



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **DREENWALDI s.r.o.**
sídlem Trojanova 2022/12, Praha 2
zastoupen JUDr. Jiří Mulákem, Ph.D., advokátem
sídlem Náplavní 2013/1, Praha 2

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 8. 2022, č. j. 29165/22/5300-22442-706033

takto:

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

Odůvodnění:

Základ sporu

1. Žalobce se žalobou došlou Městskému soudu v Praze dne 10. 10. 2022 domáhal přezkoumání a zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí ze dne 4. 8. 2022, č.j. 29165/22/5300-22442-706033 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“, kterým je obecně nazýván i správní orgán 1. stupně, nemá-li odlišení význam pro kontext odůvodnění) rozhodl o žalobcově odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správní orgán 1. stupně“ nebo „správce daně“), ze dne 17. 5. 2021 č.j. 4567221/21/2001-52522-111654 (dále též „prvostupňové rozhodnutí“ nebo „platební

Shodu s prvopisem potvrzuje X. X.

výměr“). Předmětným platebním výměrem byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2018 ve výši 259.667 Kč a žalovaný ho v napadeném rozhodnutí změnil tak, že snížil částku doměřené daňové povinnosti na částku 230.267 Kč, v ostatním ponechal platební výměr beze změny.

2. Z obsahu správního spisu plyne, že správce daně na základě výsledků daňové kontroly zpochybnil oprávněnost uplatnění odpočtu daně z přijatých plnění od žalobcových dodavatelů Commcorp s.r.o., (dále jen „Commcorp“) (výroba, rozvoz letáků, provize dle smlouvy, návrhy inzerce na nábor zaměstnanců), Pražská plynárenská, a. s., (odběr zemního plynu na odběrném místě Karla Engliše 3221/2, Praha 5 a na odběrném místě Vrchlického 88/58, Praha 5), Pražská energetika, a. s., (odběr elektrické energie na odběrném místě Karla Engliše 322/2, Praha 5 a na odběrném místě Vrchlického 88/58, Praha 5), Dopravní podnik hlavního města Prahy a. s., (jízdné MHD), VAN GRAAF, k. s., (ošacení). Žalovaný po provedeném daňovém řízení shledal, že žalobce neprokázal nárok na odpočet daně z přijatých plnění (provize dle smlouvy, odběr elektrické energie a plynu na odběrném místě Karla Engliše 3221/2, Praha 5 a na odběrném místě Vrchlického 88/58, Praha 5, jízdné, ošacení) ve smyslu ust. § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), a zároveň neprokázal nárok na odpočet daně z nákupu pohonných hmot ve smyslu ust. § 72 zákona o DPH.

Obsah žaloby

3. V prvním okruhu žalobních námitek žalobce namítl, že žalovaný neprovedl všechny žalobcem navržené důkazy nezbytné pro zjištění skutkového stavu, a v důsledku toho zjistil skutkový stav nedostatečně. Žalobce tvrdí, že prostřednictvím X. (dále jen „R. M.“), tj. společnosti Commcorp, došlo k obchodní spolupráci mezi ním a mj. společností VARI.
4. Žalobce v daňovém řízení navrhl výslech svědka X. (dále jen „P. Z.“), a to k prokázání tvrzení, že společnost Commcorp zprostředkovávala uzavření dohod o dočasném přidělení zaměstnanců mezi žalobcem, který je agenturou práce, a společností VARI a.s. (dále jen „VARI“), v níž svědek P. Z. vykonával funkci předsedy dozorčí rady. Svědek mohl dosvědčit, že společnost Commcorp skutečně vykonávala pro žalobce zprostředkovatelskou činnost, a tedy že poskytovala žalobci plnění odpovídající obdrženým provizím.
5. Správce daně ovšem dle žalobce při provádění výslechu svědka pochybil, když nejprve svědka předvolal k výslechu na 20. 10. 2020, poté akceptoval řádnou omluvu svědka ze dne 15. 10. 2020, zrušil termín a stanovil nový termín na 12. 1. 2021, 9:00 hodin, následně akceptoval řádnou omluvu svědka ze dne 6. 1. 2021 a telefonicky svědkovi oznámil nový termín na 12. 1. 2021, 15:30 hodin, přičemž svědka nepoučil o následcích nedostavení se. V den výslechu se svědek e-mailem omluvil z rodinných důvodů. Správce daně nechal svědka předvést k výslechu Policií ČR dne 3. 2. 2021, a to aniž by byla splněna podmínka opakovaného marného předvolávání k výslechu či aniž by bylo shledáno jakékoli obstrukční jednání svědka, a aniž by bylo svědkovi uděleno poučení o možnosti předvedení při nedostavení se k výslechu. Tato nezákonná a excesivní procesní vada měla vliv na zákonost rozhodnutí žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobcem. Svědek po předvedení k výslechu odmítl vypovídat a opustil prostory správce daně, což lze přičítat šoku a rozhořčení z nezákonného předvedení a jistě i faktické nepřipravenosti vypovídat k věci. Správce daně se dle žalobce dopustil procesního pochybení rovněž v tom, že umožnil svědkovi odeprít výpověď, přestože předtím svědka řádně nepoučil o důvodech odeprání

Shodu s prvopisem potvrzuje X. X.

výpovědi a svědek žádný důvod, pro který výpověď odepřel, neuvedl. Správce daně nezjišťoval, zda by bylo možné svědka vyslechnout alespoň k vybraným skutečnostem, na které by se důvody odepření výpovědi nevztahovaly. Následně správce daně odmítl žalobcovy návrhy na opakované předvolání svědka k výslechu, a tím zcela rezignoval na další zjištění skutkového stavu.

6. Žalovaný pak dle podané žaloby pochybil, když v napadeném rozhodnutí nevysvětlil, proč neshledal důvodnou odvolací námitku ohledně výše vyličených procesních vad a proč se domnívá, že i přes nevyslechnutí klíčového svědka byl dostatečně zjištěn skutkový stav.
7. V druhém okruhu žalobních námitek žalobce brojil proti tomu, že žalovaný nevypořádal ani další vznesené odvolací námitky, a to ani předestřením argumentace žalovaného, ani jednotlivě, a dokonce ani implicitně.
8. Žalobce namítl, že se žalovaný řádně nevyjádřil k okolnostem, za nich byly uzavřeny provizní smlouvy se společností Commcorp a Gastronom Praha s.r.o. (dále jen „Gastronom Praha“) a ke způsobu výpočtu provizí, dále se žalovaný nevyjádřil k ekonomickému přínosu uzavřených provizních smluv a k namítanému nesprávnému hodnocení výpovědi svědka R. M., kterou měly být dle žalobce vyvráceny pochybnosti o faktickém přijetí deklarovaného plnění.
9. Dále namítl, že se žalovaný řádně nevyjádřil k námitce týkající se faktického přijetí deklarovaného plnění. Žalobce v odvolání předložil výčet důkazů, z nichž je nepochybné, že plnění fakticky přijal tak, jak je deklarováno. Žalovaný však v napadeném rozhodnutí převzal závěry správce daně bez bližšího odůvodnění.
10. Dále namítl, že se žalovaný řádně nevyjádřil k otázce neuznání nároku na odpočet daně z odběru elektrické energie a plynu na odběrném místě v bytě v ulici Karla Engliše v Praze, který dle žalobce sloužil výhradně k výkonu jeho ekonomické činnosti místo v minulosti využívaného hotelového pokoje. Žalobce namítl, že žalovaný nárok na odpočet daně za nájem hotelového pokoje uznal a podstatně nižší nárok na odpočet daně za odběr elektrické energie a plynu v bytě žalovaný neuznal. Dle žalobce z napadeného rozhodnutí není zřejmé, jakou podmínku pro přiznání nároku na odpočet daně žalobce nesplnil, když předložil nájemní smlouvu, a jeho tvrzení ohledně způsobu využití předmětného bytu s ní nejsou v rozporu.
11. Dále namítl, že se žalovaný řádně nevyjádřil k otázce neuznání nároku na odpočet daně z odběru elektrické energie a plynu na odběrném místě v bytě v ulici Vrchlického v Praze, kdy správce daně žalobci neuvěřil, že má v bytě kancelář a provozuje zde ekonomickou činnost. Žalobce v odvolání uvedl řadu důkazů prokazujících oprávněnost jeho nároku na odpočet daně, žalovaný se však k jeho námitkám blíže nevyjádřil.
12. Dále namítl, že se žalovaný řádně nevyjádřil k návrhu na opakovaný výslech svědka R. M., který se neměl týkat pouze výroby a rozvozu letáků a inzerce na nábor zaměstnanců, tedy skutečností, které byly předmětem již prvního výslechu, ale měl se týkat zjištění, popřípadě ověření okolností vzájemných postupů při realizaci zakázek mezi žalobcem a společnostmi Commcorp a Gastronom Praha. Žalobce řádně uvedl, ke kterým skutečnostem je svědek schopen se vyjádřit. V této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2022 č.j. 2 Afs 20/2019-46. Namítl také rozporné hodnocení výpovědi svědka R. M., kdy žalovaný hodnotil výslech svědka jako rozporný s ostatními skutečnostmi a důkazy,

