



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Gabriely Bašné a soudců Mgr. Ondřeje Hrabce a Mgr. Kateřiny Kozákové ve věci

žalobce: JUDr. J. O., advokát
se sídlem X

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 2. 2020, č. j. 6253/20/5300-21443-712756,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 2. 2020, č. j. 6253/20/5300-21443-712756, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o žalobě v celkové výši 3 000 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Základ sporu

1. Dne 8. 3. 2017 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden až prosinec 2016. Po provedeném dokazování Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla

své důkazní břemeno, protože se jí nepodařilo prokázat, že fakticky přijala zdanitelná plnění (administrativní práce) od dodavatele Socialove s. r. o. (IČO: 24318370). Správce daně vydal platební výměry ze dne 27. 11. 2018, č. j. 8646343/18/2002-51522-108796, č. j. 8647063/18/2002-51522-108796, č. j. 8647337/18/2002-51522-108796, č. j. 8647425/18/2002-51522-108796, č. j. 8647468/18/2002-51522-108796, č. j. 8647619/18/2002-51522-108796, č. j. 8647666/18/2002-51522-108796, č. j. 8647717/18/2002-51522-108796, č. j. 8647779/18/2002-51522-108796, a č. j. 8647831/18/2002-51522-108796, za zdaňovací období březen až prosinec 2016, kterými doměřil DPH v celkové výši 1 893 885 Kč a současně uložil povinnost uhradit penále v celkové výši 378 775 Kč. Proti výše uvedeným platebním výměrům podal žalobce odvolání, o kterém rozhodl žalovaný v záhlaví tohoto rozsudku uvedeným rozhodnutím tak, že odvolání zamítl a napadené platební výměry potvrdil. Proti rozhodnutí žalovaného žalobce brojí podanou žalobou.

II. Posouzení žaloby

2. Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) souladu s § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobcem vymezených námitek, vycházel při tom v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného a shledal, že žaloba je důvodná. O věci rozhodl bez jednání, jelikož s takovým postupem žalobce i žalovaný vyjádřili souhlas, resp. nevyjádřili nesouhlas s rozhodnutím věci bez nařízení jednání (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Žalobce sice navrhl provedení důkazů, avšak to samo o sobě neznamená nesouhlas s rozhodnutím o věci bez nařízení jednání (usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 2. 2016, č. j. 7 As 93/2014-48, č. 3380/2016 Sb. NSS). Všechny žalobcem navrhované důkazy jsou součástí předloženého správního spisu. Tím se dokazování neprovádí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS).
3. Městský soud na úvod poznamenává, že podle ustálené judikatury jak správních soudů, tak Ústavního soudu, povinnost řádného odůvodnění rozhodnutí nelze mechanicky ztotožňovat s povinností poskytnout podrobnou odpověď na každý jednotlivý v žalobě uplatněný argument. Podstatné je posouzení jádra případu a poskytnout odpověď na základní námítky, které v sobě mohou v některých případech konzumovat i odpověď na námítky dílčí a související (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2013, č. j. 7 As 79/2012-54, ze dne 29. 8. 2013, č. j. 7 As 182/2012-58, ze dne 19. 2. 2014 č. j. 1 Afs 88/2013-66). Dle Ústavního soudu „není 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“ [nález sp. zn. III. ÚS 989/08 ze dne 12. 2. 2009 (N 26/52 SbNU 247)].
4. Žalobce svoji žalobu koncipoval uvedením výčtu žalobních námitek (str. 4 - 9), následně se konkrétně vyjadřoval k většině bodů (odstavců) žalobou napadeného rozhodnutí (str. 10 - 40 žaloby) a v poslední části žaloby (str. 41 - 54) rozvedl námítky procesního charakteru. V souladu s citovanou judikaturou bude městský soud výslovně reagovat na podstatu žalobních námitek, čímž implicitně vypořádá i jiné v žalobě vznesené námítky. Soud z důvodu rozsáhlosti žaloby (56 stran) nebude rekapitulovat každou vznesenou námítku. Podstata žalobní námítka bude plynout ze způsobu vypořádání a úvahy soudu o daných právních a skutkových otázkách. Soud nebude důsledně respektovat rozdělení námitek, jak

je v žalobě žalobce uvedl, jelikož některé námitky reagují na úvodní body žalobou napadené rozhodnutí a jsou dále v žalobě více rozvedeny (např. na str. 9 a 10 žalobce rozporuje popisný bod 4 žalobou napadeného rozhodnutí, ve kterém žalovaný zrekapituloval, že ze zprávy o daňové kontrole vyplynulo, že žalobce neunesl své důkazní břemeno). Soud se v níže uvedených kapitolách a podkapitolách bude věnovat jednotlivým hlavním sporným otázkám v posuzované věci.

II. 1 Prokázání uskutečněného plnění

5. Podstatou nyní posuzované žaloby je zejména otázka, zda žalobce unesl důkazní břemeno a prokázal, že jím deklarované plnění od společnosti Socialove skutečně přijal. Toto plnění mělo spočívat zejména v administrativních pracích typu zpracování výzvy dle občanského soudního řádu, doplňování údajů do vzorových kupních a nájemních smluv (čísla parcel, ověřování stavu ve veřejných rejstřících - existence zástavního práva, věcných břemen, exekuce, insolvence), soupis exekučního návrhu, skenování a ukládání dokumentů do elektronického systému (aplikace pro správu pohledávek), kontroly IČ a DIČ smluvních stran, kontroly geodetických plánů, pořizování fotodokumentace, podpory při vkladových řízeních do katastru nemovitostí a pomáhání s administrativou při sestavování nabídek pro veřejné zakázky. Kromě účetnictví (zejména faktury) tyto práce prokazoval žalobce předložením tzv. reportů odvedené práce, záznamů z koordinačních schůzek, smluv o spolupráci, výzev ke zjednání nápravy, znaleckými posudky, čestnými prohlášeními a i svědeckými výpověďmi.

II. 1. 1 Právní základ věci

6. Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, je povinností daňového subjektu prokázat *všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Podle odst. 4 stejného ustanovení dále platí, že *pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence*. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje skutečnosti *vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*.
7. Uplatní-li plátce nárok na odpočet DPH na vstupu z přijatých zdanitelných plnění, která správce daně následně zpochybní, je na plátcí, aby v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu prokázal splnění nejen formálních, ale i hmotněprávních podmínek odpočtu (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 107, ze dne 24. 1. 2008, č. j. 7 Afs 112/2007 40, č. 1836/2009 Sb. NSS, nebo ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013 79).
8. Formální podmínkou uplatnění nároku na odpočet je především existence daňového dokladu vystaveného plátcem podle § 73 odst. 1 zákona o DPH. Hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet pak vyplývají z § 72 odst. 1 zákona o DPH, podle něhož nárok na odpočet na vstupu vzniká plátcí, který zdanitelné plnění přijaté od jiného plátce použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti.
9. Pro uznání nároku na odpočet DPH nejsou rozhodné pouze formální náležitosti předložených a řádně zaúčtovaných dokladů, ale i stav faktický, tedy faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně, a faktické použití

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

právě tohoto zdanitelného plnění k uskutečnění zdanitelných plnění daňovým subjektem. Z konstantní judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu vyplývá, že prokázání daňově uznatelného výdaje či nároku na odpočet je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH nebo samotné výše DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Předložení daňového dokladu je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně úplného, daňového dokladu [srov. náleží Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99 (N 73/22 SbNU 131), rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2014, č. j. 8 Afs 55/2013 45, či ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012-32].

