



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **Kamenolom Vyhnanov s.r.o.**, IČO 01567535
sídlem Kohoutov 160, 544 01 Kohoutov
zastoupený advokátem JUDr. Lukášem Slaninou
sídlem V jámě 699/1, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 5. 2018, č. j. 21021/18/5300-21442-700225,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce napadl žalobou dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v záhlaví specifikované rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání proti rozhodnutí (dodatečnému platebnímu výměru) vydanému dne 30. 1. 2017 Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“). Správce daně

doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2014 ve výši 260 483 Kč, zároveň mu uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 52 096 Kč.

2. Důvodem doměření DPH bylo neuznání žalobcem nárokovaného odpočtu daně z přijatého zdanitelného plnění od společnosti Pískovce s.r.o. (dále jen „Pískovce“), dle dokladu č. 2014155. Podle správce daně žalobce neprokázal, že část přijatého plnění dle uvedeného dokladu použil pro svoji ekonomickou činnost, a tak nesplnil podmínky stanovené v § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Namísto toho správce daně dospěl k závěru, že žalobce uskutečnil dodání zboží dle § 13 odst. 4 písm. a) a odst. 5 zákona o DPH. Jelikož nesplnil povinnost přiznat a odvést daň z takto uskutečněného zdanitelného plnění, správce daně zvýšil základ daně z uskutečněných zdanitelných plnění v základní sazbě o 1 240 393,75 Kč a příslušnou DPH o 260 482,69 Kč.
3. Žalobce napadl samostatnou žalobou rozhodnutí ve věci doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014. O této žalobě krajský soud rozhodl rozsudkem ze dne 12. 3. 2020, sp. zn. 31 Af 34/2018.

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

4. Žalobce předně konstatoval, že je obchodní společností založenou v roce 2013 a jeho hlavní ekonomická činnost spočívá v těžbě a dobývání kamene. Pískovec z kohoutovského lomu je v tuzemsku i v zahraničí obecně znám a uznáván jako vysoce kvalitní, exkluzivní materiál. Využíván je proto také při rekonstrukcích významných historických památek. Žalobce je plátcem DPH od roku 2013 a nikdy nebyl evidován jako nespolehlivý plátec.
5. V průběhu roku 2014 žalobce nakoupil od společnosti Pískovce mimo jiné následující výrobky z pískovce: štípaný haklík 300/100/100 v množství 250 t a kostky 8/10 cm v množství 550 t (*pozn. soudu – finanční orgány uvádí ve svých rozhodnutích rozměr 8/10 mm, patrně s ohledem na údaj uvedený na žalobcem předložené faktuře*). Dodávka tohoto zboží byla dodavatelem jednorázově vyfakturována žalobci až v závěru roku 2014, a to daňovým dokladem č. 2014155. Na základě aktuální poptávky svých odběratelů žalobce část takto zakoupeného zboží dodal svým odběratelům v nezměněném stavu, část zboží pak s využitím vlastních kapacit rozdrtil a zpracoval na šterk, který rovněž prodal svým odběratelům, což v průběhu daňového řízení správci daně doložil příslušnými doklady. Žalobce v rozhodném období disponoval strojním vybavením ke zpracování kamene (čtyři štípací stroje zn. Steinex).
6. Z předmětných poskytnutých plnění žalobce řádně přiznal a odvedl daň na výstupu, také společnost Pískovce z tohoto plnění řádně přiznala a odvedla daň na výstupu. Správce daně přesto v daňové kontrole dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že došlo k rozdrčení na šterk a následnému prodeji části zboží (v množství 667 t), respektive k jinému jeho využití v rámci ekonomické činnosti žalobce. Žalobce s tímto závěrem správce daně nesouhlasí, své žalobní námitky rozčlenil do tří okruhů.
7. Za prvé namítl **vady řízení** a z nich plynoucí **nezákonnost vyměření penále**. Poukázal na skutečnost, že správce daně zahájil dne 22. 5. 2015 daňovou kontrolu, aniž by jej před tím **vyzval k podání dodatečného daňového přiznání** k DPH za zdaňovací období prosinec 2014. Daňová kontrola přitom byla zahájena na základě výsledků vyhledávací činnosti