Shodu s prvopisem potvrzuje X. X.

přesto na jeho základě žalobci přiznal nárok na odpočet daně za výrobu a rozvoz letáků a inzerci na nábor zaměstnanců.

13. Dále namítl, že se žalovaný řádně nevyjádřil k námitce neumožnění nahlédnutí do úplného soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu. Žalobce zdůraznil, že se nedomáhal nahlédnutí do vyhledávací části spisu, jak chybně uvádí žalovaný v napadeném rozhodnutí, ale nahlédnutí do úplného soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu. Taktéž námitka žalobce spočívající v tom, že obsahem elektronického spisu jsou i listiny nesouvisející s žalobcem či jeho ekonomickou činností, nebyla žalovaným vypořádána.
14. Ve třetím okruhu žalobních námitek žalobce namítl porušení základních zásad daňového řízení žalovaným, konkrétně zásad uvedených v § 5 až § 9 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Poukázal na to, že ačkoliv žalovaný v napadeném rozhodnutí připustil porušení zásady volného hodnocení důkazů dle § 8 odst. 1 daňového řádu správcem daně, dalšími námitkami stran porušení základních zásad daňového řízení se nezabýval. Správce daně dle žalobce porušil zejména zásadu legitimního očekávání dle § 8 odst. 2 daňového řádu, když postupoval ve skutkově shodných či podobných případech žalobce odlišně, a to při odepření nároku na odpočet daně za elektrickou energii a plyn v bytě v ulici Karla Engliše, přestože nárok na odpočet daně za nájem hotelového pokoje v roce 2017 byl žalobci přiznán. Oba byly žalobcem využívány k totožnému účelu, nájem bytu byl navíc ekonomicky výhodnější. Dále dle žalobce byla porušena zásada legality dle § 5 odst. 1 daňového řádu, právo žalobce uplatnit svá práva dle § 6 odst. 3 daňového řádu a právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky, když správce daně vyslechl svědka X. (dále jen „P. P.“) v průběhu místního šetření konaného dne 4. 6. 2019 u společnosti Tesco Stores ČR a.s. (dále jen „Tesco“) bez přítomnosti žalobce.
15. Žalobce dále namítl, že v odvolání argumentoval rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2020 č.j. 1 Afs 493/2019-32 a usnesením Soudního Dvora EU ze dne 3. 9. 2020 ve věci C-610/19. Tím, že žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že uváděná rozhodnutí jsou pro daný případ nepřiléhavá, neboť je zde řešena otázka podvodu na DPH, přisvědčil, že žalobce nebyl účasten transakcí zatížených podvodem na DPH, proto žalobce považuje podnět Policii ČR ohledně možného zapojení žalobce do podvodu na DPH za nedůvodný až šikanózní vůči žalobci.
16. Vedle zrušení napadeného rozhodnutí se žalobce domáhal též zrušení rozhodnutí prvostupňového.

Vyjádření žalovaného k podané žalobě

17. Ve vyjádření k podané žalobě žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí a navrhl, aby soud žalobu zamítl.
18. K prvnímu okruhu žalobních námitek uvedl, že ověřoval poskytnutí předmětného plnění přímo u společnosti Commcorp, avšak neúspěšně, neboť dodavatel nereagoval. Poté ho ověřoval u společnosti VARI, ovšem ani z její odpovědi nebylo prokázáno, že v posuzovaném zdaňovacím období došlo ke zprostředkování spolupráce žalobce s touto společností. Nadto byly shledány rozpory mezi svědeckou výpovědí R. M. a odpovědí samotné společnosti VARI. K výpovědi svědka P. Z. žalovaný uvedl, že svědek odmítl vypovídat, ani jeho výpověď tedy neprokázala, že provize fakturovaná od společnosti

Shodu s prvopisem potvrzuje X. X.

Commcorp byla provizí za zprostředkování obchodní spolupráce mezi žalobcem a společností VARI.

19. K námitce pochybení při provádění výslechu svědka P. Z. žalovaný shrnul, že svědka předvolal celkem třikrát, vždy v adekvátním časovém rozmezí, svědek se vždy omluvil z rodinných důvodů. Poslední termín svědek odsouhlasil, přesto se znovu omluvil z blíže nespecifikovaných rodinných důvodů. Žalovaný má za to, že vyvinul maximální možnou snahu s využitím všech dostupných zákonných prostředků (předvolání a předvedení), aby se svědecká výpověď uskutečnila a vyhověl tak požadavku žalobce stran výslechu tohoto svědka. Skutečnost, že svědek odmítl spolupracovat se správcem daně, kdy v rámci výpovědi odmítl jakékoli poučení a odmítl vypovídat, nemůže být kladena k tíži žalovaného. Svědek byl o důsledcích nedostavení se řádně poučen v písemných předvoláních. Skutečnost, že v důsledku omluvy svědka došlo k opakovanému předvolání, nelze hodnotit tak, že bylo první předvolání „zrušeno“ a dívat se na něj tak, jako by vůbec neexistovalo. První předvolání nadále platně existuje, pouze v důsledku omluvy svědka došlo k vydání dalšího předvolání na jiný termín. Žalovaný neměl důvod předpokládat, že by svědek po dalším, již čtvrtém předvolání měl vůli vypovídat, a proto k dalšímu předvolání nepřistoupil. Pokud žalobce navrhoval svědeckou výpověď uvedeného svědka, mohl taktéž účast svědka sám dohodnout a zajistit, což neučinil a svoji účast u svědecké výpovědi vždy omluvil.
20. Žalovaný shrnul, že skutková zjištění nezávisela pouze na výpovědi svědka P. Z. Faktické uskutečnění plnění dle předloženého daňového dokladu nepotvrdily společnosti Tesco, VARI a LEXTAN, ani svědecké výpovědi R. M., M. G.-S., P. Z. a M. M. Všechna zjištění naopak prohloubila pochybnosti o přijetí deklarovaného plnění v květnu 2018, proto nebyl žalobci přiznán nárok na odpočet daně u uvedeného plnění.
21. K druhému okruhu žalobních námitek žalovaný uvedl, že podle jeho názoru se k jednotlivým odvolacím námitkám v napadeném rozhodnutí vyjádřil dostatečně.
22. K okolnostem provizních smluv žalovaný odkázal na body [28] až [37] a [70] až [78] napadeného rozhodnutí a shrnul jejich obsah.
23. K neprokázání faktického přijetí deklarovaného plnění žalovaný poukázal na to, že v odvolacím řízení dospěl k odlišnému závěru než správce daně ohledně předmětu plnění výroby a rozvozu letáků, kde shledal uplatněný nárok na odpočet daně za oprávněně uplatněný. Ohledně prokázání ostatního plnění žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, především body [52] a [87], [33] až [37], [41] a [70] až [72], a shrnul jejich obsah.
24. K elektrické energii a plynu na odběrném místě Karla Engliše žalovaný odkázal na body [43] až [47] a [86] napadeného rozhodnutí a shrnul, že žalobce neprokázal použití spotřeby energie a plynu pro účely uskutečňování zdanitelného plnění, samotná výhodnost pronájmu bytu oproti pronájmu hotelového pokoje sama o sobě nesvědčí o výkonu ekonomické činnosti žalobce.
25. K elektrické energii a plynu na odběrném místě Vrchlického žalovaný odkázal na body [48] až [52] a [87] napadeného rozhodnutí, poukázal na zjištění z místního šetření, které neprokázalo, že by zde byla vykonávána ekonomická činnost.
26. K výslechu svědka R. M. žalovaný uvedl, že se se vznesenou odvolací námitkou a s návrhem na další výslech svědka vypořádal v bodech [32] a [33], v bodech [36] a [37] a v bodech [70] až [72] napadeného rozhodnutí. Podle žalovaného se provedená svědecká výpověď netýkala

Shodu s prvopisem potvrzuje X. X.

pouze výroby a rozvozu letáků a inzerce na nábor zaměstnanců, ani žalobce další výslech svědka nenavrhoval k prokázání odlišných skutečností, jak nyní uvádí v žalobě.