10. V těchto sporech je často klíčová otázka rozložení důkazního břemene. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Stane-li se tak, je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 63, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 119, ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016 36, ze dne 28. 2. 2018, č. j. 1 Afs 382/2017 48, bod 23, či ze dne 22. 3. 2022, č. j. 1 Afs 345/2021 49, bod 25). K přenosu důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt (či naopak) může dojít i opakovaně. Vzniknou-li tedy na základě předložených důkazů správci daně další pochybnosti, nic mu nebrání v tom, aby daňový subjekt opětovně vyzval k prokázání rozhodných skutečností (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2021, č. j. 1 Afs 49/2021 39).
11. Co se týče samotného hodnocení důkazů a otázky unesení důkazního břemene, platí, že 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 své úvahy však neznamená libovůli. Volné hodnocení důkazů ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu je postaveno na vnitřním přesvědčení správce daně, což však v žádném případě neznamená 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 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č. j. 7 Afs 64/2013 22).
12. Na tomto místě městský soud uvádí, že v zásadě obdobný přehled právního základu věci uvedl žalovaný i ve svém rozhodnutí. Jak již bylo uvedeno, žalobce se v podané žalobě vyjadřoval ke konkrétním bodům rozhodnutí žalovaného. Brojí tak i proti kapitole III. rozhodnutí žalovaného, ve které správní orgán popsal právě právní základ věci. Městský soud neshledává na této části žalobou napadeného rozhodnutí ničeho nesprávného, jak plyne

i z této podkapitoly. Veškeré skutkové okolnosti v tam citované judikatuře správních soudů nemusí přímo odpovídat právě posuzované věci, nicméně v těchto rozhodnutích správních soudů jsou uvedena obecná východiska daňového řízení vztahující se i na nyní posuzovanou věc.

II. 1. 2 Prvotní přenesení důkazního břemene

13. Správní orgány uznaly, že žalobce předložil formálně bezvadné doklady, čímž splnil svoji prvotní povinnost. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 30. 5. 2017, č. j. 1199171/17/2809-60562-609246, správce daně vyjádřil své pochybnosti o uskutečnění plnění. Ty spočívaly v tom, že záznamy z koordinačních schůzek nebyly dostatečně konkrétní, když obsahovaly prohlášení typu „podklady pro zajištění admin podpory při soupisu exekučních návrhů“, „převzaty podklady pro zajištění přípravy admin podpory pro sepis KS pozemků pod bytovými domy“. Dle správce daně výslech svědka J. K. (ze dne ze dne 11. 5. 2017, protokol č. j. 1095315/17/2809-60562-609246), jednatele společnosti Socialove, nebyl schopen prokázat uskutečnění deklarovaného plnění, jelikož odpovědi svědka byly velmi obecné, nebyl schopen uvést, kdo přesně a v jakém rozsahu mu s plněním pro žalobce pomáhal, nedoložil příslibený seznam brigádníků, uvedl, že přístup do informačního systému žalobce byl pouze v kanceláři žalobce, přestože měl do systému skenovat různá rozhodnutí a žalobci předával pouze písemné výstupy či výstupy na flash disku. Žalobcem předložené reporty nesplňují podmínku čl. III smlouvy o spolupráci, jelikož je v nich uveden pouze obecný popis jako „administrativní podpora“ či „administrativní příprava“ a není v něm označen klient. Správce daně zmínil rovněž částečně personálně propojený řetězec společností Socialove, HANSCRAFT s.r.o., N&F Marketing Group s.r.o., N&F Division South s.r.o. a žalobce. Samotná společnost Socialove na svých webových stránkách uváděla, že se věnuje propagaci klientů na sociálních sítích. Ze sdělení orgánu sociálního zabezpečení správce daně zjistil, že nemá žádné zaměstnance. Obchodní podíl J. K. byl později převeden na seychelskou společnost. Úhrady za služby od žalobce společnosti Socialove byly prováděny výhradně hotově a nikdy nepřesahovaly částku 150 000 Kč, když měsíční úhrady se pohybovaly převážně okolo 950 000 Kč (nejnižší byla v březnu ve výši 280 100 Kč a nejvyšší v listopadu 2016 ve výši 1 100 200 Kč). Správce daně hodnotil i to, že předložené faktury ne vždy odpovídaly doloženým reportům. Správce daně i poukázal na to, že oproti roku 2016 a i lednu 2017 v únoru roku 2017 výrazně klesla celková výše žalobcem hrazených dokladů společnosti Socialove, i když žalobce na jednání dne 8. 3. 2017 uvedl, že s danou společností stále spolupracuje.
14. Soud souhlasí se správními orgány, že výše uvedené skutečnosti skutečně zakládaly důvod pro podezření, že plnění od společnosti Socialove neproběhlo tak, jak bylo deklarováno. Dle soudu tyto pochybnosti zejména (avšak nikoliv výlučně) vyvolává opakovaný hotovostní způsob platby společnosti Socialove, i když celkové měsíční platby byly značné. Soud tak souhlasí se správními orgány, že na žalobce přešlo důkazní břemeno, aby prokázal, že plnění skutečně proběhlo tak, jak deklaroval. Přestože soud souhlasí s přechodem důkazního břemeno, již nesouhlasí s hodnocením správních orgánů stran svědecké výpovědi pana K. (viz dále).

