



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže, soudkyně Mgr. Věry Jachurové a soudce Mgr. Bc. Jana Schneeweise v právní věci

žalobkyně: **DOT servis s.r.o.**, IČO: 28893492
sídlem Jeremenkova 1835/106
zastoupená advokátem Mgr. Karlem Hnilicou
sídlem Španělská 2, 120 00 Praha 2

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 1. 2023, č. j. 2958/23/5200-11434-713180

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobkyně domáhá zrušení rozhodnutí označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí vydaná Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“), a to:
 - dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017 (dále jen „zdaňovací období 2017“) ze dne 20. 4. 2021, č. j. 3146661/21/2004-52525-107504 (dále jen „dodatečný platební výměr“), kterým byla podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu žalobkyni doměřena z moci úřední DPPO vyšší o částku 2 464 870 Kč a

- platební výměr na daňové penále ze dne 26. 1. 2022, č. j. 389073/22/2004-52525-107504 (dále jen „platební výměr na daňové penále“), kterým bylo podle § 251 odst. 3 daňového řádu vyměřeno v souladu s § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu penále ve výši 20 % z částky daně doměřené dodatečným platebním výměrem na DPPO za zdaňovací období 2017 ve výši 492 974 Kč.

(dále též společně „platební výměry“).

II. Dosavadní průběh řízení a napadené rozhodnutí

2. Ke stanovení DPPO došlo na základě výsledku daňové kontroly za zdaňovací období 2017, která byla zahájena dne 13. 2. 2019 protokolem č. j. 277222/19/2211-60562-304074. Téhož dne byla zahájena také daňová kontrola na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), a to za zdaňovací období říjen až prosinec 2017 v rozsahu tuzemských přijatých zdanitelných plnění. Dne 9. 5. 2019 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období leden až září 2017 v tomtéž rozsahu.
3. Správce daně vydal v průběhu daňové kontroly dne 18. 9. 2019 výzvu k prokázání skutečností č. j. 990216/19/2211-60561-304074, na kterou žalobkyně reagovala dne 7. 11. 2019. Výsledek kontrolního zjištění byl žalobkyni doručen dne 7. 6. 2021, pod č. j. 3024816/21/3005-60561-711689 a žalobkyně se k němu dne 28. 6. 2021 vyjádřila. Daňová kontrola byla ukončena dne 15. 4. 2021 doručením zprávy o daňové kontrole žalobkyni. Dodatečným platebním výměrem byla žalobkyni doměřena z moci úřední DPPO vyšší o částku 2 464 870 Kč a platebním výměrem na daňové penále bylo žalobkyni vyměřeno penále ve výši 492 974 Kč.
4. Předmětem odvolání bylo kontrolní zjištění spočívající v neprokázání oprávněnosti zahrnutí nákladů zaúčtovaných na vrub *úctu - 518.300, 518.600 nebo 518.700* v souvislosti s dodáním stavebního materiálu, pronájmu stavebních strojů, zajištění objízdných tras, dočasného osvětlení a výstražného zařízení, zapůjčení kontejnerů, vypracování změnových listů, obnovovací a opravné práce kanalizací a vodovodních přivaděčů, stavební úpravy a vyklizení staveniště spolu s úklidem od deklarovovaných dodavatelů za zdaňovací období 2017. Odvolací orgán dospěl k názoru, že ke stanovení DPPO za zdaňovací období 2017 došlo na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci, a proto přistoupil k doplnění spisového materiálu ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu a prvostupňovému správci daně uložil provést některé úkony [(zjištění aktuálního stavu trestního řízení, ve kterém jsou obžalovanými pan M. H. (dále jen „M. H.“) a pan R. H. (dále jen „R. H.“)]. Po provedeném vyhodnocení trestního řízení měl prvostupňový správce daně zvážit opětovné provedení svědecké výpovědi pana M. H., doplnění odvolacího řízení o svědecké výpovědi výše uvedených deklarovovaných dodavatelů, provedení výslechu svědka pana P. H. (dále jen „P. H.“) a provedení svědeckých výpovědí odběratelů odvolatele.
5. Žalovaný přistoupil v odvolacím řízení k doplnění daňového řízení o další úkony, zejména o svědecké výpovědi a zjištění aktuálního stavu trestního řízení. Poté seznámil žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a důkazy a s jejich hodnocením v rámci odvolacího řízení písemností č. j. 46192/22/5200-11434-713180 ze dne 15. 12. 2022 (dále jen „seznámení 1“), kterou byla žalobkyně obeznámena s vyhodnocením svědeckých výpovědí a s postojem

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

žalovaného k výsledku trestního řízení. Dne 19. 12. 2022 žalovaný seznámil žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a důkazy a jejich hodnocením v rámci odvolacího řízení písemností č. j. 47115/22/5200-11434-713180 (dále jen „seznámení 2“). Obsahem bylo seznámení s hodnocením svědeckých výpovědí pana I. Č. (dále jen „I. Č.“) a pana L. N. (dále jen „L. N.“). Dne 12. 1. 2023 žalovaný obdržel reakci žalobkyně. Dne 16. 1. 2023 žalovaný vyrozuměl žalobkyni písemností č. j. 1969/23/5200-11434-713180 (dále jen „sdělení ze dne 16. 1. 2023“) o provedeném hodnocení kontrolních hlášení deklarovaných dodavatelů. Reakce žalobkyně byla zapracována do odvolacích námitek a vypořádána v napadeném rozhodnutí. Žalovaný neshledal odvolání žalobkyně jako důvodná, a proto je zamítl a platební výměry potvrdil.

6. V daném případě podle finančních orgánů žalobkyně neprokázala oprávněnost zahrnutí nákladů v souvislosti s dodáním stavebního materiálu, pronájmem stavebních strojů, zajištěním objízdných tras, dočasného osvětlení a výstražného zařízení, zapůjčením kontejnerů, vypracováním změnových listů, obnovovacích a opravných prací kanalizací a vodovodních přivaděčů, stavebních úprav a vyklizením staveniště spolu s úklidem od níže deklarovaných dodavatelů za zdaňovací období 2017 na základě přijatých faktur vystavených dodavateli: BAARTE-TRANS, s. r. o. v likvidaci (dále též „BAARTE-TRANS“), BKŠ Bohemia, s. r. o. v likvidaci (dále též „BKŠ Bohemia“), KROMSTAV Smíchov, s. r. o. (dále též „KROMSTAV“), MIVATO s. r. o. v likvidaci (dále též „MIVATO“), PALMITA s. r. o. v likvidaci (dále též „PALMITA“) a Pro GMG s. r. o. v likvidaci (dále též „Pro GMG“). Žalobkyně neprokázala faktickou realizaci deklarovaných prací v deklarovaném rozsahu a od deklarovaného dodavatele.

III. Žaloba

7. Žalobkyně v žalobě uvedla, že napadené rozhodnutí, jakož i řízení mu předcházející trpí neodstranitelnými vadami, pro které je nezbytné napadené rozhodnutí a platební výměry zrušit. Rovněž namítla, že nebyl dostatečně zjištěný skutkový stav, který byl nesprávně právně posouzen, a došlo k porušení zákonných práv žalobkyně v řízení předcházejícím napadenému rozhodnutí.
8. V prvním žalobním bodě žalobkyně vznesla námítky stran provádění svědeckých výpovědí. Namítla, že správce daně ani žalovaný neprovedli některé požadované výsledky svědků, resp. neprovedli navržené opakované výsledky svědků. V některých případech znemožnili či ztížili účast zástupce žalobkyně při výslechu některých svědků, když odmítli změnu termínu výslechu svědka I. H. (dále jen „I. H.“) a D. H. (dále jen „D. H.“) na základě včasné a doložené omluvy zástupce žalobkyně.
9. Procesní pochybení žalobkyně shledává v tom, že žalovaný provedl výslech I. H., jednatelky BKŠ Bohemia, za přítomnosti jejího manžela D. H., který byl ve věci předvolán jako svědek z důvodu jeho jednatelství u firmy KROMSTAV. Stejně tak výslech D. H., jednatele firmy KROMSTAV, provedl za přítomnosti jeho manželky I. H., která byla ve věci předvolána jako svědek z důvodu jednatelství ve firmě BKŠ Bohemia. Výslech jednoho svědka za účasti jiného svědka je v rozporu s procesním právem a oprávněnými zájmy žalobkyně. Ačkoliv žalovaný v napadeném rozhodnutí (v bodech 229, 230 a 235) uvádí, že k výslechu D. H. nebude přihlížet, z rozhodnutí je zřejmé, že opětovně činí závěry z obou výslechů. Oba výsledky měl žalovaný provést znovu. Žalovaný si byl vědom pochybení a nově výsledky neprovedl pouze z důvodu, že se bál konce prekluzivní lhůty pro vyměření

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

daně. Důvod jejich neprovedení je tedy jiný, než který je uveden v odůvodnění napadeného rozhodnutí v bodě 230.

10. Ve druhém žalobním bodě žalobkyně namítla, že žalovaný i správce daně odmítli provést důkaz znaleckým posudkem, který by odstranil pochybnosti o rozsahu dodaných prací a materiálů.
11. Ve třetím žalobním bodě žalobkyně namítla nepřijatelnost krátké lhůty k reakci na seznámení 1 a 2 v odvolacím řízení. Žalovaný nedal žalobkyni dostatečnou lhůtu k vyjádření, která by odpovídala rozsáhlosti obsahu seznámení 1. Lhůta končila v pondělí 2. 1. 2023 a obsahovala fakticky jen 5 pracovních dnů, ze kterých byly 4 pracovní dny v době mezi vánočními svátky a novým rokem, tedy v období pravidelných vánočních prázdnin a čerpání dovolených. V případě seznámení 2 byla stanovena nepřiměřeně krátká lhůta též v délce 8 dnů. Čtyři dny před jejím skončením požádala žalobkyně o prodloužení lhůty o 30 dnů. Žalovaný lhůtu prodloužil pouze o 4 dny, které zbývaly do skončení lhůty.
12. Dále žalobkyně brojí proti sdělení ze dne 16. 1. 2023. Namítla, že obsahově se jednalo o další seznámení se zjištěnými skutečnostmi a neobsahovalo výzvu k vyjádření. Za situace, kdy jí nebyla zaslána výzva k vyjádření, považovala žalobkyně za standardní, že se má ke skutečnostem vyjádřit ve standardní lhůtě 15 dnů (do 31. 1. 2023). Žalobkyně tak učinila dne 26. 1. 2023. I kdyby akceptovala původní 8denní lhůtu, pak by tato lhůta končila dne 26. 1. 2023 a vyjádření bylo podáno ve lhůtě. Žalovaný však nevyčkal uplynutí ani minimální lhůty (8 dnů) a dne 26. 1. 2023 vydal napadené rozhodnutí. V jednání žalovaného žalobkyně spatřuje rozpor s legitimním očekáváním a porušení práva na spravedlivý proces.
13. Ve čtvrtém žalobním bodě žalobkyně namítla nesprávné hodnocení důkazů. Uvedla, že hodnocení důkazů trpí zásadní vadou jednostranného a zavádějícího posuzování v její neprospěch. Žalovaný se nedostatečně vypořádal s důkazy osvědčujícími tvrzení žalobkyně ohledně provedených plnění a bagatelizoval všechny důkazy znějící v její prospěch. S odkazem na jejich obecnost žalovaný nezohlednil všechny důkazy svědčící ve prospěch žalobkyně v celém komplexu.
14. Žalobkyně namítla, že v žádném případě nelze připustit zákonnost postupu, kdy správce daně využil pro své hodnocení již provedené vyhodnocení ze strany policejního orgánu, jako se tomu stalo ve věci odposlechů a obsahu e-mailových schránek; k tomu odkázala na stranu 71 až 72 zprávy o daňové kontrole a bod 83 napadeného rozhodnutí. V daném případě se nejednalo o hodnocení důkazů, ale pouhé konstatování obsahu vyhodnocení důkazů policejním orgánem. Zdůraznila, že části odposlechů, které byly zařazeny do daňového spisu, neobsahují nikde jméno žalobkyně nebo jejího jednatele či zaměstnanců. Stejně tak tvrzení, že e-mailová adresa X je e-mail používaný Ing. T. K. (jednatelem žalobkyně, dále jen „T. K.“) nemá oporu v žádném důkazu, který je založen ve spise. Správce daně si nejdříve z policejního spisu utvořil závěr o fiktivnosti plnění a pak k tomu závěru utvářel své hodnotící stanovisko, a porušil tak § 8 odst. 1 daňového řádu.
15. Žalobkyně dále blíže poukázala na nevyvážené a jednostranné hodnocení výpovědí svědků, zejména M. H., R. H., P. H., I. Č. a Ing. D. M. (dále jen „D. M.“) a současně na vyvstalou nutnost provedení doplňujících výsledků M. H., R. H. a Ing. D. M. s ohledem na další v mezidobí provedené důkazy a na obsah hodnocení ze strany správce daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