prováděné dle § 78 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Správce daně tak mohl z výsledků vyhledávací činnosti již před zahájením daňové kontroly předpokládat s vyšší mírou pravděpodobnosti, že žalobce bude doměřena daň. Za těchto okolností byl povinen žalobce nejprve vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. Podle judikatury správních soudů je totiž možnost zahájit daňovou kontrolu bez předchozí výzvy k podání dodatečného daňového přiznání omezena jen na naprosto výjimečné případy, kdy by její vydání mohlo vést ke zmaření cíle daňového řízení (např. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016 – 33, a rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 4. 2018, č. j. 22 A 151/2017 – 42). Žalobce je přesvědčen, že v jeho případě nebyly důvody pro tento výjimečný postup naplněny. Správce daně proto zatížil řízení natolik závažnou vadou, že jejím důsledkem může být nezákonnost napadeného rozhodnutí, nebo přinejmenším nezákonnost penále stanoveného dle § 251 daňového řádu, jak dovodil Krajský soud v Plzni v rozsudku ze dne 27. 6. 2017, č. j. 57 Af 4/2016 – 42.

8. Za druhé žalobce namítl **nedostatečné zjištění skutkového stavu a vady v provádění a hodnocení důkazů**. Finanční orgány dle něj založily své závěry na nesprávném vyhodnocení otázky, k jejímuž posouzení jsou nezbytné odborné znalosti, kterými nedisponují. Konkrétně se jednalo o posouzení otázky, zda žalobce část zboží nakoupeného dle daňového dokladu č. 2014155 skutečně rozdrtil na šterk, který dále využil pro svou ekonomickou činnost.
9. Správce daně ani žalovaný nezpochybnili fakt, že žalobce v prostoru lomu v rozhodném období používal stroje na zpracování kamene. Žalobce správci daně v průběhu daňové kontroly předložil písemné vyjádření pana Ing. J. B., jednatele společnosti BOUDA COMMERCIO s.r.o, která je výhradním dovozcem strojů na štípání kamene Steinex pro Českou republiku. Z tohoto vyjádření vyplývá, že na strojích Steinex určených pro štípání kamene lze vyrábět šterk jako hlavní produkt štěpení, přičemž šterk vzniká také jako vedlejší produkt při dělení kamene na těchto strojích. Výroba šterku není sice obvyklým způsobem využití těchto strojů, to však nic nemění na skutečnosti, kterou správce daně ani žalovaný nezpochybnili, že tyto stroje lze v případě potřeby k výrobě šterku skutečně použít. Přesto správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal své tvrzení, že výrobky nakoupené dle daňového dokladu č. 2014155 rozdrtil na šterk. Na základě tohoto posouzení rozhodné otázky pak správce daně odmítli také důkazy (faktury/daňové doklady) svědčící o využití takto získaného produktu (tzn. šterku) k ekonomické činnosti žalobce, který jej dále prodal svým odběratelům. Podle žalobce ale finanční orgány nebyly oprávněny posuzovat otázku, zda stroje pro zpracování kamene používané žalobcem bylo možné použít k rozdrčení štípaného haklíku a kostek na šterk. Jedná se totiž o otázku, k jejímuž správnému zodpovězení jsou nezbytné odborné znalosti z oboru štípacích strojů a zpracování kamene. Žalobce je přesvědčen, že k posouzení této otázky byl správce daně povinen ustanovit znalce a vyžádat si znalecký posudek v souladu s § 95 daňového řádu. Pokud tak správce daně neučinil (a tuto vadu nenapravil ani žalovaný), finanční orgány vycházely při vydání svých rozhodnutí z nedostatečně zjištěného skutkového stavu.
10. Žalobce dále v rámci odvolacího řízení doložil vyjádření předsedy Obvodního báňského úřadu pro území krajů Královéhradeckého a Pardubického Ing. A. M. k otázkám týkajícím se změny hmotnosti šterku vlivem povětrnostních podmínek a tzv. ztrátého, které vzniká v důsledku naložení většího množství materiálu, než bylo objednáno

zákazníkem. Tímto důkazním prostředkem žalobce prokazoval, že šterk získaný rozdrčením části zboží nakoupeného dle daňového dokladu č. 2014155 použil při své ekonomické činnosti, a to konkrétně k doplnění přirozených úbytků šterku vyrobeného pro žalobce společností ATM CZ a.s., respektive že tento šterk byl součástí tzv. ztratiného. Tento důkazní prostředek žalovaný vyhodnotil chybně. Žalovaný vyjádření pana M. odmítl s tím, že pro posouzení dané otázky není relevantní. Podle žalobce ale právě použití šterku získaného rozdrčením zboží ze sporné dodávky pro jeho ekonomickou činnost úzce souvisí se změnou objemové hmotnosti šterku, který žalobce získal z jiných zdrojů. Přirozené ztráty tohoto materiálu totiž žalobce šterkem získaným z vlastních zdrojů doplňoval a prodával svým odběratelům, tedy jej používal pro svou ekonomickou činnost.