II. 1. 3 Unesení důkazního břemene žalobcem

15. Ve správním řízení byly provedeny následující důkazní prostředky.

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

16. Smlouvou o spolupráci mezi žalobcem a společností Socialove ze dne 17. 2. 2016 se tato společnost zavázala pro žalobce vykonávat práce rekapitulované v bodě [5] tohoto rozsudku. Za to jí náležela provize ve výši 1 000 Kč bez DPH za každou započatou hodinu vykonané činnosti, které měla být hrazena v hotovosti nebo převodem na bankovní účet. Smluvní strany se dohodly na konání koordinačních schůzek a žalobce se zavázal, že pro společnost Socialove zřídí přístup a propojení do jeho databáze soudních sporů. V protokolu o zahájení spolupráce ze dne 17. 2. 2016 je uvedeno, že žalobce vymezil požadavky související s administrativní přípravou a podporou požadované činnosti; potřeba externí podpory vyvstala z důvodu nedostatku advokátních koncipientů a administrativních pracovníků; společnost Socialove si vyhradila právo sjednávání práce zajišťovat subdodavateli; žalobce předal společnosti Socialove (resp. panu K.) kontakt na správce IT pana H. Tento protokol byl podepsán žalobcem, panem K. a rovněž JUDr. V. K., ředitelem advokátní kanceláře žalobce. Ve správním spise je založena rovněž smlouva o poskytování služeb ze dne 1. 4. 2016.
17. Ve správním spise je založena řada reportů o činnosti společnosti Socialove, ve kterých je uvedeno období, za které je report vystaven, k jaké faktuře se report vztahuje, popis provedené činnosti (např. Administrativní podpora při správě pohledávek Pražská plynárenská a.s. příprava výzev k zaplacení a podání žalobních návrhů 164 ks, Administrativní zajištění podkladů pro soupis kupních smluv bytových jednotek od MČ Praha 15), počet odpracovaných hodin a celková částka za tuto činnost (za každou hodinu 1 000 Kč) a určitá částka jako administrativní poplatek. Tyto reporty jsou podepsány panem K. a žalobcem a v některých případech i JUDr. K. K těmto reportům žalobce doložil i jednotlivé faktury. Správce daně správně uvedl, že tyto ne vždy naprosto přesně odpovídají částkám uvedeným v reportech. Dle městského soudu se však nejedná o tak zásadní rozdíly, které by mohly všechny reporty znevěrohodnit. Městský soud rovněž nepovažuje za závažnou vadu skutečnost, kterou správce daně vyčítal žalobci, že v některých reportech jsou uvedeny práce pro společnost „Pražská plynárna a.s.“ namísto „Pražská plynárenská a.s.“, což uznal již i žalovaný a napravil tak nesprávný názor správce daně.
18. Žalobce správci daně doložil smlouvy, které uzavřel se svými obchodními partnery o různých činnostech, a rovněž faktury, které vystavoval na základě těchto smluv (např. fakturu z 1. 7. 2016 Městské části Praha 15 na 70 644 Kč nebo fakturu ze 7. 9. 2016 Pražské plynárenské a.s. na 138 019 Kč).
19. Žalobce do správního spisu zařadil i řadu protokolů z koordinačních schůzek mezi žalobcem a panem K. za společnost Socialove a někdy i JUDr. K. (i s jejich podpisy), ve kterých je uvedeno datum jednání, obsah jednání (např. průběžná kontrola a příprava administrativních kupních smluv HMP, upozornění na nezbytnost častější průběžné kontroly s ohledem na insolvence a rychlejší zpracování podkladů pro sepis výzev dlužníků) a povětšinou je i uvedeno převzetí určitých podkladů pro zpracování úkolu.
20. Svědek J. K. při svém výslechu ze dne 11. 5. 2017 uvedl, že předmětem činnosti pro žalobce byla administrativní činnost. Svědek žalobci vystavoval faktury zhruba 2 - 3x týdně a doručoval mu je při osobních jednáních v jeho kanceláři na H. ulici. Na práci pro žalobce najímal brigádníky, většinou studenty, kterých bylo cca 8 měsíčně. Žalobce předal svědkovi vzory a proškolil jej. To samé platilo s panem H., protože některé věci se skenovaly do IT systému. Do IT systému neměli přístup brigádníci, jelikož přístup byl zřízen z kanceláře žalobce, ale aktualizace a skenování do IT systému mohlo a probíhalo i mimo advokátní kancelář, ale to prováděl pouze svědek. K samotné činnosti svědek popsál, že skenoval

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

hotová usnesení a vkládal je do IT systému. Ohledně administrativní činnosti se dělaly mapy z katastrálního úřadu, kontrolovalo se IČ a DIČ a zapisovalo do výzvy dlužníkům k zaplacení částky. Svědek vyhotovoval výzvy k úhradě dluhu, který byl ve formuláři, do kterého se doplňovalo jméno zákazníka a adresa a doplňovala se částka dluhu. Podklady měl od žalobce. Ke každému případu (řádce) se udělala výzva. Dále výzvu vytiskl, žalobce ji podepsal a poslala se zákazníkovi. Formuláře předával i na USB disku za účelem možnosti archivace. Svoje subdodavatele vyplácel svědek hotově (v jednotkách tisíců), což byl také důvod, proč chtěl od žalobce hotovost. Brigádníky poptával podle rozsahu zadané práce, nevyžadoval žádné znalosti, jen spolehlivost a zájem pracovat. Z koordinačních schůzek věděl, co je prioritní. Práci dostával od žalobce či JUDr. K. Na řadu otázek správce daně svědek odmítl odpovědět (např. jak nakoupil obchodní podíl ve společnosti Socialove a proč jej prodal, popsání ekonomické činnosti, počtu zaměstnanců, strukturu společnosti Socialove), jelikož se dle jeho názoru netýkaly předmětu výsledku, kterým byla spolupráce mezi společnostmi Socialove a žalobcem a nikoliv samotná společnost Socialove. Audivizuální záznam o tomto výsledku je založen na CD ve správním spisu. Na tomto místě městský soud oceňuje úroveň a kvalitu uvedeného záznamu, který si soud přehrál, aby ověřil jeho obsah. Městský soud nesouhlasí se správnými orgány, že by se svědek pan K. během svého výsledku vyjadřoval pouze v obecné rovině. Svědek naopak konkrétně popsal spolupráci se žalobcem, způsob přebírání a odevzdávání práce, jakým způsobem ji zpracovával, k jakým systémům měl přístup a jak výsledky vypadaly. Nedokázal-li se svědek blíže vyjádřit ke konkrétním fakturám, jež mu byly předloženy, je zcela logické jeho vysvětlení, že se jedná o dokumenty již cca rok staré a přesně si na ně nepamatuje. Dle městského soudu odpovědi svědka na ústním jednání byly pohotové a se znalostí věcí, na pokládané otázky dokázal odpovídat, rozvádět je a vysvětlovat časté doplňující dotazy správce daně. Svědek žalobce označoval částečně familiárně „pan doktor“. Svědek zejména nepůsobil dojmem, že by měl pouze naučené, co by měl vypovídat. Ústní jednání trvalo od 9:00 do 14:00 (s 40 minutovou pauzou na oběd) a svědek po celé toto jednání nepůsobil dojmem, že si vymýšlel, či nevěděl, o čem se jedná.