16. Žalobkyně v žalobě podrobně rozebrala obsah jednotlivých svědeckých výpovědí (Ing. D. M., M. H., R. H., P. H. a I. Č.) a uzavřela, že skutečnosti z nich vyplývající jednoznačně potvrzují realizaci jednotlivých dodávek a služeb. Dále poznamenala, že pan M. H. za jednotlivé dodavatele jednal na základě plné moci. Pan R. H. byl osobou zprostředkovávající práci firem, za které jednal pan M. H. pro žalobkyni. Z provedených důkazů je zřejmé, že za společnosti, jejichž dodávky jsou zpochybňovány, jednal a dodávky jejich jménem zajišťoval svědek M. H. Pokud správce daně zpochybňuje jednotlivá plnění, která jsou uvedena na jednotlivých daňových dokladech, pak měl provést další dokazování k těmto jednotlivým plněním právě směrem ke svědkovi M. H. Žalobkyně považuje doplňující výslech svědka M. H. za nezbytný; jeho neprovedení je závažnou procesní chybou a porušením práva žalobkyně na spravedlivý proces. Návrhy na provedení doplňujícího výslechu M. H., R. H. a Ing. D. M. byly legitimní a jejich neprovedením došlo k nezákonnému postupu a poškození práv žalobkyně. Argumentaci v bodě 188 napadeného rozhodnutí žalobkyně považuje za lichou.
17. Žalobkyně má současně za to, že výpovědi svědků P. H. a I. Č. v kontextu dalších důkazů osvědčují provádění předmětných prací a služeb dodavatelskými firmami, za které pro žalobkyni jednal svědek M. H. Hodnocení výpovědí těchto svědků žalovaným je velmi úzce zaměřeno na negativa a pozitiva jsou odmítnuta pro svou obecnost, což je v rozporu se zásadou řádného hodnocení důkazů a s obsahem těchto výslechů.
18. Žalobkyně dále odkázala na svá vyjádření ze dne 31. 10. 2019 a ze dne 31. 12. 2020, která podrobně rozebírají jednotlivá rozporovaná plnění a uvádějí konkrétní tvrzení potvrzující jejich realizaci tak, jak je uvedeno na příslušných daňových dokladech. Jednalo se celkem o 12 investičních akcí, na kterých se uvedení dodavatelé žalobkyně podíleli jako subdodavatelé. Všechny akce (označené č. 5, 6, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19) byly realizovány a žalobkyně veškerá plnění dle těchto zakázek splnila a obdržela za ně fakturovaný výnos. Všechny náklady fakturované žalobkyni od předmětných dodavatelů byly objednatelům jednotlivých zakázek vyúčtovány a po kontrole provedení jejich plnění byly i žalobkyni uhrazeny. Všechny zakázky získala žalobkyně ve výběrovém řízení a odběrateli byly buď obce nebo organizace zřízené samosprávnými celky. Celý průběh realizace podléhal přísnému režimu zákona o zadávání veřejných zakázek. Průměrná marže žalobkyně se pohybovala od 1 % (akce č. 14) do 10,5 % (akce č. 12). Ve dvou případech byly akce i lehce ztrátové (akce č. 13 a č. 18). Jak vyplývá z veřejně dostupných zdrojů prezentovaných i státními institucemi (Ministerstvo pro místní rozvoj), je průměrná marže ve výběrových řízeních 4,9 %. V případě, že správce daně vyškrtl zkoumaná nákladová plnění jako fiktivní, tedy nerealizovaná, činila by vypočtená marže žalobkyně více než 10 %, u devíti z nich přes 15 %, z toho u čtyř dokonce přes 30 % (akce č. 5, 6, 17, 19), tedy zcela mimo reálné hodnoty. V této souvislosti se žalobkyni jeví jako nelogické, aby u ztrátové akce č. 13 (Rudolec most) uplatnila „fiktivní“ fakturu, když i bez ní by tato zakázka byla ztrátová. Dle přesvědčení žalobkyně tyto důkazy osvědčují realizaci zkoumaných plnění tak, jak jsou uvedena na daňových dokladech a evidována v účetnictví žalobkyně.
19. Hodnocení u jednotlivých dokladů k jednotlivým zakázkám v bodech 88 až 101 napadeného rozhodnutí postrádá dle žalobkyně jednoznačné uvedení závěru žalovaného k jednotlivému plnění. Hodnocení ze strany žalovaného je nepřesné a zmatečné.
20. K hodnocení kontrolních hlášení, která žalovaný podle bodu 238 napadeného rozhodnutí nepovažuje za důkazní prostředek, žalobkyně uvedla, že takové hodnocení je v příkrém

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

rozporu s obecným posuzováním hodnoty kontrolních hlášení. Z těchto dokumentů lze vyvodit závěr, že dodavatelé o provedených daňových plněních vůči žalobkyni daňově účtovali a zahrnuli je do svých příjmů. Žalovaný vůbec nereagoval na žádost žalobkyně týkající se daňových priznání a sdělení nedoplatků dodavatelů. Nesdělil žalobkyni výši daňových nedoplatků dodavatelů, ačkoliv evidencí vysokých nedoplatků na daních v napadeném rozhodnutí v bodech 54 až 59 argumentuje. K uvedenému žalobkyně poznamenala, že má k dispozici pouze přípis správce daně adresovaný Generálnímu ředitelství cel ze dne 30. 5. 2018 č. j. 4394382/18/2000-21050-705636, z něhož vyplývají jiné závěry. Žalovaný tak bezdůvodně odepřel žalobkyni možnost vyjádřit se k rozporu mezi jejím tvrzením o vysokých nedoplatcích na daních u všech jednotlivých firem a obsahem zmíněného přípisu správce daně a seznámit se s výši daňových nedoplatků a reagovat na ně.

21. Závěrem se žalobkyně ohradila proti závěru žalovaného uvedenému v bodě 239 napadeného rozhodnutí a zdůraznila, že podvodný řetězec nebyl předmětem dokazování a hodnocení v této věci. Uvedené hodnocení považuje za nepřipadné.
22. V pátém žalobním bodě žalobkyně brojila proti postupu žalovaného, který nepřihlédl k možnosti aplikace institutu esenciálních nákladů. Správce daně měl v souladu s § 1 odst. 2 daňového řádu zkoumat, zda jsou v daném případě naplněny předpoklady pro stanovení daně podle pomůcek, tedy zda byla naplněna norma obsažená v § 98 odst. 1 daňového řádu; k uvedenému odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2019, č. j. 2 Afs 238/2017–35.
23. Žalobkyně vnímá, že neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních výdajů samo o sobě ještě není způsobilé zpochybnit účetnictví jako celek a neznámá nemožnost stanovit daň dokazováním. Nicméně jedná-li se o výdaje, které musely být pro dosažení příjmů zcela logicky vynaloženy (tzv. esenciální výdaje), jejich skutečná výše však nebyla spolehlivě prokázána, není možné tyto výdaje zcela opomenout. Uzná-li správce daně určitou část příjmů ke zdanění, a odebere tedy poplatníkovi část jeho majetku, musí priznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení.
24. K uvedenému žalobkyně doplnila, že při stanovení daně za užití pomůcek sice platí princip, že nelze kombinovat způsoby stanovení daně, neznámá to však, že pokud nebylo možno stanovit daň na základě dokazování, poznatky získané správcem daně v průběhu dokazování nejsou využitelné jako pomůcky, mají-li z hlediska stanovení daně určitou informační hodnotu. Správce daně může tu část evidence, kterou vyhodnotí jako kompletní a nepochybnou, využít jako pomůcky. Naopak u výdajů, kde pochybnosti měl a které se daňovému subjektu nepodařilo vyvrátit, může využít např. statistické či jiné údaje vztahující se ke srovnatelným daňovým subjektům a hospodářským činnostem. Žalobkyně zdůraznila, že v jejím případě žádné jiné náklady ani výnosy nebyly předmětem daňové kontroly. Správce daně ostatní daňové náklady nekontroloval, resp. jejich uplatnění automaticky akceptoval jako souladné se zákonem.
25. V šestém žalobním bodě žalobkyně namítla, že žalovaný pochybil, jestliže jí neposkytl informace o osobách, které se na přípravě a vydání napadeného rozhodnutí podílejí, a znemožnil jí tak uplatnit včasné a konkrétní námitky proti těmto osobám.

IV. Vyjádření žalovaného

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

26. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Předně podotkl, že žalobkyně obdobné námitky uplatnila již v průběhu řízení, a proto v podrobnostech odkázal na obsah spisového materiálu a vypořádání odvolacích námitek v napadeném rozhodnutí.
27. Konstatoval, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno stran prokázání daňové uznatelnosti sporných výdajů jako nákladů dle § 24 odst. 1 ZDP, konkrétně neprokázala dodavatele plnění a faktické přijetí plnění v tvrzeném rozsahu. V daném případě však došlo ke zpochybnění pouze nízké části výdajů z celkových výdajů, a proto nelze hovořit o esenciálních nákladech nutných na dosažení příjmu a případnému přechodu na stanovení daně dle pomůcek. Veškeré procesní námitky žalovaný shledal jako nedůvodné a často se vyznačující účelovostí postupu žalobkyně ve snaze zpochybnit procesní aspekty doměření daně, a dosáhnout tak uplynutí lhůty pro stanovení daně před dořešením věci v odvolacím řízení.
28. K prvnímu žalobnímu bodu žalovaný konstatoval, že svědecká výpověď neslouží k odstranění rozporů vzniklých na základě jiných svědeckých výpovědí.
29. S ohledem na to, že správce daně při provádění svědeckých výpovědí manželů H. procesně pochybil, žalovaný přihlížel pouze k výpovědi paní I. H. (která byla provedena jako první a procesním pochybením spočívajícím v účasti jejího manžela na výsledku nebyla dotčena). Požadavku na provedení opakovaného výsledku těchto osob nebylo vyhověno, neboť dle žalovaného lze jen stěží předpokládat, že by tyto osoby vnesly do řízení nové informace a fakta. K uvedenému odkázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09 a bod 230 napadeného rozhodnutí.
30. K novému provedení svědecké výpovědi pana M. H. nebylo přistoupeno, neboť opakované předvolání této osoby by do řízení nepřineslo žádné nové informace. Svědek potvrdil spolupráci se žalobkyní, vyjadřoval se k jednotlivým aktivitám a logistice, avšak jeho tvrzení stran vlastnění sporných dodavatelských společností se ukázalo jako nepravdivé. Žalovaný doplnil, že na věci nic nemění ani tvrzení žalobkyně, že se správce daně v rámci provádění svědecké výpovědi výslovně nezeptal na existenci plné moci. Nebylo povinností správních orgánů vydávat výzvu panu M. H. k doložení plné moci.
31. Vzhledem k tomu, že žalobkyně v návrhu na opakování svědecké výpovědi pana R. H. nic konkrétního nesdělila, setrval žalovaný na závěrech uvedených v bodě 188 napadeného rozhodnutí. K tomu doplnil, že spolupráce tohoto svědka s panem M. H. byla potvrzena, nikoliv však spolupráce s dodavatelskými společnostmi.
32. Žalovaný dále konstatoval, že se Ing. D. M. k realizaci zakázek pro žalobkyni již vyjadřoval v rámci své výpovědi uskutečněné dne 18. 2. 2020. Svědek Ř. (jednatel společnosti Stavitelství Řehoř s. r. o.; dále jen „pan Ř.“) přítom v rámci svého výsledku nevěděl, od koho žalobkyně pronajímala stavební stroje, čerpací soupravy, dočasné osvětlení, mobilní stavební buňky, mobilní oplocení, kolové rýpadlo nebo pásový bagr, ale předpokládal, že byly součástí plnění pro obec Zbizuby. Rovněž neměl povědomí o tom, jaké konkrétní projektové práce byly provedeny na zakázkách Zbizuby, Tismice a Vrutice. Teprve pan T. K. (jednatel žalobkyně) sdělil, že za žalobkyni měl zakázky Zbizuby, Vrutice a Tismice na starosti Ing. D. M. (zaměstnanec žalobkyně) a že tato osoba byla známa i panu Ř. Pro opětovné provedení svědeckých výpovědí žalovaný neshledal důvod a odkázal na body 167 a 188 napadeného rozhodnutí.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