27. K nahlédnutí do daňového spisu žalovaný uvedl, že v napadeném rozhodnutí netvrdil, že by se žalobce domáhal nahlédnutí do vyhledávací části spisu, ale konstatoval, že žalobce nahlížel do spisu po ukončení daňové kontroly, kdy tedy spis již obsahoval veškeré písemnosti vztahující se k předmětům sporu. V rámci samotného nahlížení do spisového materiálu byly žalobci předloženy soupisy spisového materiálu za zdaňovací období květen 2018 a září 2018 včetně vyhledávací části spisu. V případě, že by správce daně neumožnil žalobci nahlédnout do soupisu vyhledávací části spisu, měl to žalobce namítat při samotném nahlížení. To se však nestalo a žalobce bez výhrad protokol o ústním jednání ve věci nahlížení do spisu podepsal. Skutečnost, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí přímo nevyjádřil k odvolací námitce týkající se označených písemností vedených v Soupisu obsahu kontrolní části spisu pro rok 2018, nezakládá dle žalovaného nezákonnost napadeného rozhodnutí.
28. K třetímu okruhu žalobních námitek o porušení základních zásad daňového řízení žalovaný odkázal na bod [64] napadeného rozhodnutí, kde přisvědčil žalobci pouze v tom, že došlo k porušení zásady volného hodnocení důkazů zakotvené v § 8 daňového řádu, ale pouze u části plnění, u kterých žalovaný dospěl k odlišnému závěru než správce daně (výroba a rozvoz letáků, návrhy inzerce na nábor zaměstnanců). K námitce porušení zásady legitimního očekávání dle § 8 odst. 2 daňového řádu v souvislosti s uznáním nároku na odpočet daně za nájem hotelového pokoje a odepřením nároku na odpočet daně za elektrickou energii a plyn odebírané v odběrném místě Karla Engliše žalovaný odkázal na bod [86] napadeného rozhodnutí a shrnul své odůvodnění z napadeného rozhodnutí, proč se v daném případě nejedná o odlišný postup správce daně ve skutkově shodných věcech. K námitce porušení zásady legality dle § 5 odst. 1 daňového řádu, práva žalobce uplatnit svá práva podle § 6 odst. 3 daňového řádu a práva být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky, když výslech svědka P. P. v průběhu místního šetření konaného dne 4. 6. 2019 u společnosti Tesco proběhl bez přítomnosti žalobce, žalovaný odkázal na bod [97] napadeného rozhodnutí a shrnul, proč se žalobce domáhal neoprávněně, aby byl přítomen místnímu šetření a pokládání otázek svědkovi týkajících se informací o personálních agenturách. Navíc místní šetření u společnosti Tesco potvrdilo tvrzení žalobce o jeho fungování jako agentury práce, tudíž žalovaný místní šetření vyhodnotil ve prospěch žalobce jako důkaz prokazující jeho tvrzení.
29. K rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2020 č.j. 1 Afs 493/2019-32 a usnesení Soudního Dvora EU ze dne 3. 9. 2020 ve věci C-610/19 žalovaný setrval na svém stanovisku uvedeném v bodě [93] napadeného rozhodnutí, jehož závěry rekapituloval.

Další podání účastníků řízení

30. Žalobce v průběhu řízení reagoval na vyjádření žalovaného replikou ze dne 3. 1. 2023, v níž zejména oponoval názoru žalovaného popírajícímu procesní pochybení při provádění výslechu svědka P. Z. Namítal, že podle daňového řádu není svědek o termínu výslechu vyrozumíván, ale je k výslechu předvolán, a předvolání musí obsahovat zákonné náležitosti včetně poučení o následcích nedostavení se bez řádné omluvy. Dle žalobce dále žalovaný nesprávně hodnotil, že svědek nepotvrdil navázání spolupráce žalobce se společností VARI prostřednictvím společnosti Commcorp; výslech svědka přitom vůbec neproběhl. Má-li žalovaný za to, že za proběhnutí svědecké výpovědi je odpovědný žalobce, pak žalovaný na žalobce nepřipustně přenáší povinnost finančních orgánů předvolat osobu zúčastněnou na

správě daní. Žalobce poukázal na to, že svědek se proti nezákonnému předvedení brání prostřednictvím správní žaloby.

31. Žalovaný ve své reakci setrval na dosavadní argumentaci, vymezil se proti tomu, jak žalobce interpretuje vyjádření žalovaného ohledně možnosti zajistit provedení důkazů nositelem důkazního břemene, konstatoval, že mu není známo, že by svědek brojil proti předvedení k výsledku.
32. V podání ze dne 1. 3. 2023 žalobce soudu sdělil, že dne 27. 2. 2023 proběhl před správcem daně výslech svědka P. Z. v rámci odvolacího řízení proti platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za září 2018. Žalobce má obsah výpovědi za významný i pro projednávanou věc, proto zaslal soudu protokol o výslechu svědka k důkazům a shrnul, že svědek jednoznačně potvrdil tvrzení žalobce, že R. M. vykonával pro žalobce zprostředkovatelskou činnost a tedy, že poskytoval plnění odpovídající provizím, které mu byly vyplaceny žalobcem, kdy k navázání obchodní spolupráce mezi žalobcem a společností VARI došlo a tato probíhala od roku 2017.

Posouzení žaloby Městským soudem v Praze

33. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů - dále jen „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.).
34. O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 s.ř.s. bez jednání, neboť účastníci řízení na výzvu soudu nesdělili, že trvají na nařízení jednání. Jednání nebylo třeba nařizovat ani za účelem dokazování, jelikož soud nepokládal za potřebné provádět důkazy na rámec toho, co plyne ze správního spisu. K tomu je nutno dodat, že při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud nutně vycházel z obsahu správního spisu, neboť jeho povinností bylo mj. posoudit, zda skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí, je se správním spisem v souladu a zda v něm má oporu (ust. § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.) Soud v této souvislosti uvádí, že nevyhověl návrhu provést žalobcem vznesený důkazní návrh, a to protokol o výslechu svědka P. Z. provedený správcem daně po skončení posuzovaného daňového řízení v jiném daňovém řízení. Městský soud považuje za potřebné vysvětlit, že *řízení před soudem v této věci je řízením přezkumným, kde soud mimo jiné přezkoumává, zda žalobce v příslušném daňovém řízení unesl své důkazní břemeno. Soud proto nemůže v tomto směru nabrázovat řízení před správním orgánem a provádět dokazování, které mohlo být provedeno ve správním řízení. Žalobce tak nemůže svoji procesní situaci v daňovém řízení vylepšit až v řízení soudním. (Srovnej: rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č.j. 2 Afs 35/2009-91, publ. pod č. 1906/2009 Sb. NSS). Doplnování dokazování před soudem protokolem o výslechu svědka P. Z. by proto bylo pro posouzení zákonnosti postupu žalovaného nadbytečné.*
35. Městský soud v Praze vyšel především z následující právní úpravy.
36. Podle § 73 odst. 1 zákona o DPH pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky:
- při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad,
 - při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil při poskytnutí zdanitelného plnění osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku nebo jiným plátcem, anebo kterou plátce uplatnil

Shodu s prvopisem potvrzuje X. X.

při pořízení zboží z jiného členského státu, daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem,

při odpočtu daně při dovozu zboží, je-li plátce povinen tuto daň přiznat podle § 23 odst. 2 až 4, daň přiznat a mít daňový doklad,

při odpočtu daně při dovozu zboží, není-li plátce povinen postupovat podle § 23 odst. 2 až 4, vyměřenou daň zaplatit a mít daňový doklad, nebo

při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b), daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem.

37. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

38. Podle § 92 odst. 5 daňového řádu správce daně prokazuje:

oznámení vlastních písemností,

skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce,

skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem,

skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti,

skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.

39. Soud o věci uvážil následovně.

40. Městský soud nejprve souhrnně ke všem okruhům žalobních námitek uvádí, že žalovaný do detailu objasnil, v čem spočívaly jeho prvotní pochybnosti, a proč dle jeho názoru žalobce neprokázal, že k uskutečnění zdanitelných plnění došlo tak, jak bylo žalobcem deklarováno. Žalovaný se rovněž v odůvodnění svého rozhodnutí dostatečně podrobně a věcně správně vypořádal odvolacími námitkami, které brojí proti závěrům neunesení důkazního břemene žalobcem a o unesení důkazního břemene žalovaným, v této souvislosti žalovaný objasnil i principy rozložení důkazních břemen v daňovém řízení, své závěry podložil právní úpravou i relevantní judikaturou. Městský soud je přitom toho názoru, že žalobci se v napadeném rozhodnutí dostalo dostatečné a srozumitelné odpovědi na veškeré jeho námitky. Vzhledem k tomu, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené a pouze tak žalobci poskytnout „jinou“ či „lepší“ odpověď na jeho námitky, městský soud v plném rozsahu odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, které považuje za řádné a věcně správné, ztotožňuje se s ním a bere jej za své. K námitkám, které byly vzneseny již v odvolacím řízení a žalovaným vypořádány, se proto městský soud vyjádří pouze stručně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č.j. 8 Afs 75/2005-130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2007, č.j. 4 As 11/2006-86, ze dne 29. 5. 2013, č.j. 2 Afs 37/2012-47). K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že správní soud je povinen reagovat na každou z dílčí argumentace a tu obsáhle vyvrátit, jeho úkolem je vypořádat se s

Shodu s prvopisem potvrzuje X. X.

obsahem a smyslem žalobní argumentace (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č.j. 7 As 126/2013-19).

41. K prvnímu okruhu žalobních námitek týkajícímu se neprovedení všech žalobcem navržených důkazů a neúplného zjištění skutkového stavu soud odkazuje zejména na body 28 až 37 a 43 až 52 odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde žalovaný popsal zjištěný skutkový stav, konkretizoval důkazy, z kterých vyšel, podrobně rozvedl, jak tyto důkazy hodnotil, zcela konkrétně zdůvodnil, proč nepovažoval své pochybnosti za rozptýlené. Žalovaný vyložil, z jakého důvodu se u něj prohloubily pochybnosti o přijetí deklarovaného plnění v květnu 2018, a na základě jakých skutečností dospěl k závěru, že žalobce neprokázal přijetí plnění dle daňového dokladu od dodavatele Commcorp. Městský soud je přesvědčen, že žalovaný zjistil skutkový stav správně, jednotlivá zjištění mají oporu ve spisovém materiálu.
42. Městský soud k tomu z obsahu správního spisu zjistil, že v projednávaném případě vznikly žalovanému pochybnosti o uskutečnění plnění deklarovaného v daňovém dokladu č. 2018026, evidenční číslo 181100051 od dodavatele Commcorp, kdy předmětem plnění měla být bez bližšího upřesnění provize dle provizní smlouvy z 1. 10. 2016. Žalovaný zjistil, že se jednalo o smlouvu z roku 2016 uzavřenou mezi R. M. jako obstaratelem a žalobcem jako odběratelem, ve znění jejích dodatků, kdy v roce 2017 se novým obstaratelem stala společnost Commcorp. Předmětem provizní smlouvy byl dle jejího obsahu závazek obstaratele obstarávat pro objednatele příležitosti k uzavření smlouvy se třetí osobou. Výše provize byla sjednána tak, aby zohledňovala „hospodářský stav a tažení odvolatele po 1. roku od podpisu smlouvy“, konkrétněji byla výše provize sjednána v dodatcích, a to na období od 1. 10. 2017 do 31. 12. 2018 ve výši 800.000 Kč bez DPH a na období od 1. 3. 2018 ve výši 1 000.000 Kč bez DPH. Žalovaný měl pochybnosti o reálném uskutečnění zdanitelného plnění z důvodu, že provizní smlouvu shledal neurčitou, když z ní není zřejmé, jaké konkrétní služby má zprostředkovatel poskytovat, jak budou a komu konkrétně budou předávány, shledal ji jednostranně nevýhodnou, a měl za to, že v ní zakotvená povinnost objednatele seznamovat obstaratele s obratem a fakturovanou částkou firmám je důkazem nestandardního obchodního vztahu mezi společnostmi Commcorp a žalobcem. Shledal, že ze smlouvy nevyplývají konkrétní povinnosti zprostředkovatele, ani jaká je stanovena výše provize z obratu, ani jaká je výše provize za konkrétního sjednaného zájemce. Není z ní ani zřejmé, jaké služby poskytl zprostředkovatel objednateli.
43. Žalovaný vyzval žalobce k prokázání, že předmětem plnění dle příslušného dokladu od dodavatele Commcorp je provize dle provizní smlouvy, že plnění přijal a využil k vlastní ekonomické činnosti. Zároveň byl vyzván k objasnění, co konkrétně bylo ve zdaňovacím období květen 2018 od společnosti Commcorp dle příslušného dokladu přijato, z čeho se odvíjela výše provize a jak byla stanovena, s jakými osobami byly kontakty zprostředkovány, kdo a jaké konkrétní práce vykonal pro daňový subjekt, jak bylo zdanitelné plnění předáno, jakého období se provize týká, jak byly konkrétní fakturované služby využity k vlastní ekonomické činnosti apod. a k prokázání svého tvrzení. Žalobce v reakci uvedl, že obstaratel mu na základě provizní smlouvy zprostředkoval spolupráci s významnými zákazníky jako jsou společnosti Tesco nebo VARI, ekonomický přínos smlouvy tudíž násobně překračuje vyplacenou provizi.
44. Žalovaný se pokusil přímo u společnosti Commcorp ověřit uskutečnění plnění pro žalobce, ovšem společnost Commcorp nereagovala. Žalovaný vyslechl svědka R. M. (jednatel společnosti Commcorp), který sice tvrdil, že zdanitelné plnění pro žalobce uskutečnil,

Shodu s prvopisem potvrzuje X. X.

nevedl však v jakém rozsahu, ani nevysvětlil, jak byla konkrétně výše provize stanovena. Žalovaný se dotázal u společnosti Tesco, která dle svého vyjádření komunikovala přímo s žalobcem, který také inicioval první kontakt. Žalovaný se dotázal i u společnosti VARI, která dle svého vyjádření vzhledem k potřebě nových zaměstnanců sama vyhledala žalobce na internetu a telefonicky se s ním spojila. Ani Tesco, ani VARI nepředložily doklady, z nichž by vyplývala spolupráce se společností Commcorp. Žalovaný shledal mimo jiné rozpory mezi výpovědí svědka R. M. a smlouvou o dočasném přidělení zaměstnance mezi žalobcem a VARI, když svědek tvrdil, že zprostředkoval spolupráci dne 1. 3. 2018, ovšem smlouva byla uzavřena již 1. 2. 2018. Žalovaný dále zjistil, že při přepočtu na měsíční výši by provize činila 75 % žalobcova obratu, na což by žádný rozumný a řádně hospodařící podnikatel nepřistoupil. Žalovaný po prověřování zjistil i řadu dalších skutečností, ohledně nichž v podrobnostech soud odkazuje zejména na závěry zprávy o daňové kontrole (str. 29 až 37).

45. Městský soud konstatuje, že žalovaný se neomezil na pouhé prohlášení, že má o podaných tvrzeních pochybnosti, nýbrž řádně odůvodnil, na čem jsou jeho pochybnosti založeny. Opřel je o důkazy, z nichž vyšla najevo zejména naprostá obecnost (neurčitost) a ekonomická nevýhodnost deklarované spolupráce a provize za ni. Jedná se tedy o důvody objektivně existující. Proto městský soud považuje pochybnosti žalovaného za odůvodněné. Za této situace správce daně unesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, což mělo za následek, že daňové břemeno přešlo zpět na žalobce. Žalobce tak měl podle § 92 odst. 3 daňového řádu povinnost prokázat, že mu dodavatel deklarované plnění skutečně dodal a v jakém rozsahu. To se však žalobci nepodařilo, jelikož předložil a navrhl pouze takové důkazní prostředky, které neprokázaly, jaké konkrétní služby mu byly dle provizní smlouvy poskytovány, jak byla přesně provize stanovena. Městský soud proto shodně s žalovaným dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno stran oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH.
46. Městský soud v Praze zdůrazňuje, že povinnost prokázat uskutečnění zdanitelného plnění leží na subjektu, který si nárokuje nadměrný odpočet DPH. Pokud je tedy žalobce ohledně deklarovaného plnění v důkazní nouzi, neznamená to, že tvrzené skutečnosti je povinen místo žalobce vyšetřovací metodou zjistit žalovaný. Důkazní břemeno a následky jeho neunesení zůstávají na žalobci jakožto daňovém subjektu; jak byl ostatně žalobce v průběhu daňového řízení žalovaným poučován.
47. Žalobce v této souvislosti namítá, že žalovaný pochybil při provedení výslechu dle žalobce klíčového svědka P. Z., který měl prokázat, že společnost Commcorp zprostředkovala uzavření dohod o dočasném přidělení zaměstnanců mezi žalobcem a společností VARI, tedy že poskytovala žalobci plnění odpovídající obdrženým provizím. Zároveň měl vysvětlit nesrovnalosti v odpovědi společnosti VARI. Žalobce namítá nezákonnost předvedení svědka a nezákonnost připuštění odepření výpovědi svědka.
48. Podle § 100 odst. 1 daňového řádu *správce daně předvolá osobu zúčastněnou na správě daní, jejíž osobní účast v řízení nebo jiném postupu při správě daní je nutná, a v předvolání uvede kdy, kam, v jaké věci a z jakého důvodu se má dostavit a současně upozorní na právní důsledky nedostavení se, včetně možnosti jejího předvedení. Předvolání se doručuje do vlastních rukou. Podle odst. 2 tohoto ustanovení v případě, že se předvolaná osoba bez dostatečného důvodu nedostaví ani po opakovaném předvolání, může správce daně vydat rozhodnutí o předvedení a požádat o její předvedení příslušný bezpečnostní sbor [...].*

Shodu s prvopisem potvrzuje X. X.

49. Zákonnou podmínkou pro předvedení je dvojí neúspěšné předvolání osoby k úkonu správcem daně. Městský soud tedy k námitce žalobce zkoumal, zda byla tato podmínka splněna.
50. Z příloženého správního spisu (viz č.l. 53 a násl. spisu) Městský soud v Praze ověřil, že svědek byl dne 6. 10. 2020 předvolán ke svědecké výpovědi na den 20. 10. 2020, v předvolání byl poučen o povinnosti omluvit se v případě nemožnosti dostavit se ze závažných důvodů, o možnosti uložení pořádkové pokuty v případě nedostavení se bez dostatečné omluvy, jakož i o možnosti předvedení v případě nedostavení se bez dostatečného důvodu ani po opakovaném předvolání. Žalobce, který byl o výsledku svědka vyrozuměn, se dne 10. 10. 2020 omluvil z důvodu neschopnosti se v tento termín zúčastnit z důvodu karanténních opatření, navrhl změnu termínu po zklidnění zdravotní situace. Svědek se omluvil dne 15. 10. 2020 telefonicky a následně emailem s tím, je rodičem tří školou navštěvujících dětí a z důvodu zavření škol se nejméně do 3. 11. 2020 nemůže dostavit. Svědek byl poté dne 15. 12. 2020 předvolán na den 12. 1. 2021 na 9:00 hodin, s poučením totožným jako v předvolání ze dne 6. 10. 2020. Žalobce byl o výsledku vyrozuměn. Dne 6. 1. 2021 cca v 8:50 hodin se svědek telefonicky omluvil z účasti na svědecké výpovědi dne 12. 1. 2021 z důvodu opětovné distanční výuky devítiletého syna a uvedl, že se ke svědecké výpovědi může dostavit nejdříve v 15 hodin. Na základě této skutečnosti byl stanoven nový termín svědecké výpovědi na den 12. 1. 2021 v 15:30 hodin, který byl svědkovi sdělen následujícím telefonátem cca v 9:30 hodin, svědek s navrženým termínem souhlasil. Žalobce byl o změně termínu vyrozuměn. Žalobce se z výsledku omluvil dne 8. 1. 2021 s obdobným odůvodněním a návrhem jako v omluvě ze dne 10. 10. 2020. Dne 12. 1. 2021 v 10:57 se svědek e-mailem omluvil z jednání v 15:30 hodin „z důvodů opatření vlády a dále rodinných důvodů“. Správce daně rozhodl o předvedení svědka s odůvodněním, že svědek byl opakovaně předvolán jako osoba, jejíž účast je v řízení nezbytná, avšak závažně ztěžoval postup v řízení tím, že se bez dostatečného důvodu nedostavil k podání svědecké výpovědi, a to ani na základě opakovaného předvolání a změně termínu k jeho žádosti. Správce daně požádal Policii České republiky o předvedení svědka k podání vysvětlení na den 3. 2. 2021. Žalobce byl o termínu výsledku vyrozuměn, z výsledku se omluvil z obdobných důvodů jako v omluvě ze dne 10. 10. 2020, navrhl termín výsledku 4. 3. 2021. Správce daně žalobci dne 1. 2. 2021 oznámil, že termín svědecké výpovědi se nemění. Policie ČR svědka k výsledku dne 3. 2. 2021 předvedla, žalobce se k výsledku nedostavil.
51. Lze shrnout, že svědek byl dvakrát písemně předvolán k podání svědecké výpovědi, v obou předvoláních byl výslovně poučen o možnosti předvedení v případě nedostavení se bez dostatečného důvodu ani po opakovaném předvolání. Předvolání byla svědkovi řádně doručena, což ostatně není v řízení sporné. Předvolání k výsledku je přitom vrchnostenským aktem správního úřadu, který z pozice nadřízenosti autoritativně uloží povinné osobě něco konat, tedy dostavit se na určené místo v určenou dobu, a to pod sankcí za neuposlechnutí s možností přímého vynucení uložené povinnosti předvedením. Nejedná se tedy o „domlouvání“ termínu, jak uvádí žalobce.
52. Svědek se z obou termínů omluvil, a to z důvodů, které předestřel v obecné rovině, z nichž nevyplývá naléhavost omluvy (například nezbytnost přítomnosti svědka se školou povinnými dětmi, jeho nezastupitelnost jiným členem rodiny v rozhodném termínu atp.), a které ani nijak nedoložil. Důležitost důvodu, pro který se svědek omluvil, přitom nelze posuzovat bez přihlídnutí ke všem okolnostem konkrétního případu. I když svědek mohl uvést - obecně vzato - důvod jinak způsobitý vést k závěru o změně termínu výsledku, není

žalovaný vždy povinen takový důvod akceptovat, a to zejména tehdy, shledá-li, že důvod není využíván v souladu se smyslem a účelem ust. § 100 daňového řádu, ale k záměrnému vyhýbání se výsledku. Z uvedeného vyplývá, že zákonná podmínka dvojího neúspěšného předvolání byla naplněna již v této fázi daňového řízení. Skutečnost, že v důsledku omluvy byl svědek znovu předvolán, nelze hodnotit tak, že bylo první předvolání „zrušeno“, hledět na něj, jako by vůbec neexistovalo, a následující předvolání považovat znovu za „první“. Takový výklad prezentovaný žalobcem soud považuje za zavádějící a účelový. Výklad prezentovaný žalobcem by zcela popřel účel pořádkového institutu předvedení po opakovaném neúspěšném předvolání, kterým je zájem na reálném zajištění přítomnosti osoby před správcem daně.