21. Žalobce do správního spisu založil čestná prohlášení JUDr. J. P., D. H., JUDr. Š. S. a JUDr. V. K. JUDr. P. prohlásil, že v průběhu letních měsíců roku 2016 při přípravě společné nabídky s žalobcem do veřejné zakázky pro právní služby pro hlavní město Prahu potkal v sídle žalobce pana K., o kterém žalobce hovořil jako o subdodavateli, který mu pomáhá při obstarávání podkladů a provádí další administrativní činnosti. D. H. prohlásil, že na základě pokynu žalobce počátkem roku 2016 vytvářel nový přístup a přihlašovací údaje do IT systému pohledávek pro pana K., kterého viděl v průběhu března až dubna 2016 v sídle žalobce. Počátkem dubna roku 2017 byly přihlašovací údaje smazány, kdy na pokyn žalobce vytvořil nové přihlašovací údaje pro společnost NESTREL a.s., která zajišťuje pro žalobce administrativní podporu. JUDr. S. (poslanec Parlamentu ČR) prohlásil, že ve své kanceláři, která sousedí s kanceláří žalobce v průběhu jara a léta roku 2016 několikrát potkal osobu, která mu byla představena jako pan K., který měl pro žalobce zajišťovat administrativní služby související s činností advokátní kanceláře. JUDr. S. dodal, že většinou viděl pana K. nesoucího krabice či šanony. JUDr. K. prohlásil, že pan K. od března roku 2016 poskytoval administrativní podporu advokátní kanceláři žalobce. Prohlásil, že byl přítomen při podpisu smlouvy o spolupráci ze dne 17. 2. 2016 a protokolu o zahájení spolupráce. JUDr. K. i prohlásil, že v průběhu roku podepisoval některé z reportů o předané práci a účastnil se osobně jednání s panem K. a žalobcem, a to na koordinačních schůzkách, na kterých byla zadávána práce a byla hodnocena dosavadní spolupráce.

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

22. Dne 19. 12. 2017 proběhl výslech JUDr. K. (protokol č. j. 1822522/17/2809-60562-609246). Svědek na úvod zopakoval informace, které již uvedl ve svém čestném prohlášení. Doplnil, že spolupráce se společností Socialove probíhala bezproblémově do konce roku 2016, kdy pan K. přestal být kontaktní, ale úkoly si plnil. Během února mu již nebyla předávána práce a v březnu svědek z obchodního rejstříku zjistil, že došlo k převodu podílu a pan K. již není jednatelem dané společnosti. V této době přišla první stížnost ze strany klienta žalobce, proto došlo k nahrazení subdodavatele. Rozsah poskytovaných služeb novou společností je užší. Svědek uvedl, co bylo předmětem činnosti společnosti Socialove. Kromě již výše uvedeného uvedl, že předmětem bylo i místní šetření jako např. v případě prodeje fotbalového stadionu, kde bylo nutné ověřit faktický stav zapsaný v katastru nemovitostí. Přístup do databáze soudních sporů (výše rovněž označovaný soudem jako „IT systém pohledávek“ nebo „aplikace pro správu pohledávek“) měli jeho klienti, avšak jen pan K. mohl zapisovat a přidávat skeny, což také dělal. K otázce, proč právě svědek je schopen dosvědčit přijetí zdanitelných plnění, uvedl, že byl u uzavření smluvního ujednání, byl u předávání a přebírání některých zadávaných prací, i on z počátku spolupráce namátkově kontroloval odvedenou práci, a protože se nenašly chyby, již další kontrolu nečinili. Na koordinačních schůzkách svědek a žalobce apelovali na preciznost a pečlivost, a protože od soudů ani od klientů advokátní kanceláře nebyla negativní zpětná vazba, byla práce pana K. považována za dostatečně kvalitní. Svědek uvedl, že do interní databáze je možné přistupovat odkudkoliv přes internet. Na počátku spolupráce se společností Socialove bylo domluveno, že vzhledem k množství práce, bude společnost využívat subdodavatele. Advokátní kancelář nevyžadovala jejich identifikaci. K otázce, jakým způsobem probíhalo zaškolení pana K., svědek uvedl, že mu byl předán soubor vzorových dokumentů (např. výzva k zaplacení dlužné částky, exekutorský návrh, kupní smlouva, nájemní smlouva, a byl upozorněn na veřejné rejstříky), ke každému formuláři mu bylo sděleno, co je třeba hlídat a vyplnit. V průběhu spolupráce obdržel písemná nebo elektronická data, kde byly podklady pro vyplnění těchto vzorových dokumentů nebo učinění jiných požadovaných úkonů. Dle svědka šlo o jednoduchou administrativní činnost, kterou zvládne kdokoli, kdo je pečlivý. Dle svědka nejde porovnávat smluvní odměnu 1 000 Kč za jednu hodinu odvedené práce se mzdou zaměstnance advokátní kanceláře. V tomto odkázal na předložený znalecký posudek. Kontrola provedené práce od společnosti Socialove probíhala tak, že u kupních smluv se v rejstřících kontrolovalo, zda strana není dlužníkem, zda je ve smlouvě obsaženo to, co měla smlouva obsahovat. U stánek se kontrolovala totožnost stánek, zda došlo k vyklizení a jaký je současný stav. U některých kauz probíhala kontrola přímo s výstupem a některé případy si kontroloval sám odběratel advokátní kanceláře. Za služby platil přímo žalobce. Svědek nevěděl, kde pan K. pracoval, v advokátní kanceláři to primárně nebylo. Za důkazy o provedení práce svědek označil reporty a samotnou provedenou práci. Reporty v advokátní kanceláři slouží jako evidence množství odvedené práce a odpracovaných hodin. Advokátní kancelář zajišťovala mlčenlivost subdodavatelů společnosti Socialove skrz závazek této společnosti. Schůzky s panem K. byly 7 - 9 krát měsíčně, samotné koordinační schůzky byly méně časté než předávání odvedené práce a zadávání práce nové. Reporty se předávaly spolu s odvedenou prací. Faktura byla předložena rovněž s reportem a byla rovnou hotově uhrazena panu K. Svědek nebyl přítomen u všech jednání. Pan K. předával práci elektronicky na flash disk nebo v listinné podobě přichystané k odeslání.
23. V průběhu správního řízení žalobce doložil správci daně celkem 3 znalecké posudky, které se zabývaly otázkou, zda byl žalobce součástí obchodního řetězce, a zda byla vykázaná přijatá zdanitelná plnění od společnosti Socialove skutečně uskutečněna. Tyto znalecké

posudky soud v souladu s žalovaným nehodnotí jako důkazy, jež by mohly prokázat uskutečnění zdanitelných plnění, jelikož předmětem jejich zkoumání v zásadě není odborná otázka, k jaké nemají správní orgány nebo soud dostatečné znalosti. Předmětem těchto posudků je v podstatě pouze posouzení důkazů (faktury, reporty a další), jež se nacházejí ve správním spise, a následné právní posouzení věci.