33. Žalovaný k neprovedení opakovaných svědeckých výpovědí M. H., R. H. a Ing. D. M. s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 177/2019-71 souhrnně dodal, že důvodem pro opětovný výslech není jen to, že se žalobkyni nelíbí, jak byl výslech svědka daňovým orgánem hodnocen.
34. K dílčí námitce týkající se znemožnění účasti zástupce žalobkyně na výslechu některých svědků, žalovaný konstatoval, že v rámci doplnění skutkového stavu v odvolacím řízení byly provedeny i výslechy svědků. Žalovaný považuje jednání zástupce žalobkyně za účelové a za nevhodné procesní taktizování. Snahou zástupce žalobkyně bylo co nejvíce prodloužit dobu do konání svědeckých výpovědí s cílem dosáhnout prekluze daňové povinnosti. Žalovaný v této souvislosti poukázal na obstrukční jednání zástupce žalobkyně při dojednávání termínu svědeckých výpovědí, detailně popsal stěžejní momenty a odkázal na body 120 až 131 napadeného rozhodnutí a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2017, č. j. 4 Afs 240/2016-71. Závěrem připomněl, že je právem daňového subjektu (žalobkyně) účastnit se výslechu svědka, nikoliv jeho povinností. Existuje zde i možnost advokáta zvolit si substitučního zmocněnce ve smyslu § 29 odst. 2 daňového řádu. Námitku zkrácení procesních práv z důvodu znemožnění účasti zástupce žalobkyně při provádění svědeckých výpovědí tak žalovaný shledal jako zavádějící, účelovou a nedůvodnou.
35. K dílčí námitce týkající se procesního pochybení správce daně u výslechů pana D. H. a paní I. H. žalovaný konstatoval, že svědecká výpověď pana D. H. byla zpochybněna a žalovaný vznesenou odvolací námitku částečně akceptoval; k uvedenému odkázal na bod 235 napadeného rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že se výslech paní I. H. konal jako první a výslech D. H. byl proveden až následně, žalovaný k výslechu D. H. již nepřihlížel, neboť tento svědek mohl účelně vypovídat ve shodě se svojí manželkou. Žalovanému není zřejmé, v jakém směru byla práva žalobkyně zkrácena, pokud žalovaný do svého hodnocení nepromítl svědeckou výpověď pana D. H. z důvodu procesního pochybení. Přitom ani jeden ze svědků nevypověděl nic konkrétního, resp. vypověděli především to, že podpisy na fakturách souvisejících se zpochybněnými plněními nejsou jejich a že netuší, že v předmětném období byli evidováni jako jednatelé.
36. Druhý žalobní bod žalovaný považuje za nekonkrétní. Předně uvedl, že správce daně posoudil provedení znaleckého posudku za nadbytečné v kontextu s tím, že již v rámci daňové kontroly bylo žalobkyni sděleno, proč jej správce daně neprovedl. Jelikož správní orgány nezpochybnily provedení samotných zakázek, nýbrž zpochybňují, jestli se na nich skutečně podíleli deklarování dodavatelé, kteří měli poskytnout služby nebo materiál, provedení znaleckého posudku by bylo v daném případě neefektivní a nadbytečné. K uvedenému odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 21. 3. 2002 sp. zn. I. ÚS 55/01, neboť provedení znaleckého posudku není schopno vyvrátit ani ověřit tvrzenou skutečnost. Důkazní břemeno stran prokázání daňových tvrzení leželo na žalobkyni a nebylo úkolem správce daně, aby si k unesení jejich tvrzení opatřil znalecký posudek. Nejednalo se též o objasňování složitých otázek, k nimž je třeba odborných znalostí a vypracování znaleckého posudku.
37. Ke třetímu žalobnímu bodu žalovaný konstatoval, že nepochybil, když předmětnými seznámeními (1 a 2) stanovil žalobkyni lhůtu k reakci v minimální délce 8 dní v souladu s § 32 daňového řádu. K osmidenní lhůtě bylo přistoupeno s ohledem na fakt, že doplnění v rámci odvolacího řízení obsahovalo především svědecké výpovědi, přičemž převážná většina těchto svědeckých výpovědí byla žalobkyni poskytnuta zasláním do datové

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

schránky zástupce žalobkyně, případně se žalobkyně svědeckých výpovědí účastnila. V podrobnostech žalovaný odkázal na vypořádání totožných odvolacích námitek v bodech 221 až 227 napadeného rozhodnutí. S ohledem na povahu svědeckých výpovědí konstatoval, že jeho závěry uvedené v seznámeních 1 a 2 nemohou být pro žalobkyni nijak překvapivé. Doplnil, že nepochybil, když žalobkyni vyhověl v požadavku na prodloužení lhůty dle § 36 odst. 2 daňového řádu. Naopak poznamenal, že o účelovém postupu (zástupce) žalobkyně svědčí žádosti o nahlížení do správního spisu.

38. K dílčí námitce stran upření práva na další reakci žalobkyně na sdělení ze dne 16. 1. 2023 žalovaný odkázal na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52 a uzavřel, že dostal povinností plynoucím z jeho závěrů. V souladu s § 115 daňového řádu byl poskytnut prostor pro dialog, a to jak žalobkyni, tak orgánům finanční správy. Žalobkyně byla v rámci odvolacího řízení dvakrát seznámena s dosavadním dokazováním a se závěry z něj plynoucími. Na obě seznámení žalobkyně věcně a podrobně reagovala, přičemž dle žalovaného došlo k vyčerpání prostoru pro dialog mezi stranami a zcela postačovalo, pokud se žalovaný k poslednímu podání žalobkyně v reakci na seznámení 2 dále vyjádřil prostřednictvím sdělení ze dne 16. 1. 2023, v rámci něhož žalobkyni informoval o hodnocení provedených důkazních prostředků ve vztahu k daňovému řízení. Právní závěry žalovaného se v porovnání se závěry uvedenými v seznámení 2 nijak nezměnily, a proto nemohly být v tomto smyslu pro žalobkyni překvapivé. Žalovaný má za to, že jako odvolací orgán postupoval vstřícně, pokud k vydání sdělení přistoupil. Žalobkyně nemohla legitimně očekávat, jak namítá, že jí bude poskytnuta další lhůta k případnému dalšímu vyjádření a že bude veden další dialog mezi ní a žalovaným.
39. Pokud jde o čtvrtý žalobní bod, je žalovaný přesvědčen, že postupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů dle § 8 odst. 1 daňového řádu. Žalobkyně byla povinna prokázat, že sporné výdaje skutečně vynaložila, a to tak, jak deklarovala na příslušných daňových dokladech. Ve smyslu prokázání daňové účinnosti uplatněných nákladů byla povinna prokázat faktické přijetí plnění (v rozsahu a čase) od konkrétních dodavatelů; k uvedenému pak žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 19/2019-30 a č. j. 1 Afs 20/2019-28 ze dne 30. 4. 2019. Nezpochybil, že k realizaci zakázek došlo. Poznamenal, že již v daňové kontrole správce daně uvedl, že nerozporuje samotné provedení jednotlivých zakázek, nýbrž skutečnost, zda služby tvrzené v daňových dokladech byly poskytnuty prostřednictvím deklarovaných dodavatelů a v tvrzeném rozsahu. V tomto ohledu nebyly pochybnosti správce daně v průběhu daňového řízení odstraněny.
40. K dílčí námitce stran nesrozumitelnosti bodů 88 až 101 napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že v předmětných bodech popisoval souhrnně postup a zjištění správce daně, přičemž následně z bodu 103 napadeného rozhodnutí vyplývá jednoznačné stanovisko, že správce daně ukončil daňovou kontrolu se závěrem, že služby, popř. zboží uvedené na předmětných daňových dokladech (fakturách) nebyly ve zdaňovacím období 2017 fakticky poskytnuty tak, jak deklarovala žalobkyně, že se ve výše uvedených případech nejedná o dodání služeb (zboží), které uskutečnili dodavatelé uvedení na daňových dokladech a že výše uvedené částky za nákup služeb (zboží) nebyly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve zdaňovacím období 2017 v souladu s § 24 odst. 1 ZDP. K jednotlivým plněním se žalovaný vyjádřil a vyslovil svůj hodnotící závěr.

41. Žalovaný ve vztahu k hodnocení podkladů z trestního řízení nesouhlasil s tvrzením žalobkyně, že si správce daně nejprve utvořil závěr o fiktivnosti plnění a pak ke svému závěru utvářel hodnotící stanovisko. Podle § 93 odst. 2 daňového řádu může správce daně použít jako důkazní prostředek veškeré podklady, které mu jsou předány prostřednictvím jiného orgánu veřejné moci a které byly získány pro jimi vedená řízení. V daném případě podklady Policie ČR tvořily pouze podpůrný důkazní prostředek; stěžejní hodnotící závěry vyplynuly z podkladů a svědeckých výpovědí učiněných v daňovém řízení. Žalovaný se tudíž nedomnívá, že by správce daně hodnotil vyhodnocení důkazů provedené policejním orgánem; jednalo se o konstatování skutečností, které jsou z podkladů zřejmé. K uvedenému pak blíže odkázal na body 190 a 191 napadeného rozhodnutí.
42. Ve vztahu k hodnocení kontrolních hlášení dodavatelů žalovaný uvedl, že z kontrolních hlášení nelze dovodit nic jiného, než že dodavatelé příslušná plnění zahrnuli do kontrolních hlášení. Kontrolní hlášení mohou plnit pouze podpůrnou důkazní úlohu k dalším věrohodným důkazům, avšak to nebyl případ žalobkyně. Kontrolní hlášení primárně souvisejí s DPH, a formální zahrnutí plnění do kontrolních hlášení proto ještě neznamená, že předmětné plnění nemůže být zasaženo podvodem na DPH. Uzavřel, že kontrolní hlášení, resp. plnění zanesená v kontrolních hlášeních dodavatelů nemají s ohledem na provedená skutková zjištění důkazní hodnotu, jakou jim žalobkyně přisuzuje.
43. K dílčí námitce ohledně neprovedení důkazu daňovými příznámi dodavatelů a nesdělení jejich nedoplatků žalovaný konstatoval, že nebyl povinen a ani oprávněn sdělovat žalobkyni výši jednotlivých nedoplatků u té které společnosti. V tomto směru upozornil na § 52 odst. 1 daňového řádu s tím, že správce daně je vázán povinností mlčenlivosti o tom, co se při správě daní dozvěděl o poměrech jiných osob. Ačkoli žalobkyně argumentuje přípisem správce daně adresovaným Generálnímu ředitelství cel ze dne 30. 5. 2018, č. j. 4394382/18/2000-21050-705636, nijak neobjasňuje, jakým způsobem se tento přípis dostal do její dispozice, přičemž žalovaný s ním není obeznámen. Žalovanému není zřejmé, jak by mohla informace o nedoplatcích na dani u těchto společností (a případná reakce žalobkyně) zvrátit zjištěný skutkový stav.
44. Závěrem se žalovaný vyjádřil k námitkám vztahujícím se k nesprávnému hodnocení jednotlivých svědeckých výpovědí. K výpovědi Ing. D. M. žalovaný reprodukoval závěry uvedené v bodech 71 až 73 napadeného rozhodnutí a k výpovědi M. H. shrnul závěry uvedené v bodech 75 až 77 napadeného rozhodnutí. V průběhu celého řízení nebylo žádným dokumentem doloženo, že by pan M. H. měl plnou moc nebo jakoukoliv jinou veřejnou listinu, jež by mu umožňovala za jednotlivé jednatele deklarováných dodavatelů jednat. Z údajů obsažených ve veřejném rejstříku vyplývá, že pan M. H. není ani v jednom případě uveden jako jednatel dodavatelských společností. Nadto i ze spisového materiálu poskytnutého Policií ČR je zřejmé, že pan M. H. jednal za deklarované společnosti bez vědomí jejich statutárního orgánu. K uvedenému pak žalovaný odkázal na body 124, 130 a 195 napadeného rozhodnutí. Žalovaný nerozporuje, že se na zakázkách mohl podílet i pan M. H., ale nebylo potvrzeno, že plnění tvrzené na daňových dokladech uskutečnily společnosti BAARTE-TRANS, BKŠ Bohemia, KROMSTAV, MIVATO, PALMITA a Pro GMG ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Svědek sice popsal podrobně obsah aktivit, které vykonával, ale významným způsobem byla zpochybněna skutečnost, že by plnění uskutečnily deklarované společnosti, a to v tvrzeném rozsahu. K výpovědi R. H. žalovaný reprodukoval závěry uvedené v bodech 68 až 70 napadeného rozhodnutí a k výpovědi P. H. shrnul závěry uvedené v bodech 143 až 145 napadeného rozhodnutí. K výpovědi I. Č.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

pak reprodukoval závěry uvedené v bodech 106 až 109 napadeného rozhodnutí s tím, že svědek I. Č. se domníval, že dodavatelské společnosti „vlastnil“ M. H., nikoliv že by za tyto společnosti jednal na základě udělené plné moci.

45. Ve vztahu k pátému žalobnímu bodu žalovaný konstatoval, že celkové správcem daně vyloučené náklady činí 12 476 434,15 Kč, což představuje cca 18 % (nízkou část) celkových provozních nákladů žalobkyně za zdaňovací období 2017. Přestože byla skladová evidence žalobkyně zpochybněna, bylo možné stanovit daň dokazováním a zohlednit tedy pouze ty náklady, ve vztahu k nimž žalobkyně důkazní břemeno unesla. Žalovaný neshledal v řešených případech důvod pro uznání minimálně nutných nákladů, jelikož existovaly, byly definovány a nebyly vyvráceny pochybnosti o faktické existenci předmětných nákladů. Nebyl tak naplněn základní předpoklad pro existenci esenciálních nákladů, a to nezpochybnitelná existence fakticity plnění. Jelikož primární způsob stanovení daně představuje dokazování a daň bylo možné stanovit dokazováním, nebyl důvod pro přechod na náhradní způsob stanovení daně dle pomůcek. K uvedenému pak odkázal na body 213 až 220 napadeného rozhodnutí. Nejedná se o nezbytně nutné výdaje, bez kterých by nebylo možné dosáhnout příjmu; resp. uplatněné výdaje za dané zdaňovací období, které nebyly správcem daně zpochybněny, mohly reálně stačit k dosažení zdanitelných příjmů.
46. Pokud jde o šestý žalobní bod, žalovaný podotkl, že jeho rozhodovací činnost nemůže sama o sobě zakládat důvod podjatosti vyřizujících úředních osob a naplnění podmínek pro vyloučení úřední osoby pro podjatost ve smyslu § 77 daňového řádu nezakládá bez dalšího ani případná nezákonnost vydaného rozhodnutí. Žalovaný odkázal na obsah správního spisu, ze kterého vyplývá, že námitka podjatosti mj. vyplynula z vyjádření žalobkyně ze dne 26. 1. 2023 a žalovaný na žádosti žalobkyně na sdělení konkrétních jmen úředních osob, které se na rozhodování v dané věci podílely, reagoval písemností č. j. 3973/23/5200-11434-713180 ze dne 7. 2. 2023 (dále jen „sdělení ze dne 7. 2. 2023“). Vyzdvihl, že ve vztahu k uplatnění institutu podjatosti se nejedná o rozhodování o určité převažující důvodné obavě z možné budoucí podjatosti jmenované úřední osoby, nýbrž o prokázání reálné existence zákonného důvodu podjatosti u konkrétně označené úřední osoby, která se na daňovém řízení podílela. Podpis úřední osoby na napadeném rozhodnutí neprokazuje osobní zapojení dotčené úřední osoby do této věci. Přestože svým podpisem podepisující úřední osoba stvrzuje, že s postupem uvedeným v rozhodnutí souhlasí, nelze jí přičítat jednání finančního úřadu, potažmo odvolacího orgánu, neboť je to právě správce daně, resp. žalovaný, kdo vydal napadené rozhodnutí, a nikoliv úřední osoba, která danou písemnost podepisuje. Pro úplnost žalovaný dodal, že žalobkyně uplatnila námitku podjatosti v řízení před správcem daně s tím, že námitka týkající se vyloučení osob podílejících se na vypracování zprávy o daňové kontrole z důvodu podjatosti byla řádně prověřena a shledána jako nedůvodná. K uvedenému odkázal na body 104 a 191 napadeného rozhodnutí. Vznesenou námitku podjatosti žalovaný shledal příliš obecnou a účelovou.