11. Konečně v části žaloby nadepsané **nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů** žalobce namítl, že dosahování zisku z ekonomické činnosti, respektive z použití konkrétního přijatého zdanitelného plnění v rámci této činnosti, není ani definičním znakem ekonomické činnosti pro účely DPH, ani podmínkou pro vznik a uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu dle § 72 a § 73 zákona DPH. Jestliže tedy žalovaný argumentuje tím, že v konkrétním případě bylo rozdrčení zboží (štípaných haklíků a kostek) na šterk pro žalobce ekonomicky nevýhodné, neboť žalobce tratil na rozdíl mezi nákupní cenou zboží a prodejní cenou šterku, nemůže být tato skutečnost důvodem pro zpochybnění nároku na odpočet DPH na vstupu. Také znění čl. 9 odst. 1 a 2 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, výslovně vyjadřuje, že účel a výsledek ekonomické činnosti není rozhodný pro určení, zda je osoba, která takovou činnost samostatně vykonává, osobou povinnou k dani. Žalobce nerozporuje, že tímto konkrétním způsobem použití nakoupeného zboží nemohl očekávat zisk, jednalo se však o součást obvyklého podnikatelského rizika a jeho individuální rozhodnutí v rámci provozu podniku „*v širších ekonomických souvislostech dané doby*“.
12. Finanční orgány dle žalobce dále neprokázaly své tvrzení, že žalobce použil spornou dodávku zboží pro účely nesouvisející s ekonomickou činností. K naplnění podmínek pro použití § 13 odst. 4 písm. a) zákona o DPH je totiž nezbytné prokázat, že daňový subjekt použil hmotný majetek některým ze způsobů definovaných v § 13 odst. 5 zákona o DPH. Důkazní břemeno ohledně této skutečnosti přitom nese správce daně, v souladu s § 92 odst. 5 písm. b) daňového řádu, neboť jde o podmínku, jejíž naplnění je nezbytné pro použití právní fikce dodání zboží. Žalovaný i správce daně ale naprosto rezignovali na zjišťování a prokazování toho, že v případě žalobce byly skutečně naplněny podmínky vymezené v § 13 odst. 5 zákona o DPH, tedy že žalobce předmětný hmotný majetek (šterk) použil především trvale pro zde uvedené účely, anebo jej poskytl bezúplatně. Žalovaný se zejména vůbec nevypořádal s odvolací námitkou, podle níž formálně vykazovaný nulový stav zásob žalobce na konci roku 2014 nemusel odpovídat skutečnosti a mohlo se jednat o formální chybu účetní evidence. Navíc, i kdyby byl stav zásob žalobce ke konci roku 2014 skutečně nulový, tato skutečnost by ještě nic nevypovídala o tom, zda byl sporný materiál žalobcem trvale používán pro účely uvedené v § 13 odst. 5 zákona o DPH, respektive zda jím byl poskytnut bez úplaty.
13. Žalobce zároveň namítl, že žalovaný se jednak zákonným způsobem nevypořádal s jeho důkazně podloženým tvrzením, podle něž spornou dodávku materiálu rozdrtil na šterk, jednak bez náležitého zdůvodnění dospěl k závěru, že prodejní doklady o prodeji šterku

odběratelům, které žalobce v daňovém řízení předložil, dokládají výhradně prodej šterku vyrobeného pro žalobce společností ATM CZ. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí není zřejmé (s výjimkou množství materiálu), na základě jakých zjištění či důkazů správce daně tento závěr učinil. Z pohledu žalobce se tedy jedná o pouhou spekulaci založenou na náhodné shodě. Stejně tak není z napadeného rozhodnutí zřejmé, na základě jakých zjištění a důkazů správce daně dospěl k závěru, že evidenční stav zásob žalobce ke konci roku 2014 odpovídal stavu skutečnému.