24. Správce daně dne 19. 1. 2018 učinil u společnosti NESTREL místní šetření (úřední záznam ze dne 29. 1. 2018, č. j. 129503/18/2809-60562-609246) za účelem ověření, zda tato společnost spolupracuje se žalobcem. Správci daně otevřela paní J. S., která uvedla, že společnost NESTREL spolupracuje se žalobcem - provádí pro něj zápisy dat do internetové aplikace, provádí výpočty penále. Zmínila i další zaměstnance, kteří zpracovávají agendu pro žalobce, avšak nevykonávají práci ze sídla společnosti. Správci daně bylo umožněno nahlédnout do kanceláře, kde byly na zemi i na pracovním stole štosy papírů a složek, kde správce daně zahlédl název „Solid“ nebo nadpis na jednom z dokladů „EXEKUCE“. Paní S. uvedla, že další dokumenty jsou ve skříni, kterou otevřela. Dne 15. 2. 2018 žalobce do správního spisu doplnil čestná prohlášení O. F., člena představenstva společnosti NESTREL, který prohlásil, že spolupracuje se žalobcem na základě smlouvy o spolupráci ze dne 23. 3. 2017. Tuto smlouvu žalobce i doložil. Svým obsahem se jedná o velmi obdobnou smlouvu jako dříve předložená smlouva o spolupráci se společností Socialove. Ve smlouvě je uvedeno, že předpokládaný rozsah činnosti je 300 - 500 hodin měsíčně, s tím, že každou hodinu si strany sjednaly odměnu 1 000 Kč bez DPH. Žalobce doložil i protokol o zahájení spolupráce ze dne 23. 3. 2017, jež je podepsán panem F., JUDr. K. a žalobcem. Žalobce dále správci daně doložil čestné prohlášení J. S. ze stejného dne, která uvedla, že při místním šetření správci daně sdělila, že společnost NESTREL zajišťuje pro žalobce administrativní činnosti prostřednictvím 4 - 5 svých zaměstnanců a umožnila správci daně nahlédnout do písemných materiálů, které pro žalobce společnost zpracovává, čehož však úřední osoby správce daně nevyužily. Městský soud souhlasí s názorem žalobce uvedeným v žalobě, že toto místní šetření minimálně prokazuje, jakým způsobem probíhala spolupráce mezi žalobcem a společností NESTREL a zejména prokazuje způsob práce této společnosti, která měla dle tvrzení žalobce nahradit společnost Socialove ve výkonu administrativní podpory žalobcovy advokátní kanceláře. Správce daně toto místní šetření učinil bez předchozího upozornění a bez vědomí žalobce (k tomu viz podkapitola II. 2. 3 tohoto rozsudku), proto je vyloučené, aby se společnost NESTREL na místní šetření správce daně připravila. Způsob výkonu práce společnosti NESTREL je na první pohled velmi podobný tomu, jak o výkonu práce společnosti Socialove vypovídal jak svědek pan K., tak i svědek JUDr. K. Soud sice souhlasí se správními orgány, že způsob spolupráce žalobce a společnosti NESTREL od roku 2017 nemůže prokázat rozsah a fakticitu uskutečnění plnění společnosti Socialove v roce 2016, avšak může přispět k posouzení věrohodnosti jiných předložených důkazů. Soud tak považuje za chybu, že přestože správce daně uskutečnil místní šetření, na kterém se dozvěděl skutečnosti, které jsou jednoznačně ve prospěch tvrzení žalobce, tyto žádným způsobem nehodnotil a nepřihlédl k nim.
25. Správní orgány uvedly, že výše uvedené důkazní prostředky neprokázaly rozsah a předmět (kvalitu) spolupráce mezi společností Socialove a žalobcem. S tímto soud nesouhlasí. Z výše uvedených čestných prohlášení plyne, že pan K. docházel do kanceláře žalobce a byl mu zřízen přístup do interního IT systému evidence pohledávek. Tyto skutečnosti ani správní orgány nezpochybovaly. Oba svědci (jak pan K., tak i JUDr. K.) zcela jistě potvrdili, že společnost Socialove pro žalobce deklarované práce vykonávala. Městský soud hodnotil obě svědecké výpovědi jako přesvědčivé. Skutečný rozsah vykonávané práce pak vyplývá

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

z předložených reportů, faktur a záznamů z koordinačních schůzek. Žalobce ve svých vyjádřeních vysvětlil, že se společností Socialove ukončil spolupráci, jelikož výsledky, které ke konci spolupráce obdržel, nebyly uspokojivé. Toto tvrzení i doložil výzvami jeho obchodních partnerů, kteří jej na chyby upozorňovali a vyzývali k nápravě. Odpovídá to i zřízení nových přístupových údajů pro společnost NESTREL do systému evidence pohledávek, jak to uvedl v čestném prohlášení pan H. Žalobce i doložil do spisu smlouvy mezi ním a obchodními partnery, ze kterých plyne, že žalobce vykonával pro své obchodní partnery činnosti, které odpovídají činnostem uvedeným v reportech. Žalobce za služby, které vykonával pro své partnery, fakturoval, což plyne z doložených faktur. Z tvrzení JUDr. K. a i vyjádření žalobce plyne, že po ukončení spolupráce se společností Socialove, začala pro advokátní kancelář vykonávat administrativní podporu společnost NESTREL. Z místního šetření u této společnosti plyne, že pro žalobce tato společnost nějakou činnost skutečně vykonávala. Správce daně při tomto šetření viděl šanony s dokumenty, jejichž množství a rozsah zjevně odpovídají rozsahu práce, o kterých vypověděl jak pan K., JUDr. K., ale i JUDr. S. ve svém čestném prohlášení. Jak již bylo uvedeno, smlouva o spolupráci mezi žalobcem a touto společností je velmi podobná smlouvě o spolupráci mezi žalobcem a společností Socialove a stejně tak i protokoly o zahájení spolupráce jsou velmi podobné. Jsou-li mezi oběma činnostmi a společnostmi takové podobnosti a z místního šetření je zjevné, že společnost NESTREL pro žalobce vykonávala administrativní práce, svědčí to závěru, že i společnost Socialove pro žalobce tyto práce vykonávala. Ze stejného důvodu bylo logické a opodstatněné provedení výsledku paní J. S. (zaměstnankyně společnosti NESTREL) a O. F. (člena představenstva této společnosti). Soud rovněž nesouhlasí se správními orgány, že z výsledku svědka H. nebylo možné zjistit nic podstatného. Svědek H. se mohl vyjádřit k tomu, v jakém rozsahu zřídil panu K. přístup do IT systému, zda do tohoto systému mohl přistupovat i z jiného místa než z kanceláře žalobce, což správní orgány rozporovaly, a dle soudu je i představitelné, že vyjádření správce IT systému by mohlo osvětlit, kdy a odkud se fakticky pan K. do systému přihlašoval, jelikož často přihlášení (logy) bývají ukládány.