V. Posouzení věci soudem

47. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Dále přezkoumal napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, a to v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

48. Při rozhodování o žalobě soud vycházel zejména z následující právní úpravy:
49. Podle § 24 odst. 1 ZDP *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.*
50. Podle § 32 odst. 1 daňového řádu *správce daně stanoví osobě zúčastněné na správě daní rozhodnutím lhůtu pro úkon při správě daní, pokud je toho třeba a pokud ji nestanoví zákon.*
51. Podle § 32 odst. 2 daňového řádu *lhůtu kratší než 8 dnů lze stanovit jen zcela výjimečně pro úkony jednoduché a zvláště naléhavé.*
52. Podle § 32 odst. 3 daňového řádu *pokud správce daně ukládá rozhodnutím povinnost, ke které se stanovená lhůta váže, musí být v poučení tohoto rozhodnutí obsaženy i právní důsledky nedodržení této lhůty; pokud jde o lhůtu kratší než 8 dnů, musí být rovněž odůvodněna délka této lhůty, a to i v případě, že se rozhodnutí jinak neodůvodňuje.*
53. Podle § 36 odst. 1 daňového řádu *správce daně povolí ze závažného důvodu na žádost osoby zúčastněné na správě daní prodloužení lhůty stanovené správcem daně, pokud byla žádost o prodloužení lhůty podána před jejím uplynutím; za stejných podmínek lze prodloužit i lhůtu zákonnou, pokud tak stanoví zákon.*
54. Podle § 36 odst. 2 daňového řádu *správce daně vyhoví první žádosti o prodloužení lhůty, nejde-li o lhůtu stanovenou zákonem, a lhůtu prodlouží alespoň o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývá ze lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, ledaže by bylo žádáno o lhůtu kratší.*
55. Po provedeném řízení dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.
56. Stěžejní otázkou v této věci je, zda žalobkyně splnila podmínky pro uplatnění nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, tedy zda jí takové náklady skutečně vznikly a zda v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu prokázala, že je tvrzeným způsobem vynaložila.
57. V prvním žalobním bodě žalobkyně vnesla námitky ohledně provádění svědeckých výpovědí a toho, že nebylo přistoupeno k opakovaným výslechům svědků.
58. Pokud jde o námitky vytýkající žalovanému neprovedení některých požadovaných (opakovaných) výslechů svědků, a to konkrétně pana D. H. a paní I. H., M. H., R. H. a Ing. D. M., soud se ztotožnil s argumentací v napadeném rozhodnutí. Pro opakování svědeckých výpovědí s ohledem na v mezidobí provedené výslechy jiných svědků soud neshledal žádný důvod.
59. Je třeba připomenout, že svědek v rámci svědecké výpovědi vypovídá k tomu, co vnímal vlastními smysly. Relevantními skutečnostmi ze svědecké výpovědi jsou jen skutečnosti osvědčující správcem daně zjišťovanou realitu, kterou svědek bezprostředně vnímal, tj. co viděl, slyšel, cítil, či konal. Svědecká výpověď neslouží k odstranění rozporů vzniklých na základě jiných svědeckých výpovědí, neboť to není její podstatou. Touto optikou je třeba se dívat na námitku žalobkyně vztahující se k neprovedení opakovaných svědeckých výpovědí.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

60. Ze svědecké výpovědi pana M. H. vyplynulo, že svědek potvrdil spolupráci se žalobkyní, vyjadřoval se k jednotlivým aktivitám a k logistice. Jeho tvrzení stran vlastnění sporných dodavatelských společností se však ukázala jako nepravdivá. Ze svědecké výpovědi pana R. H. vyplynulo, že jeho spolupráce s panem M. H. byla potvrzena, ale nebyla potvrzena spolupráce s dodavatelskými společnostmi. Ze svědecké výpovědi pana Ing. D. M. vyplynulo, že deklarované dodavatelské společnosti sice znal, ale žalobkyně s nimi neměla žádný přímý smluvní vztah. Svědek pan Ř. nejmenoval Ing. D. M. jako osobu, na kterou by si v souvislosti se spornými zakázkami vzpomněl. Deklarované dodavatelské společnosti znal, nepotvrdil ale, že s nimi byla žalobkyně v přímém smluvním vztahu. Opakování výsledků z důvodu vznesení konkrétních dotazů k jednotlivým přijatým plněním soud považuje za nadbytečné, stejně tak i námitku poukazující na nutnost odstranění rozporů mezi výpovědí svědků a tvrzením žalobkyně, neboť uvedené nezakládá důvod pro opakování svědeckých výpovědí. Soud rovněž souhlasí s tím, že nebylo povinností správce daně vydávat výzvu panu M. H. k doložení plné moci. Svědek potvrdil, že za dodavatelské společnosti jednal, což, jak již bylo uvedeno výše, se následně ukázalo jako nepravdivé tvrzení (k tomu viz níže).
61. Lze shrnout, že provedení opakovaných svědeckých výpovědí nebylo důvodné pro naprostou neúčelnost a nehospodárnost. Pokud svědci neuvedli relevantní skutečnosti, jež by odstranily pochybnosti žalovaného, lze jen těžko předpokládat, že by opětovné výsledky svědků provedené nadto s delším časovým odstupem přispěly k objasnění věci. Nutno dodat, že zástupce žalobkyně byl u většiny výsledků přítomen, a mohl tak klást svědkům otázky a na případné rozpory reagovat. Žalovaný se k opakovaným svědeckým výpovědím M. H. a R. H. podrobně vyjádřil v bodech 184, 188 a 195 napadeného rozhodnutí. Soud se s tímto hodnocením žalovaného ztotožnil, a proto odkazuje na argumentaci žalovaného obsaženou v odkazovaných pasážích napadeného rozhodnutí. Žalobkyně přitom ani v žalobě přesvědčivě netvrdila nic, co by mohlo tyto závěry žalovaného zpochybnit. Byť svědek M. H. nebyl správcem daně přímo vyzván, aby jakkoliv doložil, zda byl v předmětném období skutečně zmocněncem deklarovaných dodavatelů, bylo toto tvrzení v průběhu daňové kontroly i odvolacího řízení opakovaně rozporováno, a bylo tak na žalobkyni, aby tyto důkazní prostředky sama doložila, pakliže se jich dovolávala. Soud s odkazem na § 92 odst. 2 daňového řádu připomíná, že je to právě daňový subjekt (zde žalobkyně), kdo nese břemeno tvrzení a kdo má také povinnost svá tvrzení doložit, neboť jej tíží břemeno tvrzení. V tomto směru soud poukazuje na rozsudek ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že *„(o)rgány finanční správy dostatečně prokázaly, že existují vážné pochybnosti o stěžovatelem předkládaných dokladech a tvrzených účetních případech. V takovém případě bylo na stěžovateli, aby doložil, že přes vzniklé pochyby se sporné účetní případy udály tak, jak je o nich účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení a nabídl tvrzení nová. To však stěžovatel úspěšně neudělal a neunesl tedy důkazní břemeno. Tohoto důkazního břemene se stěžovatel nemůže zbavit ani odkazem na vyhledávací povinnost správce daně. Jakkoliv má totiž správce daně povinnost zjistit rozhodné skutečnosti co nejúplněji, nelze ji vykládat v tom smyslu, že by zcela nahradila stěžovatelovu povinnost tvrdit a dokazovat rozhodné skutečnosti. Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na přednostní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004–125, publ. pod č. 1022/2007 Sb. NSS).“* Ačkoli je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny

co nejpůlněji, a není v tom vázán jen návrhy daňového subjektu, je to právě daňový subjekt, který nese odpovědnost za to, že doloží svá daňová tvrzení.

62. Pokud jde o opakování svědeckých výpovědí manželů H., žalobkyně vyjma procesního pochybení neuvedla žádný jiný důvod pro jejich opětovné provedení. Požadavku na provedení opakovaného výsledku těchto osob nebylo žalovaným (správcem daně) vyhověno s odůvodněním, že lze stěžít předpokládat, že by tyto osoby vnesly do řízení nové informace a fakta. Soud i v tomto případě se závěrem žalovaného souhlasí a v podrobnostech k výsledku manželů H. odkazuje na níže vypořádané dílčí námítky týkající se procesního pochybení správce daně.
63. Soud nepřisvědčil ani námitce, že správce daně znemožnil či ztížil účast zástupce žalobkyně při výsledku některých svědků, když odmítl změnit termín výsledku svědka I. H. a D. H. na základě včasné a doložené omluvy zástupce žalobkyně. Z obsahu spisového materiálu vyplývá, že dne 16. 8. 2022 zaslal správce daně předvolání ke svědecké výpovědi panu D. H. a paní I. H. Dne 24. 8. 2022 požádal zástupce žalobkyně o odložení svědecké výpovědi. Správce daně této žádosti vyhověl a zaslal svědkům nové předvolání na 6. 10. 2022. Svědci ani zástupce žalobkyně se však v tento termín nedostavili. Dne 4. 10. 2022 správce daně kontaktoval prostřednictvím e-mailové komunikace zástupce žalobkyně a vyzval jej, aby sdělil volné termíny pro provedení svědeckých výpovědí, a to v období od 24. 10. do 30. 11. 2022. Do dne 11. 10. 2022 zástupce žalobkyně nereagoval, a tak správce daně v rámci jiného řízení požádal zástupce žalobkyně o vyjádření. Zástupce žalobkyně navrhl termíny 24., 29., a 30. 11. 2022. Správce daně zástupce žalobkyně informoval, že pro výsledky svědků jsou tři termíny nedostačující, a svědci proto budou muset být předvoláni i v jiné termíny. Dne 17. 10. 2022 zaslal správce daně opakované předvolání panu D. H. a paní I. H. Zástupce žalobkyně následně dne 24. 10. 2022 prostřednictvím e-mailové komunikace správci daně sdělil, že původní e-mail našel ve spamu a současně uvedl termíny, ve kterých by mohly být svědecké výpovědi provedeny. Správce daně v návaznosti na tento e-mail vydal dne 25. 10. 2022 sdělení, v němž s poukazem na § 29 odst. 2 a § 96 odst. 5 daňového řádu konstatoval, že žádosti o změnu termínu nebude vyhověno z důvodu přechodících četných opakovaných žádostí a velkého množství předvolaných osob. Uvedl, že zástupce žalobkyně byl včas vyrozuměn o termínech konání svědeckých výpovědí. Zástupce žalobkyně podal dne 28. 10. 2022 žádost o změnu termínu výsledku svědků, která byla správcem daně opětovně zamítnuta (sdělení ze dne 1. 11. 2022). Svědecká výpověď pana D. H. proběhla dne 8. 11. 2022 za přítomnosti paní I. H. a bez přítomnosti zástupce žalobkyně. Svědecká výpověď paní I. H. proběhla téhož dne bez přítomnosti zástupce žalobkyně.
64. Z uvedeného shrnutí zřetelně vyplývá, že správce daně vycházel zástupci žalobkyně vstříc, neboť mu vyhověl a změnil termíny výsledků svědků tak, aby se jich zástupce žalobkyně mohl osobně účastnit. Zástupce žalobkyně ovšem na výzvy správce daně nereagoval buď vůbec, nebo s velkou časovou prodlevou. O konání výsledku byl přítom vždy informován dostatečně dopředu. Soud v uvedeném postupu správce daně nespatřuje žádné porušení práv žalobkyně, neboť žalobkyni, resp. jejímu zástupci byl dán dostatečný časový prostor k tomu, aby pro případ kolize s jiným jednáním či s jiným relevantním důvodem měl možnost zvolit si substitučního zmocněnce ve smyslu § 29 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně rovněž ze skutkového či právního hlediska nezpochybnila důvody, pro které správce daně nevyhověl jejím žádostem o změnu termínu konání svědeckých výsledků, resp. neuvedla konkrétní skutečnosti, z nichž by měla vyplývat důvodnost těchto

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

opakovaně podávaných žádostí. Žalobkyni nebylo právo účastnit se výslechu svědků upřeno ani nijak omezeno rovněž proto, že správce daně zprvu žádostem žalobkyně o změnu termínu výslechu svědků vyhověl. Námitka, že žalobkyně byla zkrácena na svých procesních právech, je tudíž nedůvodná.

