostředky lze doložit, že byly služby na základě svědkem podepsané smlouvy poskytnuty, svědek uvedl, že všechno ví jenom M. K dotazu, na základě čeho usuzuje svědek, že dodávky a služby byly uskutečněny, svědek odpověděl, že mu to říkal M., že to zařídil, že to udělali, M. mu dával odměnu, bylo to pokaždé pár tisíc, dal mu je na ruku.

3) dne 7. 10. 2022 se uskutečnil výslech svědka P. H. K dotazu, aby se vyjádřil ke své osobní účasti na pracích pro dodavatele zastupované panem M. H. pro společnost Graffin, zejména jednalo-li se o opravy strojů, dopravu, nátěry krytů apod., uvedl svědek, že dělal pro M. H. kam ho poslal, tam dělal natěračské práce, bourací práce. V roce 2017 a 2018 byl zaevidován na úřadu práce na Slovensku a jezdil do Čech, pracoval na dohody. K dotazu, jaké má zkušenosti z oblasti dodávek knihařských strojů a služeb spočívajících v repasích a opravách knihařských strojů, uvedl svědek, že jenom natíral, ale nic s tím nedělal, natíral plechy. K dotazu, jaké má zkušenosti z oblasti nakládek a vykládek knihařských a polygrafických strojů a jejich montáže, uvedl svědek, že s tím nemá nic společného. K dotazu, jaké má zkušenosti z oblasti grafických úprav textu a jejich přípravy pro tisk, návrhů a tvorby webových stránek, překladů návodů, manuálů a technické dokumentace, uvedl svědek, že mu to nic neříká. K dotazu, u koho byl zaměstnán na dohody v roce 2017 a 2018 a na jaké pozici, uvedl svědek, že byl zaměstnán u M. H. na dohodu, ale nepamatuje si jaká to byla firma. Dělal pomocné práce, bourací práce a práce s bagrem, místem byl Benešov, Kácov, kde se dělalo hřiště, Dolní Břežany. Společnost Pro GMG svědek zná, pracoval pod M., přišel a řekl, kde budou pracovat, tak to dělali, někdy přišel i pan K., který si tu práci kontroloval. K dotazu, kdo svědkovi za práce na dohody platil, uvedl, že M. H., K. platil M. a M. svědka. K dotazu, zda je svědek schopen říci, která konkrétní

firma mu za práce platila a v jaké formě, svědek uvedl, že to neřekne, byl vyplácen v hotovosti. K dotazu, zda zná R. H., svědek uvedl, že je to jeho brácha. K dotazu, zda dělal nějakou dopravu svědek uvedl, že když bylo třeba, tak odvezl nějaké věci. K dotazu, zda mohli být v rámci dopravy přepravovány i stroje, uvedl svědek, že neví, to nedokáže říci. K dotazu, zda si vybaví jména lidí, se kterými dělal, uvedl svědek, že tam dělali Ukrajinci, hlavně Slováci, dělalo tam víc lidí.

4) dne 12. 11. 2021 se uskutečnil výslech svědka I. Č. K dotazu, aby se vyjádřil ke své osobní účasti na pracích pro dodavatele zastupované panem M. H. pro společnost Graffin, zejména dodávku šterkodrti, dovoz materiálu a zemní práce v Kácově, uvedl svědek, že v Kácově pracovali, bylo to přes M. H., bylo tam víc lidí, dělali tam nějaké hřiště. Kontakt s ním navázal před šesti, sedmi roky, byl to jeho švagr. Dělal s ním v roce 2017 a 2018 na různých stavbách bourací a výkopové práce, zednické práce, zámkové dlažby, fasády, zatepovačky, sádkokartony, úklidové práce, on jim platil. K dotazu, kdo si u pana M. H. objednával práce, na nichž se podílel, svědek uvedl, že různé firmy. K dotazu, zda je svědkovi známo, kdo byli konkrétní dodavatelé zastupovaní M. H., pro něž pracovali pro společnost Graffin, svědek uvedl, že to neví, dostali práci, tak tu práci dělali.

70. Žalobce má zato, že výše uvedenými výpověďmi svědků i kontrolními hlášeními, které jsou v souladu s výpověďmi dalších svědků (svědky D. B., M. R., Ing. T. K. a L. V., kteří potvrdili existenci soupisů požadovaných prací, jenž byly předávány se stroji) bylo prokázáno, že byla potvrzena realizace zkoumaných plnění uvedených v daňových dokladech, včetně jejich úhrad, pro společnost Graffin. Svědek R. H. pak potvrdil, že bylo postupováno podle ustanovení obstaravatelské smlouvy a to i před podepsáním této smlouvy. Svědek I. Č. potvrdil svou činnost při realizaci zakázky na hřišti a cesty v Kácově, stejně tak při realizaci zámkové dlažby, přitom pracoval pro firmy M. H. pro firmu Graffin (dodávaly se šterkodrtě, dovážel se materiál a dělali se zemní práce).

71. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že hodnocením důkazních prostředků, včetně požadavku daňového subjektu na opakování výslechu některých svědků v návaznosti na podaná kontrolní hlášení deklarovaných dodavatelů a další důkazy se žalovaný zabýval pod body [95] až [173], konkrétně

na straně 23 pod bodem [105] žalovaný uvedl, že „...Pan I. Č. ve své výpovědi uvedl, že vykonával různé stavební a úklidové práce pro M. H., resp. pro společnost Pro GMG s.r.o. (a PIM CZ s.r.o., nicméně zboží a služby poskytované touto společností nejsou předmětem zde řešeného). Avšak odvolatelem deklarovaná plnění od těchto společností spočívala buď v dodání materiálu (drť, vývěv, dmychadel apod.), zboží (resp. strojů) či v poskytování služeb (oprava strojů). Svědek však nepotvrdil, že by nějakou z těchto činností vykonával, naopak potvrdil výkon stavebních a úklidových prací, což nejsou tytéž služby, které jsou předmětem zde řešeného. Svědek tedy nepotvrdil, že se zde zpochybněná plnění uskutečnila tak, jak deklaruje odvolatel, když nepotvrdil výkon zpochybněných služeb či dodání zpochybněného materiálu či zboží. Nad uvedené je třeba také zdůraznit, že svědek vypověděl, že pan R. H. zajišťoval pro práce, na kterých se pan Č. podílel, pracovníky z Ukrajiny. Toto tvrzení nekoresponduje s tvrzením pana R. H., který v rámci své svědecké výpovědi v průběhu daňové kontroly uvedl, že byl pouze prostředníkem mezi Ing. K. a M. H. a vše zajišťoval pan M. H. Nicméně z popisu prací, které pan Č. uvedl, neplyne, že by vykonával služby, které deklaruje odvolatel, ani, že by měl kvalifikaci na opravy a repase strojů.“

na straně 24 pod bodem [109] žalovaný uvedl, že „...pan P. H. pro pana M. H. vykonával natěračské, bourací a pomocné práce. S dodávkami knihařských strojů a jejich repasemi a opravami neměl, dle jeho slov, nic společného, pouze natíral nějaké plechy. Nevybavoval si, zda převážel nějaké stroje. Nebyl schopen správcí daně povědět, jaká z firem, které měl pan M. H.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. J.

zastupovat, jej za jeho práci platila. Vzhledem k tomu, že výše zpochybněné společnosti měly pro odvolatele zajišťovat repase a opravy knihařských strojů, jejich vykládku, montáž, stěhování, dodání materiálu pro akce v Kácově, nikoliv stavební, bourací práce, jak dodává svědek, tato svědecká výpověď nemohla odstranit pochybnosti týkající se odvolatelem deklarovaných plnění. Nadto svědek dle své výpovědi zjevně neměl kvalifikaci na opravu a repase knihařských strojů a v případě, kdy by zajišťoval jejich dopravu, zjevně by si pamatoval, že převážel velké množství strojů. S ohledem na tuto skutečnost odvolací orgán uzavírá, že pan P. H. nepotvrdil, že zpochybněná plnění byla odvolateli fakticky dodána tak, jak deklaruje na daňových dokladech.“,