26. Správní orgány postavily svoje úvahy o neunesení důkazního břemene na tom, že za první neověřily předloženým fakturám a odpovídajícím reportům a následně (zjednodušeně řečeno) označily jakékoliv další důkazy za neprůkazné k dosvědčení skutečného rozsahu poskytovaných plnění společností Socialove. Jak plyne z výše uvedeného, soud je opačného názoru. Přestože prvotní důkazní břemeno správce daně unesl a povinnost prokázat uskutečnění plnění byla přenesena na žalobce, nebylo to primárně z důvodu, že by předložené účetnictví (faktury a odpovídající reporty) bylo vadné. To uznaly i správní orgány. Ve správním řízení provedené důkazy nepotvrzovaly přímo uskutečnění plnění, ale odstraňovaly správcem daně vyjádřené pochybnosti. Byly-li vyvráceny pochybnosti správce daně, faktické uskutečnění deklarovaného plnění stále prokazují zejména nerozporované předložené reporty a svědecké výpovědi jak pana K., tak JUDr. K. Soud v této souvislosti připomíná, že svědecká výpověď patří mezi důkazní prostředky a jako důkaz ji lze použít vždy, je-li konkrétní, věrohodná a pokud není v rozporu s ostatními zjištěními (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007-85). Uvedl-li správce daně ve zprávě o daňové kontrole (str. 72), že pochybnosti o uskutečnění plnění plynou i z rozsahu činností, kterou svědek K. vykonával i pro další subjekty, soud odkazuje na podkapitolu II. 2. 4 tohoto rozsudku, kde soud uvedl, že k tomuto názoru správní orgány nemohly dospět.

27. Soud tak uzavírá, že žalobce svoji procesní aktivitou unesl své důkazní břemeno. To se tak přeneslo zpět na správní orgány, které již nedokázaly přesvědčivě vyjádřit takové pochybnosti, které by vyvrátily žalobcem doložené důkazy. Hlavní žalobní námitka je tak důvodná, protože soud musí dle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušit žalobou napadené rozhodnutí a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

II. 2 Procesní vady řízení

28. Žalobce v žalobě dále namítal řadu vad procesního charakteru. Přestože již výše uvedené posouzení soudu je dostatečné ke zrušení rozhodnutí žalovaného, soud se bude dále zabývat i těmito námitky, jelikož mohou mít vliv na navazující řízení ve věci před žalovaným.

II. 2. 1 Vada zahájení daňové kontroly a doručování písemností

29. Žalobce v žalobě namítá, že správce daně zahájil daňovou kontrolu v místě trvalého bydliště pana Z. F., který v době zahájení daňové kontroly nedisponoval potřebnou plnou mocí. Správce daně měl jednat po dobu daňové kontroly s žalobcem. Správce daně rovněž po celou dobu daňového řízení doručoval písemnosti panu F. V reakci na zjištění správce daně, že pan F. nedisponuje potřebnou plnou mocí, zaslal správce daně žalobci devět písemností, kterými opakoval jejich doručení. Správce daně v těchto dokumentech nicméně ponechal původní lhůty, které uplynuly. Správní orgány argumentovaly, že žalobce se o všech dříve doručovaných písemnostech dozvěděl, proto nebyl postižen na svých právech. Dle žalobce pak však nedává smysl, aby správce daně dané písemnosti doručoval znovu.
30. Mezi účastníky není sporu o tom, že původně předložená plná moc ze dne 20. 3. 2007 pro pana F. nebyla pro zastupování žalobce v daňovém řízení dostatečná.
31. Dle § 85 odst. 2 daňového řádu se daňová kontrola *provádí u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější.*
32. Podle § 87 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném v době zahájení daňové kontroly (8. 3. 2017) je daňová kontrola *zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.*
33. Z citovaných ustanovení neplyne, že by bylo povinností zahájit daňovou kontrolu v sídle daňového subjektu. Daňová kontrola se zahajovala prvním úkonem, při kterém je vymezen předmět a rozsah kontroly a při kterém jsou zjišťovány informace ke kontrole rozhodné. V nyní posuzované věci byla daňová kontrola zahájena na místním jednání dne 8. 3. 2017 (protokol č. j. 355953/17/2809-60562-609246), kterého se účastnil jak pan F., tak i sám žalobce. V tomto protokolu byl stanoven předmět a rozsah kontroly (DPH za měsíce leden až prosinec roku 2016) a z dotazů správce daně na tomto jednání plyne, že i správce daně začal zjišťovat potřebné informace. Zahájení daňové kontroly tak bylo provedeno v souladu se zákonem. Na tom nemá vliv místo zahájení daňové kontroly. Žalobce byl přítomen a na otázky správce daně odpovídal. Nebyla tak žádným způsobem porušena jeho práva.
34. Žalobce v podané námitce stran doručování písemností panu F. nespornuje skutečnost, že se všechny písemnosti do jeho dispozice dostaly. Sporné ve výsledku pouze nelogický postup správce daně, který sice byl přesvědčen, že písemnosti byly doručeny správně a přesto je doručoval znovu, aniž by upravil procesní lhůty v nich určené.

35. Z obsahu správního spisu soud ověřil, že žalobce skutečně na písemnosti, které byly doručovány panu F. odpovídal. Např. dne 31. 5. 2017 byla panu F. doručena výzva ze dne 30. 5. 2017, č. j. 1199171/17/2809-60562-609246, aby ve lhůtě 15 dní prokázal určité skutečnosti. Pan F. podáním ze dne 5. 6. 2017 požádal o prodloužení lhůty a následně dne 28. 6. 2017 na tuto výzvu odpověděl přímo žalobce. Obdobně i sdělení správce daně ze dne 5. 3. 2018, č. j. 318964/18/2809-60562-609246, bylo doručováno panu F. (doručeno dne 7. 3. 2018) a odpověděl na něj přímo žalobce ve svém podání ze dne 16. 3. 2018, zaevidované pod č. j. 422573. Na emailové sdělení pana F. ze dne 22. 1. 2018, aby byly veškeré písemnosti nadále doručovány přímo žalobci, správce daně odpověděl jak panu F., tak i žalobci. V této odpovědi správce daně uvedl, že emailové sdělení nemá potřebnou formu, proto bude i nadále doručovat panu F. Až v podání ze dne 4. 4. 2018 žalobce uvedl, že plná moc ze dne 20. 3. 2007 se nikdy nevztahovala i na doručování písemností od správce daně. Od tohoto podání správce daně začal komunikovat přímo se žalobcem a zároveň znovu doručil i dříve nesprávně zaslané písemnosti. Do té doby však žalobce nikdy neprojevil nesouhlas s tím, že správce daně doručoval písemnosti panu F., i když mu bylo známo, že takto správce daně postupuje. Jak již bylo uvedeno výše, žalobce v podané žalobě ani nijak nespornuje, že by se s nesprávně doručovanými písemnostmi neseznámil. Správce daně tak skutečně dle soudu nemusel znovu doručovat předmětné písemnosti (viz pojetí „materiální funkce doručení“, např. v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2010, č. j. 1 As 90/2010-95, nebo ze dne 24. 9. 2020, č. j. 7 As 85/2019-27). To, že tak učinil, však nezpůsobuje jeho postup nezákonným. Tato námitka tak není důvodná.