65. Pokud jde o namítané procesní pochybení spočívající v provedení výslechu I. H. za přítomnosti jejího manžela D. H. a naopak, žalovaný totožnou odvolací námitku částečně akceptoval a vypořádal v bodech 229 až 235 napadeného rozhodnutí. Uvedl, že se výslech paní I. H. konal jako první (dne 8. 11. 2022 od 10:30 hodin) a výslech D. H. až následně (ve 13:00 hodin). K provedení výslechu D. H. žalovaný nepřihlížel právě s ohledem na to, že tento svědek mohl účelově vypovídat ve shodě se svojí manželkou. Námitku žalobkyně však shledal bez vlivu na celkové hodnocení věci. V bodě 230 napadeného rozhodnutí mimo jiné uvedl, že předmětné výslechy nejsou jediným důkazním prostředkem rozporujícím pravdivost tvrzení žalobkyně. Požadavku na provedení opakovaného výslechu pak žalovaný nevyhověl s odůvodněním, že lze stěží předpokládat, že by opětovný výslech uvedených osob vnesl do řízení nové informace a fakta, přičemž odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09. Byť žalovaný v bodech 123 a 124 (194) napadeného rozhodnutí popsal hodnocení výslechu D. H., v bodě 125 napadeného rozhodnutí však odkázal na bod 235, kde odvolací námitce týkající se zpochybnění svědecké výpovědi D. H. částečně vyhověl a k výslechu D. H. již nepřihlížel. Ačkoli lze připustit, že takto strukturované odůvodnění může působit poněkud chaoticky, stěžejním zůstává explicitně vyjádřený závěr žalovaného, že k provedení výslechu D. H. nepřihlížel.
66. Soud nesdílí názor žalobkyně, že žalovaný neprovedl opakované výslechy svědků z důvodu, aby stihl své rozhodnutí učinit před koncem prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Žalovaný návrhu na provedení opakovaného výslechu svědků nevyhověl ze zcela jiného důvodu, a to pro nadbytečnost provedení těchto důkazů (viz výše). Jiný důvod než ten, který je uveden v odůvodnění napadeného rozhodnutí v bodě 230, nelze dovést ani implicitně. Soudu není zároveň jasné, v jakém směru měla být práva žalobkyně zkrácena tím, že žalovaný do svého hodnocení nepromítl obsah svědecké výpovědi pana D. H. z důvodu výše popsaného procesního pochybení. Pro úplnost soud dodává, že provedení výslechu I. H. za přítomnosti jejího manžela D. H. z logiky věci nemění nic na řádném provedení tohoto důkazu. Dlužno podotknout, že ani jeden z uvedených svědků nevyprávěl konkrétně tak, aby ozřejmil sporná daňová tvrzení žalobkyně. Svědci v zásadě uvedli jen to, že podpisy na fakturách souvisejících se zpochybněnými plněními nejsou jejich a že netuší, že v předmětném období byli evidováni jako jednatelé.
67. K žalobním námitkám uvedeným pod druhým a šestým žalobním bodem soud předepisuje, že míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobkyni u soudu dostane. Čím je žalobní bod, byť i vyhovující, obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto namístě, aby soud za žalobkyni spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci advokáta žalobkyně (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78). K uvedenému soud rovněž poznamenává, že zmíněné žalobní body postrádají jakoukoliv polemiku se skutečným závěrem žalovaného a jeho vypořádáním se s obdobnými námitkami v napadeném rozhodnutí. Jakkoli žalobkyni v obecné rovině nic nebrání, aby v rámci žalobních bodů

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

zopakovala své argumenty vyjádřené v předchozím průběhu řízení, musí vzít v úvahu, že žalobou napadá právě rozhodnutí, které se s jejími námitkami vypořádává. Žalobní body se musí vztahovat právě k obsahu napadeného rozhodnutí, případně k postupu žalovaného při vydání napadeného rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2013, č. j. 4 As 78/2012-125). Pokud žalobkyně dostatečně nereagovala na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný její obsahově shodné námitky vypořádal, značně tím snížila svou šanci na procesní úspěch. Rovněž je zapotřebí připomenout, že pokud žalobkyně neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vůči závěrům žalovaného, nemusí soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl žalovaný (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013-128).

68. Soud s přihlédnutím uvedeným judikaturním východiskům za dané situace uzavírá, že se v zásadě ztotožnil s argumentací, kterou žalovaný uvedl v odůvodnění napadeného rozhodnutí.
69. Ve druhém žalobním bodě žalobkyně pouze obecně namítla, že žalovaný i správce daně odmítli provést důkaz znaleckým posudkem, který by dle jejího mínění odstranil pochybnosti o rozsahu dodaných prací a materiálů. Tuto námitku žalobkyně vznesla již v řízení před správcem daně. Požadovaný znalecký posudek správce daně neprovedl, neboť to považoval za nadbytečné. Už v rámci daňové kontroly správce daně na straně 68 a 81 zprávy o daňové kontrole uvedl, že navrhovaná možnost provedení znaleckého posudku není schopna prokázat, zda předmětná plnění byla uskutečněna deklarovanými dodavateli a zda k plnění došlo tvrzeným způsobem. Žalovaný k tomu v napadeném rozhodnutí v bodě 184 doplnil, že nezpochybňuje provedení samotných zakázek, nýbrž zpochybňuje to, zda se na nich skutečně podíleli deklarovaní dodavatelé, kteří měli poskytnout služby nebo materiál. S odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 21. 3. 2002 sp. zn. I. ÚS 55/01 bylo provedení znaleckého posudku bylo proto v daném případě neefektivní a nadbytečné. Vzhledem k tomu, že žalobkyně druhý žalobní bod formulovala pouze obecně, soudu nezbyvá než též v obecné rovině konstatovat, že se ztotožnil se závěrem žalovaného v napadeném rozhodnutí. Zároveň nelze přehlížet, že důkazní břemeno stran prokázání daňových tvrzení leželo na žalobkyni, a nebylo tak úkolem správce daně, aby k unesení daňových tvrzení žalobkyně opatřoval znalecký posudek. Nadto se nejednalo o objasnění složitých otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, a i proto potřeba vypracování znaleckého posudku v dané věci nevyvstala.
70. V šestém žalobním bodě žalobkyně namítla, že žalovaný pochybil tím, že jí neposkytl informace o osobách, které se na přípravě a vydání napadeného rozhodnutí podílejí, a znemožnil jí tak uplatnit včasné a konkrétní námitky proti těmto osobám. Tuto žalobní námitku žalobkyně vznesla pouze v obecné rovině. K institutu podjatosti soud podotýká, že se nejedná o rozhodování o určité převažující důvodné obavě týkající se možné budoucí podjatosti jmenované úřední osoby. Smyslem institutu podjatosti je prokázání reálné (důvodné pochybnosti) existence zákonného důvodu podjatosti u konkrétně označené úřední osoby, která se na daňovém řízení podílí. Žalobkyně v tomto směru blíže nekonkretizovala, jak byla postupem žalovaného zkrácena na svých veřejných subjektivních právech. Pouhá hypotetická (obecná) úvaha stran možného vznesení námitky podjatosti důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí nepředstavuje. K tomu je třeba dodat, že žalobkyni byly osoby, které se na vydání napadeného rozhodnutí podílely,

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

sděleny sdělením ze dne 7. 2. 2023, přesto ani v žalobě nespécifikovala konkrétní důvody, v nichž by měla spočívat podjatost jednotlivých úředních osob.

71. Ve třetím žalobním bodě žalobkyně namítla, že jí byla poskytnuta nepřiměřeně krátká lhůta k reakci na seznámení 1 a 2 v odvolacím řízení. Tuto žalobní námitku žalobkyně uplatnila již v odvolacím řízení a žalovaný jí v bodech 221 až 227 napadeného rozhodnutí vypořádal a shledal nedůvodnou. Vzhledem k tomu, že žalobkyně v žalobě pouze zopakovala svou odvolací argumentaci a blíže nepolemizovala se závěry uvedenými v napadeném rozhodnutí, kde se žalovaný s jejími námitkami poměrně důkladně vypořádal, soud na argumentaci žalovaného v podrobnostech odkazuje, neboť se s jeho závěry plně ztotožnil.
72. Žalovaný v seznámení 1 a 2 stanovil žalobkyni lhůtu k reakci v délce 8 dní v souladu s § 32 daňového řádu. K uvedené lhůtě přistoupil s ohledem na to, že doplnění obsahovalo svědecké výpovědi, jejichž převážná většina byla žalobkyni správcem daně poskytnuta (zasláním protokolů o provedení výsledku svědků do datové schránky zástupce žalobkyně), případně se žalobkyně svědeckých výpovědí účastnila. Dále byly v seznámení 1 a 2 uvedeny skutečnosti, na které již poukazyval správce daně a žalovaný se s nimi ztotožnil a setrval na právním názoru správce daně. Soud s ohledem na shora uvedené konstatuje, že závěry uvedené v seznámení 1 a 2 nemohly být pro žalobkyni nijak překvapivé. Současně byly lhůty stanoveny v souladu s § 32 daňového řádu a soudu se jeví jako přiměřené. Žalobkyně měla dostatečný časový prostor na to se se závěry seznámit a věcně na ně reagovat, což také učinila dne 12. 1. 2023. Nad rámec uvedeného soud podotýká, že z hlediska zákonnosti není rozhodné ani stanovení lhůty v období mezi vánočními svátky a Novým rokem, zvláště pak pokud byla žalobkyni lhůta ještě prodloužena. Žalobkyně na seznámení 1 a 2 v žalovaném stanovené a následně prodloužené lhůtě poměrně podrobně reagovala, a z ničeho tak neplyne, že jí nebyl dán adekvátní prostor uplatnit svoje námitky v rámci odvolacího řízení.
73. Co se týče dílčí námitky, že žalovaný prodloužil žalobkyni lhůtu pouze o 4 dny, přestože žalobkyně žádala o prodloužení lhůty o 30 dní, ani tu soud nehledal důvodnou. I v tomto směru žalobní argumentace postrádá věcnou a konstruktivní oponenturu k vypořádání obsahově shodné námitky v napadeném rozhodnutí.
74. Důvody pro stanovení lhůty byly uvedeny v rozhodnutí č. j. 403/23/5200-11434-713180 vydaném žalovaným dne 4. 1. 2023, jímž byla lhůta prodloužena. Žalovaný v souladu s § 36 odst. 1 a 2 daňového řádu prodloužil žalobkyni lhůtu k vyjádření o 4 dny, tedy o tolik dnů, kolik zbývalo do konce stanovené lhůty. Z hlediska posouzení, o kolik dnů lhůtu prodloužit, vzal žalovaný v úvahu, že i po doplnění řízení nedošlo ke změně správní úvahy správce daně v dodatečném platebním výměru. Zástupce žalobkyně byl obeznámen s termíny konání svědeckých výpovědí a současně mu byly správcem daně zaslány veškeré protokoly o svědeckých výpovědích. Žalovaný vzal v úvahu i opakované žádosti zástupce žalobkyně o změny termínů provedení svědeckých výpovědí, jimž bylo v převážné většině vyhověno. Žalovaný tak shledal lhůtu k vyjádření v odvolacím řízení v celkové délce 12 dnů za adekvátní a přiměřenou, čemuž soud plně přisvědčuje.
75. Z uvedených závěrů jednoznačně plyne, proč žalovaný přistoupil k prodloužení lhůty o 4 dny, nikoliv o 30 dní, jak navrhovala žalobkyně. Žalovaný v souladu s § 36 odst. 1 a 2 daňového řádu prodloužil žalobkyni lhůtu k vyjádření a ve svém rozhodnutí řádně odůvodnil, jakými úvahami se řídil. V tomto směru soud nesouhlasí s žalobkyní, že by

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

lhůta byla stanovena naprosto nepřiměřeně, a porušovala tak její právo na spravedlivý proces, a to i s přihlédnutím k tomu, že žalobkyně na seznámení 1 a 2 vcelku podrobně v prodloužené lhůtě reagovala. Soudu tak není zřejmé, jak mohla být žalobkyně zkrácena na svých veřejných subjektivních právech v podobě porušení práva na spravedlivý proces, pokud byly do spisového materiálu doplněny pouze jí navrhované svědecké výpovědi, u kterých byl zástupce žalobkyně ve většině případů přítomen. Žalobkyně tedy disponovala veškerými v odvolacím řízení doplněnými podklady, které byly potřebné k její případné reakci na zasláná seznámení. Nutno podotknout, že žalobkyni bylo umožněno jak osobní, tak i korespondenční nahlížení.