14. Žalovaný ani správce daně nijak neodůvodnili, na základě jakých zjištění a důkazních prostředků usoudili, že žalobce neprokázal prodej (resp. použití pro ekonomickou činnost) u 550 t kostek a 117,125 t štípaného haklíku, jestliže žalobce tvrdil a prokazoval, že toto zboží rozdrtil na šterk a tento dále prodával svým odběratelům. Toto tvrzení žalobce prokazoval prodejními doklady, které však správce daně bez bližšího zdůvodnění (pouze na základě množstevní shody) přiřadil ke šterku vyrobenému pro žalobce společností ATM CZ. Pakliže správce daně nevyvrátil tvrzení žalobce, že spornou dodávku zboží, resp. její část, rozdrtil na šterk, pak předmětem dokazování a případného doměření daně mělo být právě využití šterku, který se nacházel v obchodním majetku žalobce, pro jinou než ekonomickou činnost žalobce ve smyslu § 13 odst. 4 písm. a) a odst. 5 zákona o DPH. Za těchto okolností pak není zřejmé, proč finanční orgány vycházely pro účely určení základu daně a doměření DPH z pořizovací ceny štípaného haklíku 300/100/100 a kostek 8/10 dle daňového dokladu č. 2014155, a nikoliv z obvyklé ceny šterku vyrobeného společností ATM CZ [k určení základu daně viz § 36 odst. 6 písm. a) zákona DPH].
15. Z provedeného dokazování totiž podle názoru žalobce vyplývá nanejvýš závěr, že žalobce mohl teoreticky pro jinou než ekonomickou činnost využít právě šterk, který se nacházel v jeho obchodním majetku, přičemž v daňovém řízení nebylo prokázáno, zda se jednalo o šterk vyrobený společností ATM CZ, anebo o šterk vyrobený žalobcem na jeho strojích z přebytečného materiálu nakoupeného dle daňového dokladu č. 2014155. Žalobci tak byla daň zjištěna a stanovena nesprávně, napadené rozhodnutí je zároveň nutno pokládat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.
16. Závěrem žalobce namítl, že postupem finančních orgánů nebylo dosaženo cíle správy daní, jímž je, dle § 1 odst. 2 a § 134 odst. 1 daňového řádu, správné zjištění a stanovení daně. V této souvislosti odkázal na relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

17. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že ze spisového materiálu je zřejmé, že správci daně nebyly před zahájením daňové kontroly známy žádné konkrétní skutečnosti či důkazy nasvědčující tomu, že žalobci bude daň doměřena. O tom, že daňové povinnosti žalobce byly prověřovány komplexně bez vazby na konkrétní skutečnosti či důkazy, které by zde byly před zahájením daňové kontroly, svědčí i skutečnost, že správce daně v rámci daňové kontroly původně prověřoval daňové povinnosti žalobce na DPH za zdaňovací období leden až prosinec roku 2014. V posuzovaném případě tak nebyla naplněna hypotéza ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu.
18. Dále žalovaný uvedl, že otázka, zda stroje na zpracování kamene značky Steinex jsou schopny drtit kostky a haklík na šterk, nebyla spornou, respektive s ohledem na zjištěný

skutkový stav nebyla relevantní. Žalobce neprokázal použití sporné části předmětného přijatého zdanitelného plnění v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování zdanitelných plnění, ať už v podobě dodání originálního zboží či v podobě dodání šterku. Důkazní břemeno stran prokázání použití předmětného zdanitelného plnění v rámci ekonomických činností pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dle § 72 odst. 1 zákona o DPH spočívalo na žalobci. Pokud žalobce tvrdil, že část předmětného zboží rozdrtil na šterk a ten následně dodal svým odběratelům, bylo na něm, aby dané tvrzení prokázal. K argumentaci žalobce týkající se tzv. „tratného“ žalovaný podotkl, vzhledem ke zjištěnému množství nedoloženého použití hotových výrobků, respektive šterku (667,125 t), by podíl tratného přesáhl 80 % z celkového množství původně nakoupeného zboží (800 t haklíků a kostek). Podle žalobce je ale běžnou praxí naložení více materiálu při nakládce, tzv. tratného, v rozsahu cca 4 %.