II. 2. 2 Zamlčení důkazních prostředků

36. Žalobce namítal, že správce daně zamlčuje předložené důkazní prostředky. Žalobce se dne 19. 12. 2017 správce daně doptával, zda svědek K. doplnil své vyjádření, jak přislíbil na ústním výslechu dne 11. 5. 2017. Správce daně odpověděl, že nedoplnil. Žalobce tak kontaktoval pana K., který naopak uvedl, že tato vyjádření doplnil již dne 6. 10. 2017. Až po prokázání těchto skutečností správce daně připustil, že emailové podání od svědka K. obdržel, ale nemělo potřebnou formu. V takovém případě měl dle žalobce správce daně svědka vyzvat dle § 74 daňového řádu, aby vady podání odstranil. Žalobce namítal, že správce daně však standardně sám komunikuje prostřednictvím emailu.
37. Ve správním spisu je podání svědka K. založeno na listu č. 42 ze dne 8. 1. 2018.
38. V podkapitole II. 1. 3 městský soud dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného je nutné zrušit, jelikož správní orgány nesprávně posoudily předložené důkazní prostředky. I kdyby nyní rekapitulovaná námitka zamlčování důkazních prostředků byla pravdivá, nemělo by to vliv na rozhodnutí soudu, jelikož rozhodnutí žalovaného již soud ruší. Zároveň tato námitka nemá vliv na další posouzení věci, jelikož ve správním spise je vyjádření svědka K. zařazeno, správní orgány k němu při svém rozhodnutí musí přihlídnout a žalobce se k němu má možnost vyjádřit. Soud tak pro nadbytečnost nebude tuto námitku více věcně posuzovat.

II. 2. 3 Nezákonné provedení místního šetření

39. Žalobce namítal, že správce daně provedl místní šetření u společnosti NESTREL dne 19. 1. 2018, aniž by žalobci umožnil se místního šetření účastnit. V té souvislosti i nezákonně provedl výslech zaměstnankyně této společnosti paní S., kterou ani nepoučil o jejích právech. O místním šetření provedl pouze záznam a nevyhotovil protokol.

40. Žalovaný k této námitce uvedl, že při místním šetření neprováděl výslech, ale paní S. pouze podívala vysvětlení dle § 79 odst. 3 daňového řádu. O místním šetření zároveň není nutné dle § 80 odst. 3 daňového řádu vyhotovit protokol, ale postačuje i sepsat úřední záznam.
41. Přítomností daňového subjektu na místním šetření se zabýval Nejvyšší správní soud např. ve svém rozsudku ze dne 24. 1. 2024, č. j. 6 Afs 46/2021-105, kde uvedl, že „podle § 92 odst. 2 daňového řádu je správce daně oprávněn sám aktivně vyhledávat důkazní prostředky (provádět vyhledávací činnost ve smyslu § 78 daňového řádu). V rámci toho pak správce daně provádí místní šetření (§ 78 odst. 3 daňového řádu). Na rozdíl od výsledku svědka zákonodárce pro místní šetření (a vyhledávací činnost obecně) nestanoví výslovně právo daňového subjektu účastnit se tohoto postupu. To odpovídá především účelu místního šetření, kterým je v obecné rovině získávání předběžných informací o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by bylo možno následně využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. Judikatura Nejvyššího správního soudu zároveň dovodila, že provádí-li správce daně místní šetření, jehož cílem je získat důkaz vedoucí ke stanovení daňové povinnosti, je namístě, aby se daňový subjekt o tomto postupu dozvěděl a měl možnost se tohoto úkonu zúčastnit (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, č. j. 1 Afs 29/2009-91). Z uvedeného však nutně nevyplývá, že každé konání místního šetření bez přítomnosti daňového subjektu vede automaticky k nezákonnosti daňového řízení a jeho výsledku, tedy daňového rozhodnutí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2013, č. j. 2 Afs 78/2012-31). Oprávnění správce daně provést místní šetření bez součinnosti s daňovým subjektem je výslovným odklonem od základních zásad daňového řízení, a to především zásady spolupráce (§ 6 odst. 2 daňového řádu) a zásady vstřícnosti (§ 6 odst. 4 daňového řádu). Jedná se o výjimku, kterou správce daně nemůže využívat excesivně bez ohledu na práva daňového subjektu. V případě neúčasti daňového subjektu je nutné zkoumat, zda správce daně během místního šetření nezjistil skutečnosti z důkazních prostředků, jejichž provedení se daňový subjekt musí osobně účastnit a musí o nich být ze zákona vyrozuměn (např. právě výslech svědka). Zároveň je vždy nutné rozlišovat okolnosti konání místního šetření. U místního šetření konaného v rámci probíhajícího daňového řízení je v obecné rovině vhodné, aby se daňový subjekt o konání místního šetření dozvěděl. U místního šetření konaného mimo daňové řízení lze nepřítomnost daňového subjektu obecně připustit (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 368/2018-36).“
42. Z uvedené citace plyne, že vadou místního šetření bez umožnění přítomnosti daňového subjektu by bylo, prováděl-li by správce daně na místním šetření výslech svědka.
43. Dle městského soudu téměř u každého místního šetření musí dojít alespoň k nějaké komunikaci mezi oprávněnými úředními osobami a třetí osobou, u které se místní šetření provádí. To však neznamená, že tato komunikace je vždy materiálně výsledkem svědka. Bude záležet mimo jiné na rozsahu a pokládaných otázkách. Z úředního záznamu o uskutečnění místního šetření (č. j. 129503/18/2809-60562-609246) a i z čestného prohlášení paní S. plyne, že se správce daně dotazoval, zda společnost NESTREL spolupracuje se žalobcem. Dle soudu je takový dotaz nutný již jen k tomu, aby správce daně mohl v rámci probíhající daňové kontroly provést místní šetření. Soud je přesvědčen, že se nejednalo svým rozsahem a formou o takové sdělení, které by představovalo výslech svědka. Správce daně ani žalovaný rovněž v rámci svého posouzení k tomuto místnímu šetření ani nepřihlíželi, když uvedli, že společnost NESTREL začala spolupracovat s žalobcem až v roce 2017, tedy jakékoliv zjištění z místního šetření nemohlo mít vliv na posuzovaný obchodní vztah žalobce a společnosti Socialove. Toto posouzení je sice nesprávné a správní orgány naopak měly za účelem zjištění skutečného stavu věci provést výslech paní S. (viz body [24] a [25] tohoto rozsudku), avšak

ukazuje to na skutečnost, že v rámci místního šetření správce daně nezjišťoval informace, jež by považoval za podstatné. Správce daně tak při místním šetření dle soudu nepostupoval nesprávně.