na straně 26 pod body [116] a [117] žalovaný uvedl, že ...D. M. byla navržena zástupcem odvolatele ve věci fyzického ověření existence skladových strojů a oprav, vysvětlení inventarizací, jejich zaúčtování a evidenci, dále ve věci pořízení vzduchotechniky a nákupu štěrkodrtí. Paní M. působí jako zaměstnankyně odvolatele (účetní), a bylo tomu tak i v kontrolovaném období. K problematice pořízení vzduchotechniky svědkyně uvedla, že probíhalo v roce 2017. Vzduchotechnika byla zadána dodavateli a její výroba probíhala na etapy. Když byla část vzduchotechniky hotová, zaměstnanci odvolatele ji nainstalovali. Zároveň s touto akcí probíhala rekonstrukce odvětrávací haly. Na vzduchotechniku byl zadán požadavek od techniků, vedení vybralo dodavatele a paní M. se na ni byla pouze podívat, protože nebylo jisté, zda tuto akci zaúčtovat jako technické zhodnocení, opravu nebo součást stroje. Nákup vzduchotechniky zajišťoval pan Ing. K., který využil služeb jejich „vyhledávače“ pana H., který doporučil společnost. K nákupu štěrkodrtí pro sportovní areál Kácov svědkyně uvedla, že tato akce trvala cca 4 roky, štěrkodrtě se nakupovaly na etapy a vozily je tam velké soupravy. Paní M. se chodila do sportovního areálu v Kácově dívat, kolik je tam materiálu a jak akce pokračuje. Dodnes tam jsou nějaké štěrkodrtě, protože cesta se propadá (vede přes mokré louky). S dodavatelem štěrkodrtí jednal pan Ing. K. a pan J. Paní M. nezná zástupce zde zpochybněných odvolatelů, ani pana M. H. či R. H., tyto jména zná pouze tak, že příjmení zaznělo při telefonickém rozhovoru pana Ing. K.. Následně svědkyně popsala průběh inventarizace a účetního přijetí nakoupeného stroje a uvedla, že u tiskařských, polygrafických a knihařských strojů jsou štítky, kde je číslo přijaté faktury konkrétního modulu. Na závěr vypověděla, že opravy strojů zajišťovaly externí firmy, ale v současné době mají vlastní oddělení repase strojů, ale toto se neosvědčilo, takže se opět budou zařizovat pomocí externích firem (podrobně viz protokol č. j. 1985431/21 /2211 -60562-304074 ze dne 13. 10. 2021). Ze svědecké výpovědi jasně vyplynulo, že D. M. nikdy nejednala s dodavatelem zpochybněných plnění, nezná jejich zástupce ani zaměstnance. Jméno H. zná pouze z objednávek či jej zaslechla při telefonickém rozhovoru Ing. K.. Svědkyně vypověděla, že odvolatel nakupoval vzduchotechniku a štěrk, ale nepotvrdila, že dodání těchto plnění bylo fakticky realizováno v deklarovaném rozsahu, obsahu a deklarovaným dodavatelem. Toto nemůže prokázat ani popis průběhu inventarizace a účetního přijetí nakoupeného stroje. Nadto tvrzení, že každý nakoupený stroj/modul má štítek s číslem přijaté faktury nebyl odvolatelem v průběhu daňové kontroly reflektován a ani z předložené fotodokumentace (viz č.j. 2319898/19) toto není patrné. Nicméně tato informace není směrodatná pro to, zda odvolatel vynaložil náklady způsobem, jakým deklaroval. Což svědecká výpověď taktéž neprokázala, neboť, jak je již uvedeno, paní M. nejednala ani s panem M. H., R. H. ani z žádným z odvolatelem deklarovaných dodavatelů, aby tvrzení odvolatele mohla potvrdit.“,

na straně 35 pod bodem [155] žalovaný rovněž uvedl, že „Nad rámec požadovaných svědeckých výpovědí naznal, že by bylo žádoucí, aby byl proveden výslech jednatelů deklarovaných dodavatelů. V období, kdy daňový subjekt deklaroval přijatá plnění od jím deklarovaných dodavatelů byl jednatelem společnosti: PRO GMG pan Z. P., PALMITA pan L. N., KROMSTAV pan D. H. a následně pan R. H., BAARTE-TRANS paní M. L. a BKŠ paní I. H. Protože správce daně již uskutečnil výslech pana L. N. a pana R. H., požadoval žalovaný, aby správce daně doplnil spisový materiál o výslech pana Z. P., D. H., M. L. a I. H.“,

na straně 36 pod body [156] a [157] žalovaný uvedl, že „dne 8. 11. 2022 se uskutečnil výslech paní I.

H., jednatelky společnosti BKŠ Bohemia, s.r.o. Svědkyně uvedla, že společnost BKŠ Bohemia, s.r.o. nezná, nezná ani odvolatele. Nebyla jednatelkou žádné společnosti, ani tak nikdy nevystupovala. Doklady, které byly vystaveny společností BKŠ Bohemia, s.r.o. odvolateli nikdy neviděla a podpis na dokladech není její. Na otázku, zda zná R. H. či M. H. uvedla, že je to někdo ze vzdálené rodiny. Z provedené svědecké výpovědi paní I. H. je tedy zjevné, že tato osoba byla pouze formální jednatelkou odvolatele zapsanou v obchodním rejstříku, přičemž neměla tušení o tom, že jako jednatelka formálně vystupuje. Nadto je třeba dodat, že společnost BKŠ Bohemia, s.r.o. měla v roce 2017 i jiného jednatele, nicméně obchodní spolupráce mezi touto společností a odvolatelem nastala až poté, co jako jednatelka byla zapsána v obchodním rejstříku paní H.“,

na straně 36 pod body [158] a [159] žalovaný uvedl, že „dne 8. 11. 2022 se uskutečnila svědecká výpověď pana D. H., jednatele společnosti KROMSTAV Smíchov, s.r.o. (dřívějším jednatelem této společnosti byl v kontrolovaném období také pan R. H.). Svědek uvedl, že nezná společnost KROMSTAV Smíchov, s.r.o., ani odvolatele. Taktéž vypověděl, že není možné, aby byl jednatelem nějaké společnosti. Podpis na fakturách vystavených pro odvolatele nebyl pana D. H. Pan M. H. i R. H. jsou vzdálená rodina svědka. Na otázku, jak je možné, že vystupuje formálně jako jednatel společnosti svědek uvedl, že M. H. podepsal nějaký papír, když chtěl kandidovat (přibližně 5 - 6 let zpět). Ze svědecké výpovědi pana D. H. je taktéž zjevné, že si nebyl vědom toho, že je formálním jednatelem nějaké společnosti. Jako jednatel této společnosti fakticky nepůsobil a doklady, které byly vystaveny společností KROMSTAV Smíchov, s.r.o. a které má odvolatel zahrnuté ve svém účetnictví fakticky nepodepsal.“,

na straně 36 pod body [160] až [162] žalovaný uvedl důvody, pro které nemohl správce daně provést výslechy paní M. L. a Z. P. a to z důvodu nekontaktnosti těchto osob,

na straně 38 pod bodem [163] žalovaný shrnul, že „že osoby, které působili jako jednatele zpochybněných společností byly buď nekontaktní, nebo nevěděli o tom, jakou činnost jimi zastupovaná společnost vykonává anebo si vůbec nebyli vědomi toho, že jsou jednatelem v nějaké společnosti. Tyto okolnosti zesilují již už tak závažné pochybnosti správce daně týkající se faktického přijetí deklarovaných plnění způsobem, jakým deklaroval odvolatel.“,

na straně 39 pod body [171] a [172] „...veškeré správcem daně zpochybněné společnosti podávaly daňová přiznání, údaje v kontrolních hlášeních se shodovaly s údaji v kontrolních hlášeních odvolatele, nicméně vlastní daňová povinnost ze strany těchto společností nebyla ve většině případů uhrazena. Nutno zde však zdůraznit, že skutečnost, zda výsledná daňová povinnost byla uhrazena či nikoliv, nebo zda dodavatelé odvolatele uvedli předmětná plnění řádně v kontrolních hlášeních nemá vliv na daňovou uznatelnost zde řešených nákladů. Podaná kontrolní hlášení a daňová přiznání bez dalšího neprokazují, že se předmětná plnění uskutečnila tak, jak je deklarováno. Podstatou kontrolního hlášení či daňového přiznání tkví v tom, že se jedná o tvrzení daňového subjektu. Daňový subjekt zde tedy deklaruje, od kterých dodavatelů přijal plnění a kterým odběratelům poskytl zdanitelná plnění. Nevypovídá však o fakticitě těchto plnění, resp. zda plnění byla opravdu poskytnuta tak, jak je deklarováno. Odvolací orgán proto uzavírá, že se nelze ztotožnit s odvolatelem v tvrzení, že podaná kontrolní hlášení prokazují fakticitu zde řešených nákladů. Nadto za situace, kdy z důkazních prostředků plyne, že výše uvedené dodavatele měl zastupovat pan M. H., který neměl od svých údajných dodavatelů (blíže nespecifikované osoby z Polska) žádné doklady a z tohoto důvodu vystavoval faktury jménem předmětných společností, ve kterých však nebyl jednatelem, ani společníkem, ani zaměstnancem (viz protokol o svědecké výpovědi M. H. č. j. 1560457/20/2211-60562-304074). A především, fakt, že daňové subjekty uvedou nějaké náležitosti v kontrolních hlášeních neznamená, že tyto náležitosti jsou v souladu se skutečností. O tom svědčí také rozsudek vydaný dne 23.11.2022 Městským soudem v Praze, č. j. 10 T 9/2020, dle kterého byl

obžalovaný Ing. T. K. společně s obžalovaným R. H. a obžalovaným M. H. shledání vinnými, že ve zdaňovacím období leden 2016 až prosinec 2018, vytvořili na základě simulovaných obchodních vztahů dodavatelsko - odběratelské řetězce společností, do kterých byly účelově začleňovány různé ekonomicky nečinné společnosti. Soud došel k závěru, že vina všech obžalovaných byla nade vší pochybnost prokázána. Pro úplnost odvolací orgán dodává, že předmětný rozsudek byl již pouhým završením informací, které poskytla správci daně Policie ČR a se kterými byl odvolatel prokazatelně seznámen, když informace z vedeného trestního spisu využil při formulaci odvolacích námitek“ .