53. K v pořadí třetímu výsledku byl svědek předvolán telefonicky v rámci telefonátu svědka, který se takto omlouval z druhého termínu nařízeného výsledku. Svědek třetí stanovený termín akceptoval, přesto se dne, kdy se měl výslech konat, znovu omluvil z rodinných důvodů bez bližšího vysvětlení, důvodnost omluvy nedoložil. Žalovaný nastalou situaci správně vyhodnotil s přihlédnutím k předchozím omluvám jako zjevně obstrukční, a proto rozhodl o předvedení svědka.
54. Městský soud připomíná, že žalovaný využil institutu předvedení za účelem provedení důkazu, který žalobce označuje za důkaz zásadního významu pro unesení svého důkazního břemene. Žalovaný tak postupoval ku prospěchu žalobce, pokud si přítomnost svědka vynutil, a nijak tím nezasáhl do veřejných subjektivních práv žalobce.
55. Žalobce dále namítal nezákonné připuštění odepření výpovědi svědkem.
56. Podle § 96 daňového řádu (1) *každá osoba je povinna vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, pokud jsou jí známy; musí vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat.* (2) *Výpověď může odepřít ten, kdo by tím způsobil nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobám mu blízkým.* (3) *Jako svědek nesmí být vyslechnut ten, kdo by porušil povinnosti spojené s utajováním informací podle jiného právního předpisu¹³), nebo zákonem uloženou nebo uznanou povinnost mlčenlivosti, ledaže by byl této povinnosti zproštěn příslušným orgánem nebo tím, v jehož zájmu tuto povinnost má.* (4) *Správce daně před výsledkem poučí svědka o možnosti odepřít výpověď, o povinnosti vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat a o právních následcích podané nepravdivé nebo neúplné výpovědi.*
57. Z obsahu správního spisu k tomu soud zjistil, že svědek po předvedení Policií ČR před správcem daně dne 3. 2. 2021 v 9:40 hodin předložil průkaz totožnosti, správce daně zahájil zaznamenávání jednání do protokolu, následně svědek odmítl nechat se poučit a správcem daně sdělil, že tištěnou verzi poučení si nepřechte, nic říkat nebude, vzal si zpět průkaz totožnosti a odešel.
58. Na základě uvedeného soud konstatuje, že pro posouzení zákonnosti postupu žalovaného není podstatné, zda žalovaný „stihl“ svědka poučit o jeho právech včetně práva odepřít výpověď. Podstatné je, že důkaz svědeckou výpovědí žalovaný nemohl provést z objektivní příčiny, a to kvůli nesoučinnosti a neopodstatněnému jednání svědka. Žalovaný v této konkrétní věci nepochybil, pokud za daných okolností nevyhověl požadavkům žalobce na opakované předvolání svědka k výsledku. Svědek se z výsledku třikrát omluvil, a to i z termínu, který mu byl nabídnut dle jeho časových možností a s kterým předem souhlasil, a poté, co byl k výsledku předveden, bez udání důvodu odešel ještě před tím, kdy mohl být žalovaným poučen o svých právech. Jednání svědka nebylo na místě přičítat šoku z předvedení či nepřipravenosti na předmět výsledku, jak spekuluje žalobce, neboť svědek

byl k jednání opakovaně předvoláván a o možnosti předvedení byl opakovaně poučen. Pokud tedy žalovaný v kontextu těchto skutečností po zmařeném výsledku svědka naznal, že trvání na jeho opakování by neodpovídalo efektivnímu vedení řízení, nejde o případ nepřipustného hodnocení důkazů (k tomu viz např. rozsudek tohoto soudu ze dne 20. 1. 2006, č.j. 4 As 2/2005-62).

59. Soud dále k žalobní námitce uvádí, že žalovaný v napadeném rozhodnutí řádně zdůvodnil, že skutkový stav byl dostatečně zjištěn i bez důkazu výsledkem svědka P. Z. Žalovaný měl možnost zjistit rozhodné informace i jiným způsobem než navrhovanou svědeckou výpovědí svědka P. Z., což také činil, například dotazy na zprostředkovatelskou společnost Commcorp nebo na obchodní partnery Tesco, VARI. Tvrzení žalobce, že se plnění dle příslušného daňového dokladu uskutečnilo, v daňovém řízení nepotvrdila ani společnost Commcorp, ani Tesco, ani VARI. Nepotvrdily ho ani svědecké výpovědi R. M., M. G.-S., M. M. Naopak, na základě uvedených provedených důkazů se u žalovaného důvodně prohloubily pochybnosti o pravdivosti žalobcova tvrzení, neboť z důkazů vyplynula řada rozporů. Například lze zmínit rozpor mezi tvrzením žalobce a vyjádřením společnosti VARI v otázce, zda společnosti navázaly kontakt samy nebo s prostředníkem, nebo rozpor mezi výpovědí svědka R. M. a listinným důkazem – smlouvou mezi žalobcem a VARI v otázce data navázání spolupráce.
60. Městský soud tedy uzavírá, že žalobní námitky vymezené v prvním okruhu nejsou důvodné.
61. V druhém okruhu žalobních námitek žalobce namítl nevypořádání vznesených odvolacích námitek.
62. Po prostudování správního spisu a napadeného rozhodnutí však městský soud konstatuje, že žalobním námitkám v tomto ohledu nelze přisvědčit.
63. K odvolacím námitkám týkajícím se provizní smlouvy a faktického přijetí plnění na základě této provizní smlouvy žalovaný v napadeném rozhodnutí shledal, že ze smlouvy mimo jiné nevyplývá, z čeho se odvíjela výše provize, jakým způsobem byla stanovena, jakými osobami byly kontakty zprostředkovány, kdo a jaké konkrétní práce vykonal pro žalobce, jakým způsobem bylo deklarované plnění předáno. V daňovém řízení nebylo žádným důkazem prokázáno, že v posuzovaném zdaňovacím období, tj. v květnu 2018, došlo k zajištění spolupráce žalobce s obchodními partnery prostřednictvím R. M. Ten sice spolupráci obecně potvrdil, avšak žalovaný správně shledal rozpory v jeho výpovědi s dalšími důkazy. Žalovaný se též v bodu 72 napadeného rozhodnutí výslovně vyjádřil k odvolací námitce týkající se společnosti Gastronom Praha, když správně poznamenal, že společnost měla být dodavatelem plnění pro žalobce až v září 2018 a nikoli v květnu 2018. Žalovaný také v napadeném rozhodnutí na základě logických argumentů přesvědčivě vyvrátil údajný ekonomický přínos spolupráce s obchodními partnery, a to v bodu 73 napadeného rozhodnutí. Neprokázaní spolupráce s obchodním partnerem LEXTAN v květnu 2018 žalovaný podrobně odůvodnil v bodu 77 napadeného rozhodnutí, kde vyjmenoval nesrovnalosti mezi jednotlivými důkazy, které nebyly v daňovém řízení odstraněny. Jak žalovaný zjistil, společnost LEXTAN navázala spolupráci s žalobcem na základě zprostředkování společností Commcorp již v roce 2017, a zprostředkovatelská činnost společnosti Commcorp v květnu 2018 nebyla ohledně společnosti LEXTAN potvrzena.
64. K odvolacím námitkám týkajícím se neprokázání faktického přijetí deklarovaného plnění se žalovaný v napadeném rozhodnutí vyjádřil velmi pečlivě a z jeho postupu v odvolacím řízení lze shledat, že se všemi relevantními okolnostmi řádně zabýval, ostatně sám

Shodu s prvopisem potvrzuje X. X.

v odvolacím řízení dospěl k částečně odlišným závěrům ohledně oprávněnosti jednotlivých nároků oproti správci daně. Žalovaný shrnul svá zjištění ohledně neprokázání nároku na odpočet daně z odběru elektrické energie a plynu v bodu 52 a 87 napadeného rozhodnutí, kde podrobně a věcně správně odůvodnil, že žalobce logickým způsobem nevysvětlil použití pronajatých prostor ke své ekonomické činnosti, nevyvrátil zjištění správce daně o reálném stavu pronajatých prostor a neprokázal, že na uvedené adrese fakticky vykonával ekonomickou činnost. Zjištění ohledně neprokázání nároku na odpočet daně z plnění dle daňového dokladu od dodavatele Commcorp žalovaný vyčerpávajícím způsobem a věcně správně shrnul v bodech 33 až 37 a 41 napadeného rozhodnutí, kde objasnil, že žalobcem předložené důkazní prostředky a zjištění správce daně neprokazují to, že v posuzovaném zdaňovacím období se plnění dle předmětného daňového dokladu fakticky uskutečnilo. Důkazy žalovaný hodnotil jednotlivě i ve vzájemné souvislosti, jak vyplývá mimo jiné z bodů 70 a 71 napadeného rozhodnutí, a přihlédl přitom i k obsahu odvolacích námitek. Není tedy pravdou, že by žalovaný v napadeném rozhodnutí pouze převzal závěry správce daně, jak žalobce namítá.

65. K odvolacím námitkám týkajícím se neuznání nároku na odpočet daně z odběru elektrické energie a plynu na odběrném místě v bytě v ulici Karla Engliše v Praze se žalovaný komplexně a věcně správně vyjádřil v bodu 86, 92 napadeného rozhodnutí, kde odůvodnil, že žalobce zůstal v rovině tvrzení, když ke skutečnému využití bytu k ekonomické činnosti nepředložil žádné důkazy. V bodech 46 a 86 se žalovaný vyjádřil také k odvolací námitce v minulosti uznaného podstatně vyššího nároku na odpočet daně za nájem hotelového pokoje; argumentoval tím, že nejde o relevantní skutečnost k prokázání nároku na odpočet DPH z odběru elektrické energie a plynu v bytě. Okolnost předložení nájemní smlouvy prokazující užívání předmětného bytu žalovaný řádně vypořádal v bodu 46 napadeného rozhodnutí, kdy nájemní smlouvu hodnotil jako důkaz nedostačující pro posouzení faktického užívání bytu k žalobcově ekonomické činnosti.
66. K odvolacím námitkám týkajícím se neuznání nároku na odpočet daně z odběru elektrické energie a plynu na odběrném místě v bytě v ulici Vrchlického v Praze žalovaný v bodech 48 až 52 objasnil, že žalobce sice v daňovém řízení předložil listinné důkazy (mimo jiné smlouvu) o nájmu prostor sloužících k podnikání, při místním šetření provedeném správcem daně se však tvrzení o využívání předmětných prostor k žalobcově ekonomické činnosti nepotvrdilo, když bylo shledáno, že prostory nejsou označeny, stav domu svědčí o nevyužívání, faktické užívání předmětných prostor nepotvrdil ani jednatel pronajímatele, který vypověděl, že skutečné užívání prostor žalobcem nekontroloval. Žalovaný tak správně v napadeném rozhodnutí uzavřel, že tvrzení žalobce, že prostory byly využívány do června 2018 jako kancelář, nebylo ničím prokázáno, a v bodu 87 napadeného rozhodnutí se také adresně vyjádřil ke konkrétním důkazním návrhům vzneseným v odvolacím řízení, když vysvětlil, že tvrzení, která měla být těmito důkazy osvědčena, již byla zjištěna na základě jiných důkazů. Žalovaný se vyjádřil i k odvolací námitce nezohlednění žalobcem předložené dokumentace, neboť z jeho závěrů vyplývá, že ani předložené dokumenty neprokazují využívání předmětných prostor k žalobcově ekonomické činnosti.
67. K odvolacím námitkám týkajícím se návrhu na opakovaný výslech svědka R. M. za účelem zjištění, popřípadě ověření okolností vzájemných postupů při realizaci zakázek mezi žalobcem a společnostmi Commcorp a Gastronom Praha, se žalovaný v napadeném rozhodnutí řádně vypořádal. Objasnil, že svědek se při podání svědecké výpovědi vyjadřoval komplexně, pro opakovanou svědeckou výpověď nebyl dán důvod. Rozpory týkající se

společnosti Commcorp svědek ani na přímé dotazy správce daně neuměl odstranit, ohledně společnosti Gastronom Praha žalovaný zjistil, že tato společnost měla být žalobcovým dodavatelem až ve zdaňovacím období září 2018. Opakovaný výslech svědka tedy žalovaný shledal nadbytečným, což v napadeném rozhodnutí odůvodnil zejména v bodech 70 až 72, k výslechu svědka a hodnocení jeho výpovědi se vyjádřil rovněž v bodech 32, 33, 36, 37 napadeného rozhodnutí, kde zejména identifikoval jednotlivé rozpory zjištěné v rámci daňového řízení a odůvodnil, proč z jednotlivých předložených důkazů a zjištění správce daně nevyplývá, že se v posuzovaném zdaňovacím období fakticky uskutečnilo příslušné zdaňovací plnění. Městský soud k žalobní námitce uvádí, že žalovaný nepochybnil věrohodnost svědka R. M. jako osoby, nýbrž pouze na základě jeho odpovědi s ohledem na to, že některé z nich se rozcházejí se zjištěným skutkovým stavem nebo neosvědčovaly zjišťovaný skutkový stav, usoudil, že určitá žalobcova tvrzení zůstala i po provedení svědecké výpovědi neprokázána. Městský soud se s hodnocením žalovaného ztotožňuje a doplňuje, že žalobcem zmíněná judikatura Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 27. 7. 2022 č.j. 2 Afs 20/2019-46) se na namítaný výslech svědka R. M. neuplatní, neboť cílí na jinou skutkovou situaci. V posuzované věci byl svědek řádně vyslechnut, byl v přítomnosti žalobce dotazován na rozhodující skutečnosti, jeho výpověď byla hodnocena jednotlivě i ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazy, žalovaný dostatečně odůvodnil, proč nepovažuje za potřebné výslech opakovat. To, že žalovaný shledal část výpovědi týkající se nároku na odpočet daně za výrobu a rozvoz letáků a inzerci na nábor zaměstnanců za způsobitou prokázat tento nárok, zatímco část výpovědi týkající se nároku na odpočet daně za poskytnutí plnění společnosti Commcorp, není odrazem rozporného hodnocení svědecké výpovědi; jde o výsledek individualizovaného posouzení jednotlivých částí výpovědi. Žalovaný tedy ohledně svědecké výpovědi svědka R. M. a závěrů z ní učiněných nijak nepochybil.

68. K odvolacím námitkám týkajícím se neumožnění nahlédnutí do úplného soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu a vadného obsahu elektronického spisu žalovaný dostatečně vyjádřil v bodu 99 napadeného rozhodnutí, na něž soud v podrobnostech odkazuje. Soud doplňuje, že žalovaným předložený spisový materiál sporné listiny – soupisy písemností obsažených ve vyhledávací části spisu obsahuje, a není zde přitom žádná indicie, která by nasvědčovala, že by tomu bylo v okamžiku nahlížení žalobce do spisu jinak. Obsah spisové dokumentace žádné pochybnosti o absenci soupisů nebo o jejich neúplnosti nevyvolává. Spis je z čistě administrativního hlediska veden formálně bezchybně; je řádně žurnalizován dle chronologického pořadí, listy jsou vhodně spojeny. Soud tak nemá žádný důvod pochybovat, že listiny, které jsou ve správním spisu založeny, představují kompletní dokumentaci, jak byla předložena žalobci k nahlédnutí. Tvrdí-li žalobce opak, je na něm, aby své tvrzení prokázal, k tomu je však třeba konstatovat, že žalobce nepředložil žádné relevantní důkazy, které by alespoň nepřímou naznačovaly možnost neúplného předložení spisového materiálu k nahlédnutí. Žalobce v průběhu nahlížení do spisu neúplnost spisového materiálu nenamítl, nepoukázal ani na to, že by „elektronický“ spis měl obsahovat i jiné listiny než listiny v papírové podobě předložené žalovaným k nahlédnutí, jak nyní obecně (bez specifikace, o jaké listiny se mělo jednat a jaká konkrétní zjištění ve prospěch žalobce z nich žalovaný mohl a měl učinit) namítá. Jeho tvrzení, že soupisy písemností obsažené ve vyhledávací části spisu nebyly úplné, proto není ničím podloženo.
69. Městský soud k této žalobní námitce, a zároveň i společně ke všem žalobním námitkám vzneseným v druhém okruhu žalobních námitek, uvádí, že úkolem správního orgánu není vyvrátit každý jednotlivý argument, který byl odvolatelem vymezen na podporu jeho

Shodu s prvopisem potvrzuje X. X.

odvolacích námitek, pokud odůvodnění napadeného rozhodnutí reaguje na obsah a smysl uplatněné argumentace a představí takovou argumentaci, která z hlediska pravidel logického usuzování obhájí správnost výroku a odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí. Ostatně i dle judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu nelze povinnost orgánů veřejné moci řádně odůvodnit svá rozhodnutí interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku. Absence odpovědi na ten či onen argument v odůvodnění tak bez dalšího nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Podstatné je, aby se žalovaný vypořádal se všemi základními námitkami vznesené žalobcem v odvolacím řízení (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009 č.j. 9 Afs 70/2008-13 či usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2011 sp. zn. II. ÚS 2774/09). Podle názoru Městského soudu v Praze napadené rozhodnutí tyto požadavky splňuje, neboť řádně odůvodňuje neprokázání nároku na odpočet daně z tam specifikovaných přijatých plnění dle § 72 a § 73 zákona o DPH, jakož i nároku na odpočet daně z nákupu pohonných hmot dle § 72 zákona o DPH žalobcem. Soud ani druhý okruh žalobních námitek nemá za důvodný.

70. Ve třetím okruhu žalobních námitek žalobce namítá porušení základních zásad uvedených v § 5 až § 9 daňového řádu žalovaným.
71. Žalobce nejprve namítá porušení zásady legitimního očekávání § 8 odst. 2 daňového řádu, dle níž žalovaný postupoval ve skutkově shodných či podobných případech žalobce odlišně. Podobnost žalobce spatřoval s nárokem na odpočet daně za nájem hotelového pokoje v roce 2017 k výkonu ekonomické činnosti. Odpočet daně ve vztahu k tomuto zdanitelnému plnění, na rozdíl od nároku na odpočet daně za elektrickou energii a plyn v bytě v ulici Karla Engliše, žalovaný žalobci uznal.
72. K tomu soud konstatuje, že dle zásady legitimního očekávání má správce daně postupovat tak, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 20. 11. 2014, č.j. 9 As 57/2014-41 k zásadě legitimního očekávání uvedl, že její uplatnění „*neznamená nárok na stejné či obdobné zacházení s účastníkem jako v jeho kdykoliv jiných, předcházejících případech, bez přihlídnutí ke skutkovým okolnostem*“.
73. Při posuzování porušení zásady legitimního očekávání je tedy vždy třeba přihlížet ke skutkovým okolnostem případu. Z posuzované věci nevyplývá, že by otázka uznání nároku na odpočet daně z odběru elektrické energie a plynu na odběrném místě v bytě v ulici Karla Engliše a otázka uznání nároku na odpočet daně za nájem hotelového pokoje vycházely ze shodných nebo podobných skutkových okolností. Příklad nároku na odpočet daně z elektrické energie a plynu na odběrném místě Karla Engliše měl zcela odlišný skutkový základ a byl žalovaným posuzován samostatně, na základě důkazů označených žalobcem právě k tomuto plnění, a na základě vlastních zjištění (k tomu blíže viz str. 40, 41 zprávy o daňové kontrole, kde žalovaný správně vysvětlil rozdíly mezi oběma plněními). Žalovaným bylo shledáno, že žalobce k deklarovanému využití bytu k ekonomické činnosti nepředložil žádné důkazy. Pokud žalovaný ohledně jiného v minulosti uplatňovaného nároku dospěl k jiným závěrům, nelze v tom spatřovat porušení zásady legitimního očekávání. Městský soud přitom souhlasí s žalovaným, že samotná výhodnost pronájmu bytu oproti pronájmu hotelového pokoje nemůže být dostatečným argumentem, proč dospět k uznání nároku na odpočet daně z plnění souvisejících s užíváním bytu. Rozhodující je pouze to, zda byl v daňovém řízení prokázán výkon ekonomické činnosti žalobcem, k čemuž v daném případě nedošlo.

Shodu s prvopisem potvrzuje X. X.

74. Žalobce dále namítá porušení zásady legality dle § 5 odst. 1 daňového řádu, právo žalobce uplatnit svá práva dle § 6 odst. 3 daňového řádu a právo být přítomen výslechu svědka P. P. a klást mu otázky.
75. Městský soud k tomu z obsahu správního spisu zjistil, že u společnosti Tesco proběhla v rámci daňové kontroly dvě místní šetření, dne 9. 5. 2019 a dne 4. 6. 2019. V průběhu místního šetření konaného dne 4. 6. 2019 byly pokládány otázky P. P. jednajícímu na základě plné moci za společnost Tesco. Z protokolu o místním šetření vyplývá, že šlo o místní šetření, jehož předmětem bylo „*místní šetření za účelem zjištění jaké povinnosti má agentura práce, pokud poskytne vlastní zaměstnance společnosti TESCO a.s., kdo konkrétně na výkon těchto pracovníků dohlíží a kdo je kontroluje, jak častá je nutná přítomnost jednatele agentury apod.*“ (viz č.l. 35 daňového spisu). Nejednalo se tedy o výslech svědka dle § 96 odst. 5 daňového řádu, který zakotvuje právo daňového subjektu být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností. Dále je třeba uvést, že žalovaný pokládal P. P. pouze obecné otázky, které se netýkaly konkrétně žalobce, ale týkaly se všeobecně agentur práce. Nadto soud konstatuje, že žalobce v žalobní námitce nevysvětluje, jak skutečnost, že v průběhu místního šetření byly P. P. pokládány otázky bez žalobcovy přítomnosti, zasáhla do jeho práv a jaký byl vliv této skutečnosti na závěry žalovaného v napadeném rozhodnutí. Městský soud pak žádný takový negativní vliv na žalobcova veřejná subjektivní práva nespatřuje, a uzavírá, že postup žalovaného není způsobitý přivodit nezákonnost napadeného rozhodnutí.
76. V poslední dílčí žalobní námitce žalobce nesouhlasí s tím, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2020 č.j. 1 Afs 493/2019-32 a usnesení Soudního Dvora EU ze dne 3. 9. 2020 ve věci C-610/19 jsou pro žalobcův případ nepřiléhavá, a namítá, že žalovaný postupuje šikanózně, pokud při argumentaci neúčastí žalobce na transakcích zatížených podvodem na DPH dává podnět Policii ČR ohledně možného zapojení žalobce do podvodu na DPH.
77. K tomu je třeba uvést, že předmětná rozhodnutí vysokých soudů skutečně jsou pro daný případ nepřiléhavá, neboť v nich je řešena otázka podvodu na DPH, zatímco v posuzovaném případě se žalovaný podvodem nezabýval z důvodu neprokázání naplnění hmotněprávních podmínek dle § 72 a § 73 zákona o DPH. Závěrem městský soud v Praze konstatuje, že učinili finanční správa kvalifikovaný úsudek o tom, že okolnosti zjištěné při daňové kontrole mohou naplňovat základní znaky spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby, a dá-li podnět Policii ČR k šetření, pak soud nevnímá její postup jako projev šikanózního jednání. Ani v případě žalobce soud šikanózní přístup žalovaného neshledal, neboť namítaná okolnost, že žalovaný sám hodnotí judikaturu správních soudů týkající se podvodu na DPH za nepřiléhavou pro danou věc, nevylučuje, že neshledal znaky možného protiprávního jednání v trestně právní rovině. Ani poslední žalobní námitka tedy není důvodná.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

78. Městský soud v Praze tak uzavírá, že žalobce se svými námitkami neuspěl, v řízení o žalobě nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti. Městský soud v Praze proto žalobu zamítl jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s.
79. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému správnímu orgánu žádné náklady v řízení nevznikly.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje X. X.

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

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

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

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

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

Praha dne 15. března 2024

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje X. X.