II. 2. 4 Nezopakování svědeckého výsledku

44. Žalobce namítal, že mu správce daně neumožnil účastnit se výsledku svědka K. i v dalších probíhajících kontrolách u společností, které správce daně spolu s žalobcem označil jako součásti obchodního řetězce. Žalobce požadoval zopakování výsledku. Věděl-li by žalobce, že předmětem výsledku budou i jiná řízení, účastnil by se ho sám a nikoliv prostřednictvím zástupce, který neměl k účasti na takovém výsledku zmocnění.
45. V daňovém řízení obecně lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů (§ 93 odst. 2 daňového řádu), nicméně je-li takovým podkladem protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti (odst. 3 citovaného ustanovení).
46. Posledně citované ustanovení odráží skutečnost, že daňový řád upřednostňuje bezprostřední výpověď svědka před čtením protokolu o jeho výpovědi. „*Smyslem je, že správce daně i daňový subjekt se mohou, oproti statickému čtení protokolu, při výsledku svědka doptat na skutečnosti, které jsou pro daný případ potřebné*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2015 č. j. 4 Afs 109/2015-41). „*Klíčovou vlastností svědecké výpovědi, odlišující ji od jiných důkazních prostředků, je rovněž její nezprostředkovanost – svědek vypovídá za přítomnosti pracovníka správce daně i daňového subjektu a závěry o věrohodnosti a relevanci jeho výpovědi proto lze činit i z jeho nonverbálního projevu a celkového dojmu, kterým působí.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS).
47. V rozsudku ze dne 29. 3. 2018, č. j. 7 Afs 378/2017-50, Nejvyšší správní soud shrnul podmínky, za nichž mohou protokoly o výpovědi svědků pořízené v jiných řízeních sloužit jako podklady pro rozhodnutí. (1) Nesmějí být pořízeny účelově proto, aby správce daně zabránil daňovému subjektu v přítomnosti u výsledku svědka a ve výkonu práva klást svědkovi otázky; (2) výsledky musejí být provedeny v souladu se zákonem; a (3) musejí být daňovému subjektu zpřístupněny, aby se s jejich obsahem mohl seznámit a případně navrhnout další důkazy. V citovaném rozsudku sp. zn. 2 Afs 24/2007 kasační soud uvedl, že „*v případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, je třeba tyto rozpory odstranit, přičemž – je-li možno příslušného svědka předvolat – nejvhodnější cestou zpravidla bude jeho výslech, při němž mu budou nejasnosti předestřeny. Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení*“.
48. V nyní posuzované věci proběhl výslech svědka K., kterého se účastnil žalobce prostřednictvím svého zástupce. Téhož dne se nicméně uskutečnil výslech stejného svědka i v rámci daňových řízení se společností N&F Marketing Group s.r.o. a HANSCRAFT, s.r.o. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole z těchto dalších výsledků, resp. z odpovídajících protokolů, vycházel (str. 71 zprávy o daňové kontrole), když uvedl, že svědek K. nemohl kapacitně zvládat činnosti uskutečňované pro žalobce a obě společnosti. Správce daně umožnil klást svědkovi otázky při výsledku uskutečněném v nyní

posuzovaném řízení, nicméně ze správního spisu nevyplývá, že by v té době již žalobce znal názor správce daně o propojenosti všech subjektů, resp. o tom, že pan K. vykonával pracovní činnosti i pro obě dvě další společnosti. Žalobce tak fakticky neměl možnost klást svědku otázky týkající se daných společností. Navrhoval-li žalobce zopakování této svědecké výpovědi, ve světle výše uvedené judikatury tomuto požadavku mělo být vyhověno. Nestalo-li se tak, neměl správce daně z daných protokolů o výsledku svědka vycházet i v nyní posuzované věci.

III. Zbýlé vznesené námitky

49. V této kapitole se soud vyjádří ke zbývajícím námitkám, které vznesl žalobce v žalobě a které nejsou alespoň implicitně vypořádány již v předchozích kapitolách či podkapitolách tohoto rozsudku.
50. Správní orgány žalobci vytýkaly, že přestože vykázal značné náklady na úhradu výkonu činnosti společnosti Socialove, nezvýšil se adekvátně jeho příjem. Žalobce namítal, že proces vymáhání pohledávek představuje delší časový úsek. Zisky z činnosti se tak neprojeví okamžitě. Soud s tímto názorem souhlasí. Správní orgány nezohlednily, že smlouva se společností Pražská plynárenská a.s. ze dne 29. 6. 2015 a její dodatek ze dne 21. 6. 2017 stanoví kromě paušální částky odměny za každou zpracovanou pohledávku a zpracovanou a odeslanou výzvu i odměnu ve výši 7 % z vymožené pohledávky. Tato část odměny se logicky v příjmech žalobce projeví až s časovým zpožděním.
51. Správní orgány dávají do příčinné souvislosti počátek zahájení daňové kontroly s ukončením spolupráce žalobce se společností Socialove. Tato časová souvislost může být dle soudu čistě náhodná a nemusí se jednat o souvislost příčinnou. Obdobné platí k okamžiku převodu podílu pana K. ve společnosti Socialove.
52. Soud částečně souhlasí s názorem správních orgánů, že hotovostní platby hrazené panu K. za služby společnosti Socialove vyvolávají pochybnosti. Tato skutečnost byla nicméně vysvětlena při svědeckém výsledku pana K., který uvedl, že z předaných peněz rovnou vyplácel své subdodavatele (brigádníky).
53. Soud souhlasí se správními orgány, v tom, že bylo možné žalobce označit jako součást „řetězce obchodních firem“. Jak nicméně vysvětlil žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí, nejednalo se o označení, jež by mělo souvislost s účastí na podvodu na DPH, ale bylo užito v souvislosti s vyjádřením obchodních partnerů společnosti Soacialove.
54. Soud doplňuje, že žalobce v podané žalobě sporuje i některé názory správce daně, jež žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí uznal a rozpory odstranil (např. možnost posuzovat autenticitu podpisů svědka K. či vytýkání nesprávně uvedené firmy společnosti Pražská plynárenská a.s.). Takové námitky nejsou důvodné.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

55. Z výše uvedených důvodů městský soud rozhodnutí žalovaného zrušil podle § 78 odst. 1 s. ř. s. V souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. jsou správní orgány v dalším řízení vázány názorem soudu vyjádřeným v tomto rozsudku. Ohledně hodnocení předložených důkazů se budou správní orgány řídit zejména podkapitolou II. 1. 3 a ohledně přihlídnutí k výpovědi svědka K. v jiných daňových řízeních se budou řídit názorem soudu uvedeným v podkapitole II. 2. 4.

56. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s. Jelikož měl žalobce ve věci plný úspěch, náleží mu náhrada nákladů řízení. Tyto náklady představují náklady na soudní poplatek ve výši 3 000 Kč za podání žaloby.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-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 28.02.2024

Mgr. Gabriela Bašná v.r.
předsedkyně senátu