pod bodem [190] na straně 45 žalovaný uvedl, „.....odvolací orgán na závěr dodává, že odvolatel ^{se} v rámci odvolacího řízení rozhodl prokázat faktické přijetí jím deklarovaných služeb/zboží/materiálu právě svědky, přičemž většinu z nich navrhnul až v rámci odvolacího řízení. Avšak žádný ze svědků, vyjma M. H. a Ing. T. K. neměli informace o tom, kdo odvolateli zpochybněná plnění fakticky poskytl nebo tyto informace měli právě od těchto dvou osob, ale neznali žádné bližší okolnosti konkrétního případu. Na tuto skutečnost poukázala v rámci svědeckých výpovědí také osoba pověřená za odvolatele, pan Ing. K., který opakovaně uvedl, že technici odvolatele nemůžou znát dodavatele strojů či služeb a dodal, že tyto skutečnosti neznají ani obchodní zástupci. Obdobně tuto skutečnost poznamenal i při výslechu odběratelů odvolatele, kde pan Ing. K. konstatoval, že odběratelé odvolatele běžně neznají subdodavatele svých dodavatelů, s čímž se však odvolací orgán ztotožňuje. Vzhledem k tomu, že náklady od zpochybněných dodavatelů představují cca 9 % nákladů souvisejících s prodejem zboží, lze rozumně předpokládat, s ohledem na skutečnosti zjištěné v rámci daňového řízení, že zboží, které bylo dodáno konečným zákazníkům odvolatele a ostatní zpochybněná plnění byla pořízena jinak, než uvádí dodavatel a již v minulosti do nákladů zahrnuta byla taktéž...“ .

72. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu 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. Hodnocení důkazů podle vlastního uvážení správního orgánu je tedy myšlenkovou úvahou, při které usuzující přijímá jedno tvrzení a odmítá jiné, přičemž se opírá o logické, systematické, popř. věrohodnostní úsudky. Takovým hodnocením však není, jestliže správní orgán jeden důkaz pouze přijal a protichůdný pouze jako nevěrohodný odmítl, aniž by vyložil, proč tak učinil. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud, volné hodnocení důkazů ve smyslu ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu je postaveno na vnitřním přesvědčení správce daně, což však v žádném případě neznamena libovůli v jeho postupu, nýbrž přísný logický postup opřený o znalost zákonů a jiných právních předpisů, o všestranné, hluboké a logické zhodnocení jednotlivých důkazů v jejich vzájemných souvislostech, s přihlédnutím ke všem okolnostem případu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č. j. 7 Afs 64/2013-22).
73. V daném případě se soud s výše citovaným hodnocením posuzované věci v napadeném rozhodnutí ztotožňuje a dodává, že shledává úvahy správce daně i žalovaného řádně odůvodněné, včetně uvedení, proč a jakým způsobem byly hodnoceny důkazy předložené žalobcem, tedy důkazy listinné (účetnictví, daňové doklady, a související dokumenty – nabídky, objednávky, faktury, dodací listy, pokladní doklady, skladová evidence (viz str. 41 – 44 Zprávy o daňové kontrole, bod [176] napadeného rozhodnutí), fotografie (viz bod [183] napadeného rozhodnutí), kontrolní hlášení (viz bod [165] až [172] napadeného rozhodnutí), znalecké posudky (viz str. 71 – 74 zprávy o daňové kontrole, [91] bod napadeného rozhodnutí) či důkazy výpověďmi svědků, včetně uvedení důvodů jejich hodnocení (Ing. T. K., M. R., D. B. (viz bod [95] až [102] napadeného rozhodnutí), I. Č., L.

N., P. H. (viz bod [104] až [109] napadeného rozhodnutí), J. K., J. Ch., D. M. Ing. J. J., L. K., Mgr. S. K. (viz bod [111] až [127] napadeného rozhodnutí), M. B., Ing. D. S., J. K., M. N., L. T., P. D., L. H., V. K., Ing. J. L., R. F., L. K., Ing. P. K. (viz bod [130] až [153] napadeného rozhodnutí), I. H., D. H. (viz bod [156] až [158] a [258] a [259] napadeného rozhodnutí). Žalovaný rovněž neopomněl v napadeném rozhodnutí uvést důvody neprovedení či nezopakování již provedených důkazů: R. H. st., J. P., E. P., R. P. (viz bod [110] napadeného rozhodnutí), R. H., M. H. (viz bod [103] napadeného rozhodnutí), L. V., Ing. J. K. a J. H. (viz bod [127] napadeného rozhodnutí), provedení místního šetření v provozovně v Kácově (viz bod [128] napadeného rozhodnutí), provedení místních šetření u jednotlivých odběratelů (viz bod [154] napadeného rozhodnutí), M. L., Z. P. (viz body [160] až [162] napadeného rozhodnutí), provedení fyzické inventury pořízených strojů (viz bod [164] napadeného rozhodnutí)

74. Dle soudu žalovaný, resp. správce daně provedl rozsáhlé dokazování, jež vyústilo ve zjištění skutkového stavu v dostatečné míře. Žalovaný správně nejen posoudil jednotlivé důkazy, ale především důkazy posoudil v jejich vzájemné souvislosti a přihlédl přitom i k dalším skutečnostem, které při správě daní vyšly najevo. Zohlednil tedy skutečnosti vyšlé najevo z obchodního rejstříku či skutečnosti vyplývající z trestního řízení, v rámci něhož byli obviněni mj. Ing. T. K., M. H. a P. H., z trestného činu krácení daně z přidané hodnoty na základě vytvoření simulovaných obchodních vztahů.
75. Z výpisu tvrzených obchodních dodavatelů vyplývá, že svědek pan M. H. není v žádné z těchto společností uveden v posuzovaném období ani jako jednatel, ani jako společník. To vše v rozporu s jeho výpovědí, že je vlastníkem těchto společností, které řídil a současně s tvrzením žalobce, že M. H. deklarované dodavatele zastupoval na základě plné moci (viz bod 25. žaloby). Tvrdí-li žalobce v žalobě, že M. H. byl klíčovou osobou, která za jednotlivé dodavatele jednala na základě plné moci, pak je třeba připomenout, že jmenovaný svědek sám uvedl k dotazu, jaké měl kompetence a jakou odpovědnost, že „*zastupoval společnosti PALMITA, Pro GMG, BAARTE-TRANS, Venusse, Bavaro Bar, další si nevzpomíná, bylo jich víc. Ke každé akci byla nějaká smlouva nebo objednávka, svědek nemá u sebe nic, veškeré podklady, které by mohly být, má asi Policie a určitě je má společnost Graffin*“. Žalobce však žádné plné moci pro zastupování tvrzených dodavatelů nepředložil, resp. tvrzení žalobce o zastupování společností panem M. H. zůstalo toliko v rovině tvrzení nepodložené žádným důkazem. Pro stručnost soud odkazuje dále na body 205. a 206. napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný vypořádává s uvedeným rozporem, který se týká pozice svědka M. H. v předmětných obchodních vztazích a dále na bod 261 a 262. napadeného rozhodnutí, kde žalovaný uvedl důvody, pro které nepřistoupil k opakování výslechu tohoto svědka. K těmto důvodům soud dodává, že nebylo na místě doplňovat důkazní řízení výpovědi svědků již slyšených M. H. a R. H., když jejich výpovědi obsahují údaje, které jsou pro rozhodnutí ve věci podstatné a tyto byly následně dány do kontextu s dalšími provedenými důkazy tak, že vytváří podklad pro dostatečně zjištěný skutkový stav. Naopak opakování výpovědi by bylo za dané situace toliko iracionální, vedoucí k prodlužování řízení.
76. O pečlivém posouzení jednotlivých důkazů v jejich vzájemné souvislosti svědčí dle soudu např. odůvodnění napadeného rozhodnutí na straně 43, kde pod body [185] a [187] žalovaný mimo jiné uvedl, že „...Co se týče předložených fotografií vysokozdvížného vozíku, existence vysokozdvížného vozíku nemá potenciál prokázat opravy na tomto majetku provedené a dodání baterie vč. dobíjecí stanice

deklarovaným způsobem. Především v případě, kdy odvolatel nedoložil ani důkazní prostředky prokazující rozsah fakturovaných prací. Nutno zde uvést, že svědecké výpovědi odvolatelem navržených svědků sice prokázaly, že odvolatel opravdu realizoval opravu vysokozdvizného vozíku, ale žádná ze svědeckých výpovědí nedopomohla identifikovat subjekty na těchto pracích se podílející. Nelze zde přehlížet ani skutečnost, že firma, která měla deklarované plnění odvolateli poskytnout, společnost PRO GMG s.r.o. vykazovala jako svoji hlavní ekonomickou činnost úklidové činnosti (viz bod [80]), nikoliv činnosti související s opravami strojů či dodávkami komponentů do strojů. Pro úplnost zde odvolací orgán dodává, že deklarovaný dodavatel vykazoval výše uvedené atributy (viz bod [79]), které vyvolávají pochybnosti o tom, zda společnost PRO GMG s.r.o. vůbec nějakou ekonomickou činnost vykonávala. Za účelem zjištění těchto skutečností odvolací orgán požadoval provést výslech pana Z. P., ale ten byl pro správce daně nekontaktním (viz body [162]). ... K účetnictví, daňovým dokladům a souvisejícím dokumentům jakožto důkazu o faktické realizaci zpochybněného plnění se odvolací orgán vyjádřil již výše (viz bod [175]). Nadto zde odvolatelem předložené doklady neobsahují konkrétní specifikaci strojů, na rozdíl od perfektních dokladů, které souvisely s prodejem strojů konečným zákazníkům. Nelze tedy ztotožnit konkrétní nakoupený stroj/opravu se strojem prodaným zákazníkům odvolatele. To vesměs potvrdily také svědecké výpovědi veškerých navržených odběratelů odvolatele, kteří sic potvrdili nákup strojů od odvolatele, ale nemohli potvrdit, zda jde o opravdu ten stejný stroj, jaký měl být pořízen od deklarovaných dodavatelů (viz body [129] až [153]). Svědecké výpovědi odběratelů dodavatele tedy nepotvrdily reálné zapojení zpochybněných dodavatelských společností. To neprokazují ani fotografie předložených strojů a zařízení, neboť existence „jakéhosi“ stroje nedeklaruje to, kdy byl pořízen, od koho, za kolik apod. Odvolací orgán bere v potaz svědeckou výpověď technika odvolatele (viz bod [98] a [99]), který uvedl, že v řadě případů lze výrobní číslo stroje zjistit až po jeho zapnutí, a to z displeje stroje. Nicméně tato skutečnost nebránila tomu, aby toto učinil dodavatel použitých strojů, neboť také odvolatel, jako prodejce použitých strojů, zjišťoval a uváděl výrobní čísla strojů na dokladech pro své zákazníky tak, aby bylo možné konkrétní stroj ztotožnit s konkrétním dokladem. V reakci na VKZ odvolatel správci daně předložil požadované soupisy prací, které nebyly adresovány konkrétním společnostem a předávací listy o předání opravovaného zboží. Nicméně tyto písemnosti byly, dle vlastností jednotlivých dokumentů, vytvořeny až v roce 2019 a 2020, nikoliv v roce 2017, jak tvrdí odvolatel (viz bod [92]). Toto vytváří pochybnost o tom, zda dokumenty nebyly vytvořeny účelově pro správce daně, tedy zda existovaly před rokem 2020, resp. 2019 a skutečně tak potvrzují, jaké práce byly zhotovitelem provedeny, počet odpracovaných hodin, použitý materiál a to, zda odvolatelem deklarované opravy/repase byly fakticky provedeny tak, jak tvrdí. Vzhledem k tomu, že správce daně zpochybnil průkaznost a správnost skladové evidence odvolatele, odvolatel předložil řadu důkazních prostředků a vysvětlení k této skladové evidenci, které mají podpůrně prokázat tvrzení odvolatele. Nicméně sám odvolatel vysvětluje položky skladové evidence tak, že je zjevné, že tato obsahovala mnoho chyb a nesrovnalostí, na což právě správce daně poukazyval (viz bod [90]). Nedostatky ve skladové evidenci nevysvětlují ani předložené znalecké posudky, stejně tak jako neosvětlují původ stroje a ztotožnění konkrétní zpochybněné faktury s konkrétním strojem (viz bod [91]). Co se týče odvolatelem předložených poptávek po strojích, ty nejsou adresovány konkrétním subjektům. Nadto tyto dokumenty neprokazují faktické pořízení strojů deklarovaným způsobem. Na závěr je nutno uvést, že odvolatelem navržený svědci nevěděli, odkud odvolatel stroje pořídil, či zda je pořídil tak, jak deklaruje.“

nebo na straně 44, kde pod body [189] a [190] žalovaný uvedl, že „Dle odvolatele přijetí veškerých výše uvedených plnění měly prokázat svědecké výpovědi Ing. T. K., R. H., M. H., L.

N., I. Č. a P. H. Nicméně tyto svědecké výpovědi pochybnosti správce daně neodstranily. Přičemž pan N., jednatel společnosti PALMITA s.r.o. uvedl, že nezná pana Ing. K., M. či R. H., nepodepsal za společnost PALMITA s.r.o. žádné dokumenty a na převážnou většinu otázek uvedl, že si nic nepamatuje (viz body [106] a [107]). Pan Č. potvrdil výkon stavebních, výkopových a dalších prací pro M. H., nikoliv výkon zde zpochybněných plnění (viz body [104] a [105]). Pan P. H. potvrdil výkon natěračských, bouracích prací a prací s bagrem. Dále uvedl, že v repasemi/opravami strojů a jejich nakládkou a vykládkou neměl nic společného, pouze natíral plechy. Ani tato svědecká výpověď nepotvrdila skutečnosti tvrzené odvolatelem, resp. přijetí jím tvrzených plnění tvrzeným dodavatelem v tvrzeném rozsahu, obsahu a čase (viz body [108] a [109]). Ze svědecké výpovědi pana R. H. pak vyplynulo, že byl prostředníkem mezi M. H. a Ing. K. V čem spočívala spolupráce mezi těmito osobami nevěděl a opakovaně uváděl, že vše ví M. H.. Je tedy zjevné, že ani tato osoba nemohla odstranit pochybnosti správce daně. Co se týče svědecké výpovědi Ing. T. K., osoby, která měla provádět objednávky zde zpochybněných plnění, ten existenci a faktické přijetí zpochybněných plnění potvrdil a uvedl, že nezná M. H. Nicméně existují závažné pochybnosti o věrohodnosti této svědecké výpovědi, a to také s ohledem na skutečnost, že Ing. K. je v dané věci osobně zainteresovaným, neboť právě on (spolu s dalšími osobami) byl obviněn z trestného činu krádeží daní. Nadto existují rozpory ve svědecké výpovědi Ing. K. s dalšími zjištěními, proto tato svědecká výpověď nemohla prokázat tvrzení odvolatele (viz zpráva o daňové kontrole str. 53 a 54). Ze svědecké výpovědi M. H. je pak zjevné, že tato osoba měla bez patřičného oprávnění zastupovat zpochybněného dodavatele, přičemž nebyl osobně přítomen u dodání zboží a poskytnutí služby. Činnosti pro něj měly vykonávat nespécifikované osoby. Přičemž M. H. uvedl, že nezná Ing. T. K. S ohledem na zjištěné skutečnosti a fakt, že i pan M. H. je osobně zainteresován ve zde řešené věci, stejně jako pan Ing. K., jeví se tato výpověď stejně tak účelová. Dále odvolatel chtěl svá tvrzení prokázat svědeckou výpovědí R. H. st., J. P., E. P., R. P., tyto však nebyly provedeny kvůli absenci identifikace svědků (viz bod [110]). K provedeným svědeckým výpovědím odvolací orgán uzavírá, že jediné svědecké výpovědi, které hovořily ve prospěch odvolatele, je právě výpověď Ing. K., která je však v rozporu se zjištěným skutkovým stavem a svědecká výpověď M. H., který však nekonkretizoval, jaké osoby pro něj měly předmětné služby vykonávat a kdo mu dodával stroje, které byly následně dodávány odvolateli. Nadto obě tyto osoby jsou v dané věci osobně zainteresovány tak, jak je uvedeno výše. Proto tyto svědecké výpovědi, s ohledem na další skutečnosti zjištěné v rámci dokazování, které jsou uvedeny výše, nemohou prokázat, že se plnění uskutečnila tak, jak tvrdí odvolatel, a to především s ohledem na vážné pochybnosti týkající se deklarovaných plnění. K provedeným svědeckým výpovědím odvolací orgán na závěr dodává, že odvolatel se v rámci odvolacího řízení rozhodl prokázat faktické přijetí jím deklarovaných služeb/zboží/materiálu právě svědky, přičemž většinu z nich navrhnul až v rámci odvolacího řízení. Avšak žádný ze svědků, vyjma M. H. a Ing. T. K. neměli informace o tom, kdo odvolateli zpochybněná plnění fakticky poskytl nebo tyto informace měli právě od těchto dvou osob, ale neznali žádné bližší okolnosti konkrétního případu. Na tuto skutečnost poukázala v rámci svědeckých výpovědí také osoba pověřená za odvolatele, pan Ing. K., který opakovaně uvedl, že technici odvolatele nemůžou znát dodavatele strojů či služeb a dodal, že tyto skutečnosti neznají ani obchodní zástupci. Obdobně tuto skutečnost poznamenal i při výslechu odběratelů odvolatele, kde pan Ing. K. konstatoval, že odběratelé odvolatele běžně neznají subdodavatele svých dodavatelů, s čímž se však odvolací orgán ztotožňuje. Vzhledem k tomu, že náklady od zpochybněných dodavatelů představují cca 9 % nákladů souvisejících s prodejem zboží, lze rozumně předpokládat, s ohledem na skutečnosti zjištěné v rámci daňového řízení, že zboží, které bylo dodáno konečným zákazníkům odvolatele a ostatní zpochybněná

plnění byla pořízena jinak, než uvádí dodavatel a již v minulosti do nákladů zahrnuta byla taktéž. Nicméně odvolatel jiný původ zboží netvrdil ani nedoložil. Pro úplnost zde odvolací orgán také poukazuje na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 15. 12. 2022, č. j. 59 Af 16/2022 - 57, kde soud uvádí, že: „pokud bylo unesení důkazního břemene žalobce závislé na svědeckých výpovědích, vystavil se žalobce riziku, že tyto svědecké výpovědi nebudou dostatečně detailní a beze zbytku prokazující žalobcova tvrzení, resp. pro poměr k žalobci nebude jejich věrohodnost a důkazní hodnota stačit k vyvrácení vážných a důvodných pochybností, které správce daně pojal“. Což je právě případ odvolatele.“

77. Žalobce vytýká správci daně, že u výsledku svědka M. H. dne 17. 6. 2020 nebyly svědkovi předloženy žádné doklady k vyjádření, nebyl vyslechnut k jednotlivým obchodním případům a ani nebyl tázan na jeho oprávnění jednat za předmětné společnosti. Návrhu na opakování výpovědi svědka však nebylo vyhověno. Uvedená námitka je v rozporu jednak s tvrzením žalobce v bodu 36. žaloby, kde žalobce sám uvádí, že „...svědek potvrdil, že při dodání strojů měl k dispozici specifikaci zařízení a katalog HORIZON, kde byl napsaný daný typ stroje. Tento katalog byl svědkem ztotožněn a následně při výsledku založen jako příloha do protokolu. Svědek dále potvrdil, že vždy obdržel poptávku po použitém knihařském zařízení od společnosti GRAFFIN. Tento dokument byl svědkovi dokonce předložen k potvrzení. Tento dokument byl svědkem ztotožněn a následně byl založen při výsledku jako příloha do protokolu.“ a především s protokolem č. j. 1560457/20/2211-60562-304074 ze dne 17. 6. 2020, z něhož vyplývá, že není pravdivé tvrzení, že M. H. nebyly předloženy žádné konkrétní listiny, neboť mu byl předložen soupis požadovaných prací, poptávka po použitém knihařském stroji a katalog Horizon. K námitce, že M. H. nebyl vyzván k tomu, aby sdělil, na základě jakého zmocnění zastupoval deklarované dodavatele, soud odkazuje na bod 69. tohoto rozsudku, kde jsou popsány dotazy i odpovědi svědka pana M. H. (*k dotazu, jaké měl kompetence a jakou odpovědnost, uvedl svědek, že zastupoval společnost PALMITA, Pro GMG, BAARTE-TRANS, Venusse, Bavaro Bar, další si nevzpomíná, bylo jich víc. Ke každé akci byla nějaká smlouvy nebo objednávka, svědek nemá u sebe nic, veškeré podklady, které by mohly být, má asi Policie a určitě je má společnost Graffin*). Nelze proto souhlasit s žalobcem, že svědek nebyl tázan na jeho oprávnění jednat za předmětné společnosti. Soud se shoduje s žalovaným, že nebylo na místě opakovat již jednou provedený důkaz, který byl proveden za přítomnosti zástupce daňového subjektu, jenž měl příležitost sám pokládat svědkovi dotazy, což také učinil. Nadto ve svém požadavku na zopakování výsledku tohoto svědka neuvedl žalobce, k jakým novým skutečnostem by se svědek měl vyjadřovat.
78. Žalobce dále vytýká správci daně, že nedošlo k opakování výsledku svědka R. H., v rámci něhož se mohl vyjádřit k jednotlivým obchodním případům ve vztahu k době jeho jednání ve společnosti Kromstav. Této námitce soud rovněž nemohl přisvědčit. Svědek R. H. ve své výpovědi sám sebe v posuzovaných obchodních vztazích označil za „poslíčka“, který jen předával listiny a peněžní prostředky mezi M. H. a Ing. T. K., jednatelem žalobce. Měl-li se vyjádřit konkrétněji ke sjednávání obchodních či sjednávání platebních podmínek vždy odkázal na osobu M. H. Svědek byl dotazován i na dobu, kdy byl jednatelem společnosti Kromstav; svědek ke konkrétnímu dotazu, že byl podle obchodního rejstříku v období od července 2017 do dubna 2018 jednatelem společnosti Kromstav, nechť uvede, kdy, kde a kým konkrétně byly služby provedení repasí knihařských strojů, služby vykládky, stěhování, jeřábu a pomocných prací při instalaci knihařského stroje provedeny, uvedl, že byl jednatelem maximálně 14 dnů, pak dal firmu M., aby ji dal od něj pryč, co bylo mezi nimi, to vůbec neví. Soud blíže odkazuje na bod