76. Soud nevešel ani na dílčí námitku, že sdělení ze dne 16. 1. 2023 představovalo další seznámení se zjištěnými skutečnostmi a neobsahovalo výzvu k vyjádření, v důsledku čehož byla žalobkyně zkrácena na svých právech. V rámci sdělení ze dne 16. 1. 2023 byla žalobkyně vyrozuměna o jí požadovaném provedení hodnocení kontrolního hlášení na DPH jejích dodavatelů, tedy hodnocení podání – kontrolních hlášení dodavatelů žalobkyně ve věci jiné daně (DPH). Soud v tomto směru nesouhlasí s tím, že obsah uvedeného sdělení byl ve skutečnosti seznámením. Sdělení ze dne 16. 1. 2023 bylo jasně označeno jako sdělení, nikoliv jako seznámení se zjištěnými skutečnostmi ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu. Rovněž i obsah sdělení ze dne 16. 1. 2023 čítající necelé 3 strany svou povahou nepředstavuje seznámení ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu. Soud má za to, že sdělení ze dne 16. 1. 2023 bylo učiněno nad rámec povinnosti žalovaného, který tímto sdělením jen reagoval na vyjádření žalobkyně ze dne 12. 1. 2023. Žalovaný tedy postupoval ve vztahu k žalobkyni vstřícně, pokud k vydání sdělení přistoupil. Postup žalovaného nemohl v žalobkyni vyvolat legitimní očekávání, že má prostor se ke sdělení vyjádřit ve lhůtě 15 dní, resp. 8 dní. Řečeno jinak, žalobkyně nemohla usuzovat na to, že jí bude (či implicitně byla) poskytnuta další lhůta k vyjádření a že bude veden další dialog mezi ní a žalovaným. Pokud chtěla vznést nějaké další námitky, měla fakticky časový prostor 7 dní, než bylo vydáno napadené rozhodnutí. V případě sdělení, které pouze reagovalo na kontrolní hlášení podané dodavateli žalobkyně, čítalo necelé 3 strany a neobsahovalo hodnocení nových důkazů, se kterými by bylo třeba žalobkyni seznámit, považuje soud tento časový prostor za naprosto dostačující. Žalobkyně byla v rámci odvolacího řízení dvakrát seznámena s dosavadním dokazováním (seznámeními 1 a 2) a se závěry z něj plynoucími. Na obě seznámení přitom věcně a podrobně reagovala. Žalovaný prostřednictvím sdělení ze dne 16. 1. 2023 žalobkyni pouze informoval o hodnocení provedených důkazních prostředků ve vztahu k daňovému řízení. Ke změně právních závěrů, které žalovaný uvedl v seznámení 2, však nedošlo, a proto nemohly být v tomto smyslu závěry žalovaného pro žalobkyni jakkoli překvapivé.
77. Lichá je v tomto ohledu i námitka, že žalovaný nevyčkal uplynutí minimální lhůty 8 dnů a již dne 26. 1. 2023 vydal napadené rozhodnutí. Pokud se nejednalo o seznámení a žalobkyni nebyla stanovena žádná lhůta k vyjádření, soud nevidí důvod, proč by měl žalovaný s vydáním napadeného rozhodnutí vyčkávat. Jak už bylo výše řečeno, žalobkyně měla minimálně 7 dní možnost reagovat na sdělení ze dne 16. 1. 2023 tak, aby žalovaný mohl na případně vznesené námitky v napadeném rozhodnutí řádně reagovat. Z obsahu spisu vyplývá, že žalovaný vydal napadené rozhodnutí dne 26. 1. 2023, přičemž rozhodnutí bylo do datové schránky zástupce žalobkyně dodáno téhož dne v 15:01 hodin a následně doručeno v 16:11 hodin. Žalobkyně své vyjádření (vyjádření daňového subjektu ke svědeckým výpovědím provedených v odvolacím řízení) zaslala žalovanému v 16:14 hodin, tedy až po doručení napadeného rozhodnutí. Uvedené rovněž vyplývá i ze

sdělení ze dne 7. 2. 2023, které žalovaný zaslal zástupci žalobkyně. Žalovaný tak nemohl na vyjádření žalobkyně k výpovědím provedených v odvolacím řízení v rámci svého rozhodnutí reagovat. Opětovně je třeba uvést, že žalobkyně se k podkladům vyjádřila dne 12. 1. 2023. Nutno také připomenout, že žalobkyně byla v řízení dvakrát seznámena se zjištěnými skutečnostmi a byla jí stanovena lhůta k vyjádření. Tato lhůta jí byla i prodloužena. Žalobkyně se však nemůže dovolávat toho, aby s ní žalovaný donekonečna vedl dialog, neboť tímto postupem by *de facto* nebylo nikdy možné dospět k vydání rozhodnutí. Soud uzavírá, že jednání žalovaného nepovažuje za rozporné se zásadou legitimního očekávání a žalobkyně jím nebyla zkrácena na svém právu na spravedlivý proces.

78. Ve čtvrtém žalobním bodě žalobkyně namítla nesprávné hodnocení důkazů.
79. Pochybení, jež má spočívat v jednostranném hodnocení důkazů v neprospěch žalobkyně, soud v projednávané věci neshledal. Žalovaný postupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů dle § 8 odst. 1 daňového řádu.
80. K námitce týkající se způsobu hodnocení podkladů z trestního řízení soud předně podotýká, že i tuto námitku žalobkyně uplatnila již v odvolacím řízení a žalovaný se s ní vypořádal v bodě 190 a 191 napadeného rozhodnutí. Žalobkyně i v řízení před soudem argumentuje, že správce daně nehodnotil konkrétní důkazy z trestního řízení, nýbrž jen konstatoval obsah hodnocení důkazů, které provedla Policie ČR.
81. Ze spisového materiálu vyplývá, že Policie ČR správci daně zaslala z trestního spisu, kde jsou osobami obviněnými mimo jiné pan Ing. T. K., pan M. H. a pan R. H., usnesení o zahájení trestního stíhání, protokoly o výsleších obviněných, vyhodnocení odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu, vyhodnocení pohybu zájmových osob, vyhodnocení provedených prohlídek, vyhodnocení záloh e-mailových adres, vyhodnocení odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu e-mailů, výstupy z e-mailové komunikace. Podklady poskytnuté z policejního šetření se týkaly trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 odst. 1, 2 písm. a), odst. 3 písm. a) zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, spáchaného ve spolupachatelství podle § 23 téhož zákona. Správce daně na straně 72 zprávy o daňové kontrole uvedl, že z důkazních prostředků poskytnutých Policií ČR vyplývá, že k faktickému uskutečnění fakturovaných plnění od zpochybněných dodavatelů nedošlo. Daňové doklady na fiktivní plnění byly vystaveny panem M. H. na základě požadavků pana Ing. T. K. Trestní řízení vedené Policií ČR potvrdilo závěry správce daně, že předmětná plnění jsou pouze fiktivní a že se ve skutečnosti tato plnění vůbec neuskutečnila a proběhla pouze formálně.
82. Podle § 93 odst. 2 daňového řádu může správce daně použít jako důkazní prostředek veškeré podklady, které mu jsou předány prostřednictvím jiného orgánu veřejné moci a které byly získány pro jimi vedená řízení. V daném případě se jednalo o shora vyjmenované podklady Policie ČR. Z obsahu zprávy o daňové kontrole, jakož i z napadeného rozhodnutí jasně vyplývá, že tyto podklady byly pouze podpůrnými důkazními prostředky v nyní projednávaném případě. Správce daně toliko konstatoval obsah skutečností, které jsou z podkladů zřejmé. Uvedený postup soud neshledává nikterak rozporným s § 92 odst. 3 daňového řádu. Správce daně uvedl, že trestní řízení potvrdilo závěry správce daně a je s nimi ve shodě. Soud v tomto směru nechápe námitku žalobkyně týkající se absence jejího jména v odposleších a údajné nepodloženosti tvrzení, že emailová adresa X je mail používaný Ing. T. K. Žalovaný své rozhodnutí nezbudoval na listinách,

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

kteře správci daně předložila Policie ČR, nýbrž po konstatování obsahu listin uzavřel, že z jejich obsahu plynou shodné závěry, k nimž správce dospěl sám svým vlastním dokazováním. Soudu tak není zřejmé, jakým způsobem mělo být zasaženo do veřejných subjektivních práv žalobkyně, jestliže podklady poskytnuté Policií ČR představovaly pouze podpůrný důkazní prostředek, přičemž stěžejní hodnotící závěry vyplynuly z podkladů a svědeckých výpovědí učiněných v daňovém řízení.

83. Soud neshledal důvodnými ani námitky nesprávného hodnocení jednotlivých svědeckých výpovědí.
84. Svědek Ing. D. M. ke své práci uvedl, že pracuje na dohodu o provedení práce s individuálním počtem odpracovaných hodin, a to v závislosti na sezónnosti a jednotlivých zakázkách. K náplni pracovní činnosti uvedl, že jeho práce spočívá v kontrole kvality, termínu a financí, a dále sleduje centrální adresu (portál – nyní Věstník), kde jsou zveřejňovány státní zakázky. Po jejich posouzení (cena, termín, velikost, reference) zpracovává podklady, jednodušší zakázky ve vlastní režii, složitější a náročnější realizují subdodavatelky. Do výběrových řízení se svědek hlásí po konzultaci s panem T. K. Subdodavatelky svědek zajišťoval vypracování změnových listů, rozpočtů, přípravných, projekčních, rozpočtových a administrativních prací pro výběrová řízení. Svědek taktéž podotkl, že pokud nebyla v požadavcích zadavatele povinnost uvést název subdodavatele, tyto informace mu nebyly sdělovány. Svědek neměl povědomí o společnostech BAARTE-TRANS, BKŠ Bohemia, KROMSTAV, MIVATO, PALMITA a ani Pro GMG a nebyl si vědom toho, že by žalobkyně s nimi měla napřímou smluvní vztah, neboť se dle jeho názoru jednalo o nižší subdodavatele. S uvedenými dodavateli tudíž svědek nekomunikoval. Potvrdil, že pan T. K. komunikoval s dodavateli a řešil s nimi veškeré smluvní vztahy a jeho úkolem bylo pouze dohlížet na zakázky od začátku až do fáze předání díla. Dále potvrdil, že přišel do kontaktu s některými smluvními partnery, avšak nedokáže říct, zda se jednalo o rozporované dodavatele. K soupisu zakázek uvedl, že byly realizované v roce 2017, některé mohly být započaty už v roce 2016. K zakázce č. 10 (Panoší Újezd), č. 18 (Brno – Francouzská ulice), č. 19 (Tismice, Vrutice) a č. 21 (Nebřenice – kanalizace) uvedl, že se jednalo o soukromého investora. Doplnil, že znal smluvní strany, odpovědnou osobu za subdodavatele, ale že lidi neřešil, protože za stavbu byl zodpovědný stavbyvedoucí.
85. Z uvedené svědecké výpovědi nelze ani v souhrnu s dalšími provedenými důkazy potvrdit realizaci plnění dle všech daňových přijatých dokladů v roce 2017 od výše uvedených dodavatelů, jak namítá žalobkyně. Ze shora uvedeného je naopak zřejmé, že svědek neměl povědomí o společnostech BAARTE-TRANS, BKŠ Bohemia, KROMSTAV, MIVATO, PALMITA a ani Pro GMG a především si nebyl vědom toho, že by s nimi žalobkyně měla napřímou smluvní vztah. Svědek nesdělil žádné skutečnosti, které by podpořily tvrzení žalobkyně o fakticitě přijatých plnění od zpochybněných dodavatelů. Ačkoliv uvedl, že zpracovával podklady pro výběrová řízení i subdodavatelky, nepamatoval si, o jaké konkrétní subdodavatele se jednalo. Nekomunikoval s nikým z rozporovaných dodavatelů a domníval se, že žalobkyně s nimi neměla žádný smluvní vztah. Dle jeho vyjádření všechny smluvní vztahy řešil sám pan T. K. Ze shora uvedeného plyne, že skutkový závěr předestřený žalobkyní nemá ve výpovědi svědka oporu.
86. Svědek M. H. ve své výpovědi uvedl, že figuroval jako prostředník a zároveň dodavatel stavebního materiálu. Potvrdil, že vše probíhalo přes pana R. H., který komunikoval s panem T. K. V roce 2017 pracoval jako dodavatel, zná žalobkyni, ale nezná nikoho od ní.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

Uvedl, že vlastnil společnosti PALMITA, Pro GMG, KROMSTAV, BKŠ Bohemia, Bavaro bar, BAARTE-TRANS, Venusse, PIM CZ. Svědek neměl nijak písemně vymezené kompetence a odpovědnost v rámci spolupráce s žalobkyní, vše bylo sjednáváno nejprve ústně, poté písemně, přes flashdisk. Cena, dodání a platební podmínky byly sjednávány prostřednictvím pana R. H. s panem T. K., ale nikdy ne osobně. Pan M. H. byl odměňován zůstatkovou částkou, která zůstala po uhrazení materiálu a lidí. Veškeré služby byly realizované pouze přes známé a kamarády, inzerce nikdy neprobíhala. S panem R. H. komunikoval svědek denně, neboť jsou bratrance. K samotným objednávkám pak uvedl, že vše se odvíjelo od požadavků pana R. H., podle místa zakázky svědek oslovil své známé, materiál nakupoval různě v kamenolomech, deponiích a stavebninách. Po ukončení akce vystavil fakturu s příjmovými doklady nebo EET pokladnou a předal je panu R. H., ten poté panu T. K. Nemůže nijak doložit nákupy, ze stavebnin měl sice doklady, ale ty už nemá. V deponiích a kamenolomech nakupoval bez dokladů. Konkrétní jména kamarádů pan M. H. nechtěl uvést. Svědek nebyl přítomen nakládání a vykládání dodávek pro žalobkyni, na menší zakázky se braly auta nebo dodávky, na větší zakázky se domlouvali řidiči v lomech. Konkrétní místa, kde materiál nakupoval, nebyl svědek schopen určit. Jednalo se o místa, u kterých se většinou neví, komu patří a řidiči za kafe dají a přivezou, co chce. Od těchto lidí nebyly vystavovány žádné doklady. Svědek nebyl osobně přítomen ekonomickým činnostem fakturovaným žalobkyni, neboť na místě byla pověřená osoba, která se o všechno starala, přičemž protistrana věděla, o jakou osobu a věc se jedná, a proto svědek nic osobně nekontroloval. Pro výběr dodavatelů pro výběrová řízení nebyla žádná kritéria, svědek na tuto práci měl dva známé inženýry. Uvedl, že služby při zpracování dokumentace výběrových řízení dodávala společnost PALMITA. Svědek potvrdil a podepisoval předložené objednávky služeb včetně soupisu prací. Dále uvedl, že podepsal zakázkový list a fakturu od společnosti KROMSTAV a že dokumenty potvrzující nákupy materiálu nebo služeb byly součástí účetní dokumentace jím řízených nebo ovládaných společností. Tyto podklady nemohou být správci daně předloženy, neboť jsou součástí dokumentace v souvislosti s trestním řízením. Svědek osobně organizoval a řídil procesy v jednotlivých obchodních transakcích jak organizačně, tak i administrativně, zajištění služeb a dodávek materiálu probíhalo za pomoci třetích osob (Slováci, Ukrajinci a jeho bratrance ze Slovenska).