19. Žalovaný považuje za opodstatněné také úvahy správce daně ohledně ne hospodárnosti drcení kostek a haklíků na šterk. Žalobce pořídil štípaný haklík v ceně 1 950 Kč za tunu a kostky v ceně 1 840 Kč za tunu. Rozdrcení takového množství zboží (celkově 667 t) v dané hodnotě na šterk, který žalobce prodával v roce 2014 za cenu 170 Kč za tunu, je z ekonomického hlediska nelogické. Tvrzení, že k drcení daného zboží docházelo z důvodu jeho nedostatečné kvality, žalobce nijak neprokázal. Pokud by žalobce postupoval s péčí řádného hospodáře, pak by namísto znehodnocení daného zboží prostřednictvím rozdrcení postupoval tak, že by uplatnil práva z vadného plnění. Nosným důvodem napadeného rozhodnutí nicméně byla skutečnost, že žalobce neprokázal prodej šterku a ani jiné použití nakoupeného zboží pro účely související s uskutečňováním ekonomických činností.
20. K tomu, zda byly splněny podmínky pro aplikaci § 13 odst. 4 písm. a) zákona o DPH, žalovaný odkázal na bod 41 napadeného rozhodnutí a na str. 11 zprávy o daňové kontrole.
21. Tvrzení žalobce, že se žalovaný nevypořádal s jeho námitkou stran formální chyby v účetnictví, které tak nemuselo odpovídat skutečnému stavu, je dle žalovaného účelové. Podstata argumentace žalobce v odvolání totiž byla zcela jiná, než jak ji žalobce prezentuje v žalobě. Žalobce v odvolání pouze namítl, že pokud správce daně shledal pochybení ve vedení účetnictví, měl mě uložit pokutu za chybné vedení účetnictví, nikoli vyměřit daň a penále.
22. Předložené daňové doklady o prodeji šterku pak správce daně hodnotil ve vztahu ke sporné části zboží jako neprůkazné. Z předloženého účetnictví totiž bylo zjištěno, že žalobce v roce 2014 prodal množství šterku, které bylo v podstatě totožné s množstvím, které pro žalobce rozdrtila společnost ATM CZ. Daná služba byla navíc žalobci poskytnuta před dodáním zboží dle faktury č. 2014155 a žalobce k 1. 1. 2014 ani k 31. 12. 2014 neevidoval žádné skladové zásoby.
23. Za situace, kdy nebylo prokázáno, že žalobce spornou část předmětného zdanitelného plnění použil v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování zdanitelných plnění, je nesprávná premisa žalobce, podle níž byl žalovaný povinen vyvracet tvrzení žalobce o rozdrcení předmětného zboží na šterk. Argumentace žalobce vycházející z této premisy nemůže obstát.

IV. Ústní jednání

24. Během jednání, které se uskutečnilo dne 11. 3. 2020, zástupce žalobce odkázal na podanou žalobu a zdůraznil, že v posuzované věci nebyly splněny podmínky k zahájení daňové kontroly a že v průběhu této kontroly správce daně neunesl své důkazní břemeno. K dotazu soudu, co míní v žalobě uvedeným tvrzením, podle nějž byl postup žalobce jeho individuálním rozhodnutím v rámci provozu podniku „*v širších ekonomických souvislostech dané doby*“ (viz výše bod 11 rozsudku), zástupce žalobce sdělil následující. Ekonomický efekt jednotlivého obchodu by neměl být posuzován izolovaně, pokud společnost uskuteční jeden nevýhodný obchod se stálým zákazníkem, nic to nemění na tom, že dlouhodobě pro společnost může být obchodování s daným zákazníkem výhodné. Společnost tedy může v konkrétním případě uskutečnit pro ni nevýhodný obchod například proto, aby si udržela stálého zákazníka. Pověřený pracovník žalovaného odkázal na napadené rozhodnutí a na své vyjádření k žalobě.