69. tohoto rozsudku, kde soud popsal průběh výpovědi tohoto svědka. Nelze tedy přisvědčit žalobci, že by se svědek nemohl vyjádřit k době jeho jednatelství ve společnosti Kromstav. Za uvedených okolností se soud shoduje s žalovaným, že nebylo na místě opakovat již jednou provedený důkaz, který byl proveden za přítomnosti zástupce daňového subjektu, jenž měl příležitost sám pokládat svědkovi dotazy, což také učinil.
79. Žalobce rovněž namítá, že finanční orgány pozitivní informace ve prospěch žalobce buď zamlčují či bagatelizují, což se týká zejména hodnocení výpovědi svědkyně M., svědků B., R., Č. a P. H.. S uvedeným tvrzením se soud neshoduje, neboť hodnocení jednotlivých výpovědí tak, jak je provedl v napadeném rozhodnutí žalovaný naopak svědčí o zcela racionálních úvahách založených na prokázaných skutečnostech podepřených jednotlivými důkazy (viz výše). Ke svědkům D. B., M. R., Ing. T. K. a L. V. žalobce uvedl v 35. bodu žaloby, že potvrdili ve svých výpovědích existenci soupisu požadovaných prací, které byly předány se stroji a nadto svědci D. B. a M. R. poznali pana M. H., který někdy jezdil se stroji a pro stroje do Kácova. Soud k tomu uvádí, že existence soupisu požadovaných prací nebyla nijak zpochybněna, což je v souladu s výše uvedenou výpovědí svědka M. H., kterému byla také listina - soupis požadovaných prací - předložena a stala se součástí protokolu o výsledku svědka. Jak vyplývá z protokolu ze dne 13. 10. 2021, protokol č. j. 1985431/21 /2211 -60562-304074 svědkyně D. M. je účetní žalobce, která nezná zástupce deklarovaných dodavatelů, ani pana M. H. či R. H., tato jména zná pouze tak, že příjmení zaznělo při telefonickém rozhovoru pana Ing. K.. Soud se s hodnocením výpovědi této svědkyně, které je uvedeno pod bodem [117] v napadeném rozhodnutí shoduje a pro stručnost na něho odkazuje.
80. Svědeckou výpověď pana I. Č. hodnotil žalovaný pod bodem [105] napadeného rozhodnutí, kde mj. uvedl, že „*Pan I. Č. ve své výpovědi uvedl, že vykonával různé stavební a úklidové práce pro M. H., resp. pro společnost Pro GMG s.r.o. (a PIM CZ s.r.o., nicméně zboží a služby poskytované touto společností nejsou předmětem zde řešeného). Avšak odvolatelem deklarovaná plnění od těchto společností spočívala buď v dodání materiálu (drtě, vývěv, dmychadel apod.), zboží (resp. strojů) či v poskytování služeb (oprava strojů). Svědek však nepotvrdil, že by nějakou z těchto činností vykonával, naopak potvrdil výkon stavebních a úklidových prací, což nejsou tytéž služby, které jsou předmětem zde řešeného. Svědek tedy nepotvrdil, že se zde zpochybněná plnění uskutečnila tak, jak deklaruje odvolatel, když nepotvrdil výkon zpochybněných služeb či dodání zpochybněného materiálu či zboží. Nad uvedené je třeba také zdůraznit, že svědek vypověděl, že pan R. H. zajišťoval pro práce, na kterých se pan Č. podílel, pracovníky z Ukrajiny. Toto tvrzení nekoresponduje s tvrzením pana R. H., který v rámci své svědecké výpovědi v průběhu daňové kontroly uvedl, že byl pouze prostředníkem mezi Ing. K. a M. H. a vše zajišťoval pan M. H.*“ Soud se s hodnocením výpovědi tohoto svědka shoduje a pro úplnost odkazuje na bod 69. tohoto rozsudku, kde uvedl výpověď tohoto svědka zachycenou v protokolu ze dne 12. 11. 2021.
81. Z protokolu ze dne 22. 11. 2022, č. j. 2165251/22/2211-60562-305819 vyplývá, že tohoto dne byl slyšen svědek D. B., technik daňového subjektu, jehož pracovní náplní byla demonstrace knihařských strojů, jejich instalace u zákazníka a zaškolení obsluhy. Popsal, jak probíhá instalace stroje u konečného zákazníka. V roce 2017 využíval daňový subjekt při instalaci strojů u konečného zákazníka nějaké subdodavatele, svědek avšak neznal žádné konkrétní osoby, externí firmy byly využívány pouze na repase. Svědek nevěděl, kdo pro daňový subjekt repase prováděl, ani od koho daňový subjekt nakupoval stroje. Co se týče

obchodního názvu zpochybněných dodavatelů, svědek uvedl, že někde některé názvy slyšel. Svědek potvrdil, že instaloval zařízení a že při převzetí stroje každý stroj dostane evidenční číslo. Současně uvedl, že mnohdy stroje nemají výrobní štítek a výrobní číslo lze zjistit až z displeje stroje.

82. Z protokolu ze dne 11. 11. 2022, č. j. 2115384/22/2211-60562-304074 vyplývá, že tohoto dne byl slyšen svědek pan M. R., který v roce 2017 pracoval jako technik daňového subjektu, zabýval se opravou knihařských strojů, popsal, jak probíhá instalace stroje, ale nepamatuje si, zda při instalaci strojů či u servisních prací u konečných zákazníků bylo využíváno služeb subdodavatelů, výjimečně jezdí na instalace tiskových strojů, ale neví, zda tomu tak bylo v roce 2017. Svědek si nepamatoval konkrétně žádný velký stroj, u kterého by byl přítomen u instalace subdodavatel. Jedinou společností, kterou si pamatoval, byla firma Horizon, od které daňový subjekt nakupoval nové stroje. Dle svědka v roce 2017 jezdila na repase a opravy nějaká firma, ale nevěděl jaká. Nevzpomíná si ani, zda zná zde řešené společnosti. Potvrdil, že daňový subjekt zajišťoval repase a opravy strojů i externě a že daňový subjekt instaloval vzduchotechniku na hale v Kácově v roce 2017 a 2018, závěrem uvedl, že v letech 2017 a 2018 přepravovaly stroje spediční firmy z celé Evropy, tzn. Němci, Poláci, Slováci, Rumuni, Bulhaři, i jeden Maďar tam byl.
83. Soud se shoduje s hodnocením výpovědi obou jmenovaných svědků v bodu [97] a [99] napadeného rozhodnutí, že vzhledem k uvedeným skutečnostem nelze uzavřít, že by svědci prokázali, že se na pracích pro daňový subjekt podílely jím deklarované společnosti, přičemž žalovaný nezpochybňuje, že tyto skutečnosti nastaly, zpochybňuje však, že tyto práce provedl jím deklarovaný dodavatel v deklarovaném rozsahu, obsahu a ceně. Soud dodává, že svědci D. B. a M. R. ve výpovědích uvedli k obchodním společnostem BAARTE, KROMSTAV, BKŠ, Pro GMG, PALMITA, že jim to nic neříká, nevzpomínají si. Nelze ani přisvědčit žalobci, že tito svědci poznali pana M. H., lze toliko konstatovat, že svědkovi M. R. při výslechu předložil zástupce daňového subjektu 4 fotografie, k níž učinil dotaz, zda tuto osobu viděl v Kácově na showroomu a svědek odpověděl, ano, že viděl, ale jméno nezná.
84. Z protokolu ze dne 21. 6. 2019, č. j. 1627995/19/2211-60562-305819 vyplývá, že Ing. T. K. zastupující daňový subjekt mj. uvedl, že s dodavateli BAARTE, KROMSTAV, BKŠ, Pro GMG, PALMITA spolupracovali asi 2, 3 roky, už s nimi nespolupracují, není mu známo, jak navázali spolupráci, není mu známo s kým za tyto dodavatele jednal, neví, nepamatuje si, kdo a kde za dodavatele přebíral platby v hotovosti, nepamatuje si, proč ukončili spolupráci. Z protokolu ze dne 18. 2. 2020, č. j. 314878/20/2211-60562-304074 vyplývá, že Ing. T. K. byl tohoto dne slyšen v pozici svědka, který do protokolu mj. uvedl, že byl výkonným ředitelem společnosti Graffin, prováděl a schvaloval zakázky na dodání, opravy a repase strojů. Pana R. H. znal, dělal nějaké stavební zakázky, oslovil ho na opravy strojů, zda by dokázal sehnat použité nebo zánovní stroje, tím začali spolupracovat. Jednalo se o osobní setkání i telefonický kontakt, podklady k těmto jednáním neexistují. Dodávky objednával přes pana R., u koho on to zajišťoval, to nemůže znát, do toho mu nic není, pana M. H. nezná. Pan R. H. zastupoval ty firmy, které jsou předmětem kontroly. Nejdřív udělal poptávku, zadal požadavek, pan R. H. zjistil, zda je možné to realizovat, v případě kladné odezvy udělal objednávku a pan R. H. mu řekl předběžný termín realizace. Součástí poptávky byla i cenová relace. Následně dostal informaci, kdy to bude hotový, pak informoval pana V., který má na starosti příjem a výdej strojů. Přímo se zástupci těchto dodavatelů nejednal. Daňové doklady přebíral osobně, ty za tyto firmy

předával R. H. v Praze a okolí. Nebyl přítomen u nakládky či vykládky strojů, to zajišťoval pan V. Graffin sdělila cenu a pan R. si to prokalkuloval, Graffin dělala akorát soupis prací, které měly být realizovány. Všechno bylo zadáváno u pana R. H., zda měl stanovenou odpovědnou osobu za provádění oprav, po tom Graffin nepátral. Během schůzek s panem H. obdržel svědek daňový doklad a příjmový doklad proti příjmovému dokladu svědek vydal hotovost. Jak již bylo uvedeno výše, žalovaný se hodnocením výpovědi tohoto svědka zabýval v souvislosti s provedením dalších provedených výpovědí svědků, přičemž rozpory mezi nimi jsou zjevné, a to právě ohledně zastupování tvrzených dodavatelů (viz výpovědi M. H., R. H.).

85. Z protokolu ze dne 20. 2. 2020, č. j. 339527/20/2211-60562-305819 vyplývá, že tohoto dne byl slyšen svědek L. V., který má na starosti náhradní díly a dopravu náhradních dílů, včetně fakturace, je mu známo, že pro opravy strojů a jejich repase byli využíváni externí pracovníci, s firmami BAARTE, KROMSTAV, BKŠ, Pro GMG, PALMITA ani s jejich zástupci se do kontaktu nedostal, není mu známo, jak a kým byly od těchto firem poskytovány služby. Byl osobně přítomen u nakládek a vykládek nakoupených a opravovaných knihařských zařízení, kdo byl přítomen za dodavatele neví, ty lidi nezná. Pana R. H. ani pana M. H. nezná. Soud hodnocení této výpovědi uvedené pod bodem [86] napadeného rozhodnutí (*Ze svědecké výpovědi pana L. V., zaměstnance odvolatele, vyplynulo, že zpochybněné dodavatele nezná, nezná ani pana R. H. a M. H., potvrdil, že pro opravy a repase strojů odvolatel využíval služeb externích firem, ale nevěděl konkrétně kterých, neví, jak je stanovena skladová cena strojů (podrobně viz zpráva o daňové kontrole na str. 55 a 56) shledává v souladu s provedenou výpovědí svědka i v souladu s dalšími provedenými důkazy (viz výše body 71. a 76. tohoto rozsudku).*
86. Námitkou, že správce daně procesně pochybil, když provedl výslech svědka za účasti jiného svědka, konkrétně, že byl dne 8. 11. 2022 proveden výslech I. H., jednatelky firmy BKŠ za přítomnosti jejího manžela D. H., jednatele firmy Kromstav, který byl následně také vyslechnut, se zabýval žalovaný pod body [258] a [259] napadeného rozhodnutí, kde uznal pochybení správce daně, a proto uzavřel, že „Vzhledem k tomu, že se výslech I. H. konal jako první, tj. 8. 11. 2022 od 9:31 hod. a výslech D. H. následně, dne 8. 11. 2022 ve 12:00 hod., odvolací orgán k výslechu D. H. již nebude přihlížet, neboť ten mohl účelně vypovídat ve shodě s I. H.“. Uvedený postoj žalovaného odpovídá zákonné dikci, že nelze přihlídnout k nezákonně opatřeným důkazům. Z uvedeného důvodu neshledal soud tuto dílčí námitku důvodnou.
87. Žalobce dále nesouhlasí s tím, že správce daně neprovedl či nezopakoval některé, jím navrhané důkazy. Pokud upozorňuje na návrh na provedení výslechu svědka Z. P., jednatele obchodní společnosti Pro GMG, z obsahu správního spisu vyplývá, že správce daně předvolal k výslechu tohoto svědka na základě pokynu odvolacího orgánu, nikoli návrhu žalobce a dále, že přes veškerou snahu nemohl výslech tohoto svědka provést z důvodu jeho nekontaktnosti (viz podrobně bod [162] napadeného rozhodnutí). K návrhu na zopakování výslechu svědků M. H. a R. H. soud odkazuje na bod 75., 77. a 78. tohoto rozsudku, kde se soud touto námitkou již zabýval.
88. Soud nemohl přisvědčit ani námitce žalobce, že nebyl proveden znalecký posudek, který by odstranil pochybnosti o rozsahu dodaných prací a materiálů. Soud odkazuje na stranu 71 až 74 zprávy o daňové kontrole a rovněž na bod [91] napadeného rozhodnutí, kde se oba finanční orgány zabývali předloženými znaleckými posudky, které jsou rovněž součástí správního spisu. Vytýká-li žalobce správci daně, že mu znemožnil či ztížil účast u

prováděných výsledků (odmítl změnu termínu výslechu svědků, soud uvádí, že i touto námitkou se již žalovaný v napadeném rozhodnutí zabýval a to pod body [254] a [257] napadeného rozhodnutí, kde poukázal zejména na velký počet prováděných výsledků. Žalovaný sice přisvědčil zástupci, že je jeho právo účastnit se svědeckých výpovědí, nicméně při soustavných požadavcích zástupce o změny termínů svědeckých výpovědí by nebylo možné včas ukončit dokazování, na kterém v doplnění odvolání trval a o kterém odvolací orgán předpokládal, že je v jeho zájmu. Žalovaný rovněž poukázal nato, že si mohl zajistit účast jiné osoby na těchto svědeckých výpovědích, když zástupci bylo předem zjevně známo, že se nebude schopen z důvodu časové vytíženosti a naplánovaných zahraničních dovolených účastnit tolika svědeckých výpovědí, které v rámci doplnění odvolání navrhnul.

89. Za této situace soud s ohledem na specifikum dané věci provázející velké množství navrhovaných svědeckých výpovědí, zejména v rámci odvolacího řízení i možností zástupce či daňového subjektu být přítomen u prováděných úkonů (např. substituce) a rovněž s ohledem na skutečnost, že u výslechu stěžejních svědků (viz poukaz žalobce na tyto výsledky v žalobě) byl zástupce žalobce přítomen a s protokoly o ostatních provedených důkazech byl evidentně seznámen, soud ani této námitce nepřisvědčil a z tohoto důvodu nepřistoupil ke zrušení napadeného rozhodnutí, když současně uvážil, že provedenými důkazy byl řádně zjištěn skutkový stav.
90. Soud dodává, že ani výtce žalobce týkající se hodnocení výpovědi svědka P. H. nepřisvědčil. Soud zde odkazuje zejména bod 69. tohoto rozsudku, kde citoval výpověď tohoto svědka, která jednoznačně vypovídá o tom, že žalobce z jeho výpovědi dedukuje údaje, které výpověď svědka neobsahovala.
91. S ohledem na výše uvedené soud námitkám v prvním žalobním bodu nepřisvědčil.

Nezákonnost postupu správce daně spočívající ve využití vyhodnocení policejního orgánu

92. *Ve třetím žalobním bodu* žalobce poukazuje na nezákonnost postupu správce daně, který využil pro své hodnocení již provedené vyhodnocení ze strany policejního orgánu.
93. V bodu 74. rozsudku již soud uvedl, že žalovaný, resp. správce daně provedl rozsáhlé dokazování, jež vyústilo ve zjištění skutkového stavu v dostatečné míře a přitom přihlédl i k dalším skutečnostem, které při správě daní vyšly najevo, tedy i ke skutečnosti vyplývající z trestního řízení, v rámci něhož byli obviněni mj. Ing. T. K., M. H. a P. H., z trestného činu krácení daně z přidané hodnoty na základě vytvoření simulovaných obchodních vztahů. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že na straně 60 až 62 uvedl správce daně jako další skutečnosti zjištěné správcem daně v rámci vyhledávací činnosti – trestní stíhání Policie ČR. Zde nejprve konstatoval, že nahlédl do trestního spisu č. j. KRPA-96773/TČ-2019-000097-SMID a poté si od Policie vyžádal podklady, které se týkají „zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby“ dle § 240 odst. 1, 2 písm. a), 3 písm. a) zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku. Správce daně zrekapituloval, jaké podklady mu byly Policií ČR poskytnuty a poté uvedl, co vyplývá z odposlouchávaných hovorů a záznamů telekomunikačního provozu. Lze přisvědčit žalobci, že správce daně zde skutečně vyšel z hodnocení orgánů policie. Přesto dle soudu nelze dospět k závěru, že by právě tato skutečnost mohla vést ke zrušení napadeného rozhodnutí. Je totiž zcela zřejmé, že stěžejní důkazní řízení probíhalo v rámci daňového řízení. Svědčí o tom rozsah provedeného důkazního řízení, v rámci něhož správce daně, potažmo žalovaný, hodnotili provedení

jednotlivých důkazů. Z tohoto pohledu lze označit skutečnosti zjištěné v rámci trestního řízení toliko za důkazy podpůrné, neboť i kdyby správce daně neargumentoval poznatky z trestního řízení, důkazy provedené v rámci správního řízení by byly způsobilé vést finanční orgány k závěru o neprokázání faktického přijetí deklarovaných plnění deklarovaným způsobem.

Žalovaným opomenutý institut esenciálních nákladů

94. *Ve čtvrtém žalobním bodu* žalobce namítá, že žalovaný se nedostatečně vypořádal s institutem esenciálních nákladů, neboť správce daně měl v daném případě zkoumat, zda jsou v žalobcově případě naplněny předpoklady pro stanovení daně z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období podle pomůcek dle ustanovení § 98 odst. 1 daňového řádu. K tomu dodává, že veškeré náklady fakturované žalobci od předmětných dodavatelů byly odběratelům žalobce vyúčtovány a uhrazeny. Navíc žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí, že má za prokázané, že plnění se uskutečnilo (bod [212] napadeného rozhodnutí).
95. Žalovaný se institutem esenciálních nákladů v napadeném rozhodnutí zabýval nejprve pod body [76] a [77] napadeného rozhodnutí, kde upozornil na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Přitom poukázal na rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2019, č. j. 5 Afs 169/2019 – 43, v němž byly vymezeny podmínky kladené na situace, za kterých lze na aplikaci esenciálních nákladů přistoupit, a to v takových situacích, kdy „nebylo pochyb o existenci výdajů (sporná byla jejich výše) a dále - a to především - vždy se jednalo o situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví daňových subjektů a daň tak měla být stanovena na základě pomůcek.“ a „je třeba zdůraznit, že zohlednění minimálně nutných nákladů lze aplikovat pouze výjimečně - zohlednit tyto výdaje lze jen tehdy, je-li samotná realizace výdaje nade vši pochybnost prokázána, byť např. není doložena jeho přesná výše; vždy je však nutné vycházet z okolností toho kterého případu.“ Žalovaný k tomu dodal, že z citovaného rozsudku NSS, s nímž ztotožňuje, tedy pro aplikaci esenciálních nákladů vyplývají dvě podmínky: (1) neexistence pochybností o existenci nákladů (byť např. může být sporná jejich výše) a (2) stanovení daně náhradním způsobem podle pomůcek; tyto musí být splněny současně.
96. V projednávané věci se konkrétní námitkou, že správce daně měl vyhodnotit, zda nebyly podmínky pro vyměření daně dle pomůcek, což neučinil a nevzal do úvahy ani esenciální náklady, zabýval žalovaný podrobně pod body [233] až [240] napadeného rozhodnutí. Zde nejprve konstatoval, že správce daně na základě daňové kontroly vyloučil náklady na pořízení zboží/služeb/materiálu v celkové výši 14 254 000 Kč od celkem pěti dodavatelů, u kterých existují závažné pochybnosti o tom, zda nějakou ekonomickou činnost vykonávali. Náklady, které daňový subjekt v předmětném zdaňovacím období vynaložil celkově pouze na prodej zboží a na služby činily celkem 155 549 000 Kč. Zpochybněné náklady tak představují pouze 9,16 % z výše celkových nákladů. U těchto zpochybněných nákladů daňový subjekt neprokázal faktické přijetí jím deklarovaných plnění v deklarovaném rozsahu, obsahu, čase a deklarovaným dodavatelem. Protože v dané věci nebyla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídací hodnota jako celku, nebyly tak naplněny podmínky k přechodu na náhradní způsob stanovení daně za použití pomůcek. Vzhledem ke skutečnosti, že institut tzv. esenciálních výdajů je aplikovatelný

pouze v režimu stanovení daně podle pomůcek (viz rozsudek NSS č. j. 1 Afs 205/2020 - 45 ze dne 11. 11. 2020), pro uznání tzv. esenciálních výdajů není prostor. Žalovaný dodal, že daň tak byla zcela zákonně stanovena dokazováním, které je primárním způsobem stanovení daně, přičemž neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních nákladů samo o sobě ještě není způsobilé zpochybnit účetnictví jako celek a nemožnost stanovit daň dokazováním (viz rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 - 68). S uvedeným hodnocením, které soud shledává zcela adekvátní vznesené námitce, se soud ztotožňuje a pro stručnost na odůvodnění napadeného rozhodnutí odkazuje. Soud pro úplnost dodává, že žalobce sice cituje text v bodu [212] napadeného rozhodnutí, avšak bez navazující věty tohoto odstavce, takže smysl citace z tohoto odstavce vyznívá ve svém celku zcela odlišně: „... odvolací orgán nezpochybňuje, že odvolatel vynaložil náklady na pořízení jím deklarovaných strojů, opravu cesty, vysokozdvizného vozíku, vzduchotechniku, opravy a repase strojů. Nicméně zpochybňuje, že tyto náklady byly vynaloženy způsobem, jakým tvrdí na zpochybněných dokladech, potažmo, že náklady na pořízení zboží, materiálu a služeb nebyly fakticky vynaloženy vůči jinému subjektu např. i v jiném zdaňovacím období a odvolatel zde zahrnul zpochybněné náklady čistě za účelem snížení základu daně, a to s ohledem na závažné pochybnosti týkající se deklarovaných plnění.“

97. S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že ani námitkám ve čtvrtém žalobním bodu nepřisvědčil.

Prokázání nákladů za dodání materiálu a poskytnutí služeb deklarovanými dodavateli žalobcem

98. Žalobce v závěrečném pátém žalobním bodu de facto znovu nesouhlasí s hodnocením jednotlivých důkazů. Zatímco v prvním žalobním bodu svou obranu zaměřil na hodnocení jednotlivých svědeckých výpovědí, v závěrečném žalobním bodu poukazuje na některé listinné důkazy.
99. Dle žalobce o prokázání jeho tvrzení svědčí i kontrolní hlášení dodavatelů, která ve spojení s dalšími důkazy, zejména s daňovým přiznáním k DPH osvědčuje, že dodavatel zahrnul vydané faktury vůči žalobci do daňového přiznání.
100. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně akceptoval návrh žalobce v odvolání, aby bylo zkontrolováno, zda zpochybněné náklady uvedly jím deklarovaní dodavatelé ve svých kontrolních hlášeních. Žalovaný pod body [165] až [172] napadeného rozhodnutí konstatoval, že správcem daně zpochybněné společnosti podávaly daňová přiznání, údaje v kontrolních hlášeních se shodovaly s údaji v kontrolních hlášeních daňového subjektu. Zdůraznil však současně, že „skutečnost, zda výsledná daňová povinnost byla ubražena či nikoliv, nebo zda dodavatelé odvolatele uvedli předmětná plnění řádně v kontrolních hlášeních nemá vliv na daňovou uznatelnost zde řešených nákladů. Podaná kontrolní hlášení a daňová přiznání bez dalšího neprokazují, že se předmětná plnění uskutečnila tak, jak je deklarováno. Podstatou kontrolního hlášení či daňového přiznání tkívá v tom, že se jedná o tvrzení daňového subjektu. Daňový subjekt zde tedy deklaruje, od kterých dodavatelů přijal plnění a kterým odběratelům poskytl zdanitelná plnění. Nevypovídá však o fakticitě těchto plnění, resp. zda plnění byla opravdu poskytnuta tak, jak je deklarováno“. Uvedenému hodnocení soud v návaznosti na závěry týkající se hodnocení jednotlivých důkazů uvedených soudem

k námitkám v prvním žalobním bodu přisvědčuje, jinými slovy kontrolní hlášení deklarovaných dodavatelů či jimi podávaná daňová přiznání samy o sobě nemohou prokázat bez dalších důkazů je podporujících údaje v nich uvedené.

101. Žalobce dále nesouhlasí s žalovaným, který v bodu [190] napadeného rozhodnutí uvádí, že „lze rozumně předpokládat, že zboží, které bylo dodáno konečným zákazníkům odvolatele a ostatní zpochybněná plnění byla pořízena jinak, než uvádí dodavatel a již v minulosti do nákladů zahrnuta byla taktéž.“ a následně v bodu [212] napadeného rozhodnutí uvádí, že má za prokázané, že se plnění uskutečnilo. Takové hodnocení považuje žalobce za nepřesné a zmatečné. Jak již bylo výše uvedeno, žalovaný uzavřel v bodu [212] napadeného rozhodnutí, že zpochybňuje, že posuzované náklady byly vynaloženy způsobem, jakým tvrdí daňový subjekt na zpochybněných dokladech, resp., že náklady na pořízení zboží, materiálu a služeb byly fakticky vynaloženy vůči jinému subjektu např. i v jiném zdaňovacím období a daňový subjekt zde zahrnul zpochybněné náklady - čistě za účelem snížení základu daně - a to s ohledem na závažné pochybnosti týkající se deklarovaných plnění. V uvedené úvaze neshledává soud nic iracionálního.
102. Žalobce závěrem uvádí rovněž, že žalovaný nereagoval na jeho žádost týkající se sdělení nedoplatků jeho dodavatelů, ač žalovaný evidencí vysokých nedoplatků na daních v napadeném rozhodnutí argumentuje. Byť žalobce poukazuje na přípis Finančního úřadu pro hlavní město Prahu adresovaný Generálnímu ředitelství cel ze dne 30. 5. 2018 č. j. 4394382/18/2000-21050-705636 ničeho nedokládá, naopak správce daně učinil součástí spisového materiálu úřední záznam, č. j. 1934108/20/2211-60562-305819 ze dne 26. 8. 2020, z něhož správce daně při argumentaci nedoplatky vycházel. S ohledem na uvedené ani této námitce soud nepřisvědčil.
103. Na základě uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
104. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 28. listopadu 2023

JUDr. Ludmila Sandnerová, v. r.
předsedkyně senátu