87. Z právě rekapitulované svědecké výpovědi nelze dojít k závěru, že svědek jednoznačně potvrdil realizaci prací pro žalobkyni v roce 2017 od společností PALMITA, Pro GMG, KROMSTAV, BKŠ Bohemia, BAARTE-TRANS. Soud neshledává pochybení žalovaného ani v tom, že kromě dvou dokladů nevznesl žádný konkrétní dotaz na svědka k přijatým plněním v roce 2017, neboť ze svědecké výpovědi jasně plyne, že na zakázkách se podílel i pan M. H., ale nebylo potvrzeno, že plnění tvrzené na daňových dokladech uskutečnily společnosti BAARTE-TRANS, BKŠ Bohemia, KROMSTAV, MIVATO, PALMITA a Pro GMG. Svědek popsal podrobně obsah aktivit, které vykonával, jak ostatně uvedla žalobkyně, nicméně byla zpochybněna skutečnost, že plnění uskutečnily deklarované společnosti, a to v tvrzeném rozsahu. Svědek neuvedl, že by mu některý z jednatelů deklarovaných dodavatelů udělil plnou moc k zastupování, ani v průběhu celého řízení nebylo žádným dokumentem doloženo, že by pan M. H. měl plnou moc nebo jakoukoliv jinou veřejnou listinu, jež by mu umožňovala za jednotlivé jednatele deklarovaných dodavatelů jednat. Pokud tedy žalobkyně namítá absenci výzvy k předložení plné moci, je třeba i zde připomenout, že důkazní břemeno v tomto směru leželo na její straně. Závěr o tom, že pan M. H. jednal za deklarované společnosti bez vědomí statutárního orgánu, byl

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

mimo jiné potvrzen opakovaně i svědeckými výpověďmi jednatelů deklarovaných dodavatelských společností v daňovém řízení, kteří si nebyli vědomi toho, že by někomu dali pravomoc jednat místo nich. Výpověď pana M. H. tak nepřinesla žádné nové informace. Z obsahu spisu plyne, že správce daně neignoroval svědkem popsany postup obchodních transakcí, avšak v návaznosti na shora uvedené nelze svědeckou výpověď považovat za prokazující sporné okolnosti.

88. Svědek R. H. si nepamatoval, v čem spočívala spolupráce, neboť vše měl na starosti pan M. H. Domníval se, že spolupráce byla navázána v roce 2017, kdy ho oslovil pan T. K. a ten to sdělil panu M. H. Svědek nevěděl, na základě jakých smluvních podmínek byly zajišťovány objednávky a subdodávky, ani jaké konkrétní požadavky měla žalobkyně. Komunikoval pouze s panem M. H. a panem T. K., nebyl zaměstnancem žalobkyně a od pana M. H. dostal jako odměnu pár tisíc korun. Spolupráce probíhala tak, že jednou za měsíc, dvakrát nebo třikrát, si svědek telefonicky sjednal schůzku s panem T. K. Svědek neznal rozporované dodavatele, nikdy s nikým nekomunikoval. Ke společnosti KROMSTAV uvedl, že byl jednatelem jen 14 dnů a následně byla firma přepsána na pana M. H., faktury vystavoval a podepisoval pan M. H. Svědek tudíž neměl povědomí o uskutečněných službách. K předloženým fakturám uvedl, že je nepodepisoval ani nevystavoval. Práce fakticky vykonával pan M. H., který vždy sehnal lidi na Výstavišti, a i po svědkovi chtěl, aby lidi sehnal. Potvrdil, že se nikdy neúčastnil plnění uvedeného na fakturách a že panu M. H. předával papíry v obálce, někdy i na flashdisku s požadavky od pana T. K. Platby byly prováděny v hotovosti, kterou obdržel od pana T. K. na schůzkách konaných různě po Praze, nejdéle hodinu od předání je pak předal panu M. H. Daňové doklady, příjmové doklady a doklady EET za jednotlivé dodavatele vystavoval pan M. H. Při předání příjmových dokladů předával i faktury za provedené práce, všechny byly podepsány dodavatelem. Svědek věděl, jakou činností se žalobkyně zabývá, panem T. K. mu bylo vždy přesně sděleno, jaké má požadavky. Požadavky předával pouze panu M. H. ústně nebo písemně na flashdisku a žádné třetí osoby se těchto transakcí nezúčastnily. Pan M. H. a pan T. K. vždy oboustranně potvrdili, že k realizaci zakázek pro žalobkyni došlo a že byly splněny. Svědek se nikdy neúčastnil žádné ze zakázek a ani je neviděl, pouze pomáhal zajistit a vytipovat vhodné pracovníky pro M. H., který řešil vše kolem zakázek, a to včetně cen. Svědek se současně nedomníval, že by jiní dodavatelé krom KROMSTAV zajišťovali služby pro žalobkyni. Dle jeho názoru bylo v silách pana M. H. zajistit služby nebo dodání materiálu na stavby podle požadavků od pana T. K., neboť mu opakovaně půjčoval velké auto.
89. Z obsahu této svědecké výpovědi jednoznačně plyne, že si svědek nepamatoval, v čem spočívala spolupráce se žalobkyní, neboť vše měl na starosti pan M. H. Svědek neznal žádné konkrétní okolnosti ani žádné další detaily k jednotlivým zakázkám. Současně ani nebyl přítomen u žádného dodání zboží ani poskytnutí služby žalobkyni. Schůzky s panem T. K. probíhaly „někde venku“ a navíc svědek potvrdil, že veškeré podklady a podpisy prováděl pan M. H. Z uvedeného tak nelze dovodit, jak tvrdí žalobkyně, že svědek potvrdil realizaci plnění obsažených v daňových dokladech pro žalobkyni v roce 2017 včetně jejich úhrad. Soud se neztotožňuje s názorem žalobkyně, že hodnocení výpovědi tohoto svědka žalovaným je obecné, nedostatečné a neodůvodněné.
90. Svědek P. H. ve své výpovědi uvedl, že prováděl výkopové práce a oplocení týkající se zakázky č. 6 – Dolní Břežany most, tj. daňových dokladů vystavených dodavatelem PALMITA. V roce 2017 byl na úřadě práce na Slovensku, pracoval na dohody v ČR a ve

stavebnictví dělá zhruba 20 let všechno možné s krumpáčem i lopatou. V roce 2017 byl zaměstnán na dohodu o pracovní činnosti u pana M. H., náplní práce bylo to, co mu bylo řečeno. Svědek potvrdil, že zná společnost KROMSTAV, BAARTE-TRANS, BKŠ Bohemia, PALMITA a Pro GMG. Přímým nadřízeným svědka byl M. H. a pan T. K. Spolupráce s odvolatelem byla navázána přes M. H. Nevzpomněl si, kdo byl na dohodě o provedení činnosti uveden jako zaměstnavatel. Nevěděl, která konkrétní firma mu za práce platila, věděl pouze, že ho za provedené práce platil v hotovosti M. H. Dovoz a odvoz mobilního oplocení, mobilních buněk a osvětlení se uskutečňovalo prostřednictvím dodávkových automobilů. Nevěděl rovněž, odkud byla auta zajišťována, vše měl na starosti pan M. H. Potvrdil, že zná pana R. H., a že je to jeho bratr.

91. Svědecká výpověď pana P. H. neprokazuje daňové tvrzení žalobkyně o přijetí služeb od dodavatelů KROMSTAV, BAARTE-TRANS, BKŠ Bohemia, PALMITA, MIVATO a Pro GMG. Svědek nepotvrdil žádné konkrétní externí subjekty, které by prováděly konkrétní práce pro žalobkyni. Svědek sice potvrdil, že se zná s panem M. H. a panem T. K., a také že zná rozporované dodavatele, avšak nebyl schopen říct, která konkrétní firma byla uvedena v jeho dohodě o provedení práce a která konkrétní firma mu vyplácela mzdu. Jeho svědecká výpověď tak žádným způsobem neprokázala tvrzení žalobkyně.
92. Svědek I. Č. ve své výpovědi uvedl, že pracoval na stavbách a vykonával veškeré stavební práce. Potvrdil, že zná pana M. H., a že je to jeho švagr. V roce 2017 pracoval na stavbách na dohodu o provedení práce. Uvedl, že si nepamatuje, od kdy do kdy byl zaměstnaný u pana M. H., ani s kým dohodu podepisoval. Zaměstnavatel svědka byl pouze pan M. H., byl jeho přímým nadřízeným a vyplácel mu mzdu. Každá práce byla jinak finančně ohodnocena, zaleželo na tom, jaká práce byla vykonána. Předmětem práce svědka byly veškeré stavební práce, tj. zámkové dlažby, bourací a úklidové práce, štučky, omítky atd. Výkon práce byl na různých místech [Benešov (zámkové dlažby), Strakonice (rekonstrukce chatky), Bohdalec (výtahy, štučky), v čističce v Praze]. Na místech výkonu prací pak byli mistři, kteří dohlíželi na provedení zakázek, přičemž na konkrétní práce si nevzpomněl. Svědek neměl povědomí o tom, komu konkrétně pan M. H. poskytoval služby, ani jaké konkrétní firmy si služby u něj objednávaly. Nevěděl, o jaké firmy se jednalo. Svědek pouze potvrdil, že zná pana R. H., kterého poznal v práci, a právě on většinou dodával lidi. Dále svědek potvrdil, že zná společnost Pro GMG, PIM CZ, KROMSTAV, BKŠ Bohemia a PALMITU, nedokázal však identifikovat konkrétní osoby, které se fyzicky podílely na zakázkách. Pouze uvedl, že tam pracovali Ukrajinci, jeho rodina, případně jejich kamarádi.
93. Obsah svědecké výpovědi pana I. Č. také neprokazuje přijetí služeb žalobkyní od dodavatelů KROMSTAV, BAARTE-TRANS, BKŠ Bohemia, PALMITA, MIVATO a Pro GMG. Svědek se nepodílel na dodání zboží nebo poskytnutí služeb, pouze prováděl stavební a úklidové práce, přičemž plnění, která jsou zpochybňována, spočívala buď v dodání zboží (stavební materiál) nebo poskytnutí služeb (pronájem strojů, osvětlení, projektové a přípravné práce pro výběrová řízení). Dlužno dodat, že ani jím uváděná místa výkonu práce nekorespondovala s místy, která uváděla žalobkyně. Z výpovědi svědka lze usuzovat, že se svědek I. Č. domníval, že dodavatelské společnosti „vlastnil“ M. H., nikoli to, že by za uvedené společnosti jednal na základě udělené plné moci.
94. Žalovaným byly některé předložené důkazní prostředky shledány jako nevěrohodné, příp. neprokazující tvrzení žalobkyně (viz výše). Žalobkyně v žalobě nesprávně dovozuje unesení důkazního břemene, pokud tvrdí, že z řetězce nepřímých důkazů vyplývá oprávněnost zahrnutí plnění do daňově účinných nákladů. Žalobkyně byla povinna

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

prokázat, že sporné výdaje skutečně vynaložila, a to tak, jak deklarovala na příslušných daňových dokladech. V tomto ohledu nebyly pochybnosti správce daně v průběhu daňového řízení odstraněny. Ani porovnání nákladových a výnosových faktur v daném případě neprokazuje, že žalobkyně sporné výdaje skutečně vynaložila způsobem, který deklarovala na příslušných daňových dokladech. Správce daně přitom uvedl, že nezpochybňuje samotné provedení jednotlivých zakázek, nýbrž to, zda služby a materiál tvrzené v daňových dokladech byly poskytnuty prostřednictvím deklarovaných dodavatelů a v tvrzeném rozsahu.