V. Posouzení věci krajským soudem

25. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního.
26. Jádrem sporu v posuzované věci je otázka, zda žalobce uplatnil v souladu se zákonem nárok na odpočet daně, který má základ v daňovém dokladu vystaveném společností Pískovce. Daňovým dokladem č. 2014155 žalobce deklaroval, že mu uvedená společnost dodala následující zboží: štípaný haklík 300/100/100 v množství 250 t a kostky 8/10 v množství 550 t. Žalobce si v daňovém přiznání za prosinec 2014 nárokoval odpočet daně ve výši 314 895 Kč (základ daně 1 499 500 Kč). Podle správce daně žalobce pouze u části uvedeného plnění prokázal, že jej použil pro svou ekonomickou činnost (konkrétně u štípaného haklíku v množství 132,875 t), u zbytku dodaného zboží danou zákonnou podmínku pro přiznání nároku na odpočet daně nesplnil. Správce daně proto doměřil žalobci DPH ve výši 260 483 Kč.
27. Z daňového spisu plyne, že správce daně zjistil, že žalobce vykazoval v předložené účetní závěrce ke dni 31. 12. 2014 nulový stav zásob, byť k témuž dni mělo dojít k přijetí zdanitelného plnění dle dokladu č. 2014155. Vyzval tedy žalobce k prokázání toho, že použil přijatá zdanitelná plnění (nakoupený materiál) v rámci své ekonomické činnosti. Žalobce v reakci na tuto výzvu sdělil správci daně, že sice „konečná fakturace“ byla provedena na konci roku, ale materiál mu byl společností Pískovce dodáván již dříve. Žalobce jej následně dodával dalším subjektům, svým odběratelům přitom vystavoval faktury ihned, z důvodu „proplácení dotací z EU“ (dodávky byly určeny na rekonstrukci hospitalu Kuks a památníku bitvy u Slavkova).
28. Dle předložených faktur však žalobce dodal svým odběratelům pouze 101 t materiálu (štípaných haklíků), podle správce daně tak neprokázal použití 699 t předmětného zboží pro ekonomickou činnost (viz tabulka č. 3 na str. 6 zprávy o daňové kontrole).
29. Po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění žalobce předložil správci daně několik dalších faktur a uvedl, že zbylé nakoupené zboží předrtil na štěrk a takto jej prodal. Po zahrnutí těchto dodatečně předložených faktur správce daně změnil výsledek kontrolního zjištění – nově měl za prokázané, že žalobce dodal svým odběratelům 132,875 t z celkově nakoupených 250 t haklíků a 0 t z celkově nakoupených 550 t kostek (viz tabulka č. 4 na str. 7-8 zprávy o daňové kontrole). Žalobce podle správce daně

neprokázal své tvrzení, že zbytek předmětného materiálu prodal jako šterk. Správce daně v této souvislosti poukázal na skutečnost, že služba drcení pískovce byla žalobci poskytnuta společností ATM CZ v období od 19. 5. 2014 do 23. 5. 2014, zatímco přeprava haklíků a kostek od společnosti Pískovce do sídla žalobce proběhla (dle zjištění učiněných u místně příslušného správce daně společnosti Pískovce) až ve druhé polovině roku 2014. Navíc žalobcem deklarované množství prodaného šterku v posuzovaném období (4 931,7 t) odpovídá množství šterku, který získal předrcením u společnosti ATM CZ (4 932 t).

30. V reakci na uvedená zjištění žalobce správci daně sdělil, že k předrcení zbývajících částí haklíků a kostek využil svou zpracovatelskou linku sestávající ze čtyř lisů zn. Steinex. Takto získaný šterk byl smíchán se šterkem, který vznikl předrcením u společnosti ATM CZ v období od 19. 5. do 23. 5. 2014. Správce daně považoval uvedené vysvětlení žalobce za nedostatečné. U dovozce štípacích strojů Steinex totiž zjistil, že tyto stroje nejsou určeny pro drcení pískovce (haklíků a kostek) na šterk. Správce daně zároveň poukázal na nelogičnost žalobcem tvrzeného postupu. Žalobce pořídil štípaný haklík za cenu 1 950 Kč/t a kostky za cenu 1 840/t, šterk ale prodával za cenu 170 Kč/t. Nakoupené zboží (haklík a kostky) nepodléhá zkáze, žalobce tak neměl žádný důvod předtít jej na šterk a tím dané zboží znehodnotit.
31. Žalobce na uvedené výhrady správce daně reagoval vyjádřením, že stroje Steinex jsou schopné drit šterk, což doložil písemným sdělením výhradního dovozce strojů Steinex pro Českou republiku, společnosti BOUDA COMMERCIO s.r.o. K disproporci v cenách haklíků a kostek a šterku uvedl, že obvykle se předrcený materiál přidává do šterku postupně, aby celkový propad ceny nebyl tak velký. Nesouhlasil také s argumentem, že se jednalo o zboží nepodléhající zkáze. Konstatoval, že štípaný haklík i kostky jsou „*poměrně specifické výrobky s ohledem na jejich kvalitu, a to nejen materiálovou, ale i kvalitu zpracování. Tak jako v každém výrobním procesu, tak i zde vznikají vadné výrobky, nebo výrobky nesplňující dané požadavky. Vzhledem k tomu, že si naše firma zakládá na prvotřídní kvalitě dodávaných výrobků, je potřeba neustále tuto hlídat u všech produktů (...)*“. K výkazu skladových zásob žalobce uvedl, že natěžený materiál není možné uvádět do skladových zásob. Vytěžený materiál není předem definován jako konkrétní produkt, nelze dopředu určit, jako co bude ten který materiál prodán koncovému odběrateli, zda jako kostky, šterk