95. Soud se neztotožnil se žalobkyní ani v tom, že hodnocení žalovaného (správce daně) u jednotlivých dokladů k jednotlivým zakázkám v bodech 88 až 101 napadeného rozhodnutí postrádá jednoznačné uvedení závěru k jednotlivému plnění, a že zvolené hodnocení je nepřesné a zmatečné.
96. Žalovaný v bodech 88 až 101 napadeného rozhodnutí popsal postup správce daně a jeho zjištění (i bod 102 napadeného rozhodnutí). K jednotlivým plněním se žalovaný vyjádřil a vyslovil svůj hodnotící závěr. V bodě 103 napadeného rozhodnutí je uvedeno následující: *„Správce daně na základě výše uvedeného ukončil daňovou kontrolu se závěrem, že služby popř. zboží, uvedené na předmětných daňových dokladech (fakturách) nebyly ve zdaňovacím období 2017 fakticky poskytnuty tak, jak deklaroval odvolatel, že se ve výše uvedených případech nejedná o dodání služeb (zboží), které uskutečnili dodavatelé uvedení na daňových dokladech, a že výše uvedené částky za nákup služeb (zboží) nebyly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve zdaňovacím období 2017 v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.“* Žalovaný tedy jednoznačně uvedl, že nebylo prokázáno, že plnění od deklarovaných dodavatelů bylo fakticky provedeno tak, jak tvrdí žalobkyně a jak je uvedeno na fakturách (daňových dokladech). Závěr obsažený v napadeném rozhodnutí je přezkoumatelný a srozumitelný.
97. Dílčí námitku o pomnutí navržených důkazů, tj. neprovedení srovnání kontrolního hlášení a daňových přiznání žalobkyně s deklarovanými dodavateli a jeho následné vyhodnocení, žalobkyně uplatnila v rámci odvolacího řízení. Tuto námitku žalovaný vypořádal v bodech 238 a 239 napadeného rozhodnutí a soud se s jeho závěry zcela ztotožnil. Z kontrolních hlášení nelze dovodit nic jiného, než že dodavatelé příslušná plnění zahrnuli do svých kontrolních hlášení (viz sdělení ze dne 16. 1. 2023). Podstata kontrolního hlášení či daňového přiznání tkví v tom, že se jedná o tvrzení daňového subjektu. Obsahem je tedy tvrzení, že daňový subjekt přijal plnění od konkrétních dodavatelů a též kterým odběratelům zdanitelná plnění poskytl. Kontrolní hlášení primárně souvisejí s DPH. O samotné fakticitě, resp. o tom, zda plnění byla opravdu poskytnuta tak, jak je v nich deklarováno, kontrolní hlášení konkrétně nevypovídají, a nemají proto potřebnou důkazní hodnotu. Soud také souhlasí se žalovaným, že formální zahrnutí plnění do kontrolních hlášení bez dalšího neznamená, že předmětné plnění nemůže být zasaženo podvodem na DPH. Toto dílčí konstatování žalovaného nicméně nemá na zákonnost napadeného rozhodnutí vliv, jak namítá žalobkyně. Žalovaný pouze zdůraznil, že samotné podání kontrolního hlášení nevylučuje zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce, a v případě pochybností je tak třeba předložit jiné důkazní prostředky, které budou způsobit pochybnosti správce daně odstranit. I pokud by konstatování o případných podvodných řetězcích bylo nepřipadné, jelikož zapojení žalobkyně po podvodného řetězce na DPH nebylo předmětem dokazování a hodnocení v této věci, nejednalo by se o pochybení takové intenzity, že by to zakládalo důvod pro

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

zrušení napadeného rozhodnutí. Informace z kontrolních hlášení a daňových přiznání dodavatelů tedy ani v souhrnu všech důkazů nemohla být relevantním důkazním prostředkem (viz vypořádání žalobních námitek výše).

98. Obdobné platí k dílčí námitce vztahující se k neprovedení důkazu daňovými přiznáními dodavatelů a nesdělení jejich nedoplatků. Soud konstatuje, že žalovaný ani správce daně není povinen, ba ani oprávněn s odkazem na § 52 odst. 1 daňového řádu sdělovat žalobkyni výši jednotlivých nedoplatků u jí namítaných společností. Žalovaný tedy postupoval v souladu se zákonem, pokud žalobkyni nesdělil výši daňových nedoplatků jejich dodavatelů. Pokud žalobkyně argumentuje přípisem správce daně adresovaným Generálnímu ředitelství cel ze dne 30. 5. 2018, č. j. 4394382/18/2000-21050-705636, nutno uvést, že jej soudu (stejně jako žalovanému) nepředložila, a soud se tak se k němu nemohl blíže vyjádřit. Soudu nadto ze žalobní argumentace není zřejmé, jaký vliv by informace o nedoplatcích na dani u těchto společností mohla mít na zjištěný skutkový stav.
99. K vypořádání tohoto žalobního bodu soud uzavírá, že žalobkyně byla povinna prokázat, že sporné výdaje skutečně vynaložila způsobem, který deklarovala na příslušných daňových dokladech. Byla tudíž povinna prokázat faktické přijetí plnění (v deklarovaném rozsahu a čase) od konkrétních dodavatelů. Pochybnosti stran toho, zda byly služby a materiál tvrzené v daňových dokladech poskytnuty prostřednictvím deklarovaných dodavatelů a v tvrzeném rozsahu, však žalobkyně v průběhu daňového řízení neodstranila ani nerozptýlila.
100. V pátém žalobním bodě žalobkyně namítala, že žalovaný nepřihlédl k možnosti aplikace institutu esenciálních nákladů.
101. Jak správně poznamenal žalovaný v napadeném rozhodnutí, koncept esenciálních výdajů zmínil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006–50, publ. pod č. 1396/2007 Sb. NSS, ve kterém uvedl následující: *„Nejvyšší správní soud, vycházejíc z principů právního státu, konstatuje, že při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, ale cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Podle ústavních zásad ukládání daní a jejich správy finančními orgány je v souladu s Ústavou České republiky takové zdanění příjmů, které vychází z nákladů skutečně vynaložených na jejich dosažení. Finanční orgány musí mít právo neuznat výdaje uplatněné daňovým subjektem, které s jeho podnikatelskou činností nesouvisí nebo jsou nepřiměřené. Bez této kontroly by daňové subjekty mohly uplatňovat jakékoli výdaje. Stát by potom jen s obtížemi plnil své úkoly, neboť by nemohl vybírat daně z příjmů v dostatečné výši (srov. náleží ÚS sp. zn. II ÚS 67/2000 ze dne 23. 4. 2001, též náleží ÚS sp. zn. II ÚS 664/04 ze dne 18. 4. 2006; přístupno na www.judikatura.cz). Je-li základem daně (dílním základem daně) příjem snížený o výdaje, nelze však, podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu, na výdaje zcela rezignovat a nerespektovat pravidla pro stanovení daně. Uzná-li proto stát určitou část příjmů ke zdanění, tedy odebere poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení. V daném případě tak bylo namístě, aby správce daně přistoupil k náhradnímu stanovení daně podle ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, tedy pomocí pomůcek.“* V rozsudku ze dne 11. 11. 2020, č. j. 1 Afs 205/2020–45 pak Nejvyšší správní soud shrnul dosavadní judikaturu týkající se tzv. esenciálních výdajů s tím, že při posouzení, zda lze daňovému subjektu přiznat tzv. esenciální výdaje (v režimu stanovení daně podle pomůcek), je nutno vždy vycházet z konkrétních okolností případu, a nikoliv obecně konstatovat, že esenciální výdaje by měly být pravidelně přiznávány. Nejvyšší správní soud v odstavci 66 uvedl, že *„nelze přisvědčit, že by v takovýchto případech bylo*

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

namístež „pravidelně“ přistupovat ke stanovení daně podle pomůcek a přiznávat daňovým subjektům tzv. esenciální výdaje. Ve svém důsledku by to znamenalo, že i zpochybnění marginální části daňové evidence by vedlo ke stanovení daně na základě pomůcek, což by tento způsob stanovení daně učinilo primárním (nikoliv náhradním). Takový přístup by byl i v rozporu se zásadou rovnosti daňových subjektů, neboť by mohlo dojít i k určitému znevýhodnění těch subjektů, které plní své povinnosti řádně.“ Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2019, č. j. 5 Afs 169/2019 – 43 plynou podmínky kladené na situace, za kterých lze k aplikaci esenciálních nákladů přistoupit. Jedná se o takové situace, kdy „nebylo pochyb o existenci výdajů (sporná byla jejich výše) a dále – a to především – vždy se jednalo o situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví daňových subjektů a daň tak měla být stanovena na základě pomůcek.“, a „je třeba zdůraznit, že zohlednění minimálně nutných nákladů lze aplikovat pouze výjimečně – zohlednit tyto výdaje lze jen tehdy, je-li samotná realizace výdaje nade vší pochybnost prokázána, byť např. není doložena jeho přesná výše; vždy je však nutné vycházet z okolností toho kterého případu.“

102. Ze správního spisu plyne, že celkové správcem daně vyloučené náklady činí 12 476 434,15 Kč, což představuje cca 18 % celkových provozních nákladů žalobkyně za zdaňovací období 2017. Vyloučené náklady tedy představují nízkou část celkových provozních nákladů žalobkyně. Ze spisového materiálu rovněž plyne, že ostatní náklady od jiných dodavatelů žalobkyně prokázala a ty nebyly ze základu daně nikterak nevyloučeny. Žalovaný neshledal v řešených případech důvod pro uznání minimálně nutných nákladů, jelikož existovaly, byly vydefinovány a nebyly vyvráceny pochybnosti o faktické existenci předmětných nákladů.
103. Soud souhlasí se závěrem uvedeným v bodě 213 až 220 napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný s touto námitkou přiléhavě vypořádal. Z celého průběhu daňové kontroly a spisového materiálu je zřejmé, že daň bylo možné stanovit dokazováním, neboť správce daně měl dostatek důkazních prostředků, které mu umožnily postupovat podle tohoto prvotního a současně i prioritního způsobu stanovení daně, tj. dokazováním. Neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních výdajů samo o sobě ještě není způsobitelné zpochybnit účetnictví jako celek, a založit tak nemožnost stanovit daň dokazováním (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016–38 a ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011-68).
104. Ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek musí být splněny tři podmínky: 1) stěžovatel nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, 2) daň nebylo možno stanovit dokazováním a 3) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Výše uvedené podmínky musí být splněny kumulativně. Samotné neunesení důkazního břemene totiž nezpůsobuje automatický přechod na stanovení daně prostřednictvím pomůcek (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012–35 a č. j. 2 Afs 186/2015–45 ze dne 22. 12. 2015). Žalobkyně splnila svoji povinnost při dokazování (1. podmínka). Její součinnost je prokázána samotným průběhem daňového řízení (ústní jednání, reakce na výzvy k prokázání skutečností, návrhy svědků). Správce daně získal veškeré podklady (2. podmínka), které ke zjištění daně potřeboval, a daň bylo možno stanovit dokazováním. Dokazování jako takové, nebylo ohroženo nedostatkem informací či součinnosti žalobkyně, tudíž dvě z výše uvedených zákonných podmínek pro splnění použitých pomůcek [1. a 2. podmínka] nebyly splněny.
105. Soud uzavírá, že v případě žalobkyně nebyl naplněn základní předpoklad pro uznání esenciálních nákladů, a to nezpochybnitelná existence fakticity plnění. Jelikož primární

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

způsob stanovení daně představuje dokazování a daň bylo v dané věci možné stanovit dokazováním, nebyl důvod pro přechod na náhradní způsob stanovení daně dle pomůcek. Jak správně uvedl žalovaný, nejednalo se o nezbytně nutné výdaje, bez kterých by nebylo možné dosáhnout příjmu; resp. uplatněné výdaje za zdaňovací období 2017, které nebyly správcem daně zpochybněny, mohly reálně stačit k dosažení zdanitelných příjmů.

106. Poukaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2019, č. j. 2 Afs 238/2017–35 soud považuje za nepřipadný. Ve věci řešené tímto rozsudkem bylo prokázáno, že zakázky byly realizovány a zaplacený, stavební práce tedy musely být uskutečněny; sporné bylo pouze to, kdo konkrétně je provedl. Správce daně v odkazované věci nijak nezpochybnil, že stěžovatelka neměla na provedení předmětné zakázky dostatek zaměstnanců, a musela tedy stavební práce provádět prostřednictvím dodavatelů. Rovněž nebyly zpochybněny příjmy, které stěžovatelka obdržela od objednatelů za realizaci zakázek. Na stranu druhou správce daně zpochybnil veškeré náklady, které si stěžovatelka v souvislosti s konkrétními stavebními pracemi, jež byly prokazatelně provedeny, nárokovala, tedy došlo ke zpochybnění podstatné části účetnictví. Jelikož stavební práce stěžovatelka na základě požadavků objednatelů zajistila, provedla a inkasovala peněžité plnění, které představovalo její příjmy, musela zcela logicky vynaložit pro dosažení těchto příjmů určité (esenciální) náklady. V tomto směru byla skutková situace odlišná od nyní posuzovaného případu, neboť žalobkyně neprokázala faktickou realizaci deklarovaných prací v deklarovaném rozsahu a od deklarovaného dodavatele tak, jak je uvedeno na fakturách (daňových dokladech).
107. Na uvedeném závěru nemění nic ani recentní judikatura, kdy rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133, konstatoval, že daňovou uznatelnost výdajů (nákladů) dle § 24 odst. 1 ZDP prokazuje daňový subjekt. Pokud prokáže, že jím uplatněný výdaj (náklad) skutečně nastal (musel být fakticky vynaložen), byť i za jiných okolností (včetně jiné výše), než je uvedeno na dokladu, je možné jej za splnění dalších zákonných podmínek uznat za daňově účinný výdaj. Neprokáže-li daňový subjekt okolnosti svědčící daňové uznatelnosti konkrétního výdaje (skupiny výdajů) dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nemá správce daně bez dalšího povinnost přejít z dokazování na stanovení daně podle pomůcek a stanovit relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na pořízení existující služby nebo zboží. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu tedy jednoznačně odmítl judikaturní linii prosazující přiznání esenciálních nákladů v rámci stanovení daně podle pomůcek pouze z důvodu neunesení důkazního břemene ohledně okolností svědčících daňové uznatelnosti výdaje (nákladu) vynaloženého poplatníkem na existující zboží či službu.

VI. Závěr a náklady řízení

108. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
109. Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně nebyla ve věci úspěšná a procesně úspěšnému žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady v řízení nevznikly.
110. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť žalobkyně se k výzvě soudu, zda s rozhodnutím bez nařízení jednání souhlasí, nevyjádřila (její souhlas s projednáním věci bez jednání byl tedy presumován) a žalovaný s rozhodnutím věci bez nařízení jednání výslovně souhlasil. Soud taktéž neshledal důvod pro nařízení jednání z důvodu dokazování – zásadní podklady pro rozhodnutí jsou totiž součástí správního spisu, z něhož soud obligatorně vycházel. Správním spisem se dokazování neprovádí

(rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. 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 30. dubna 2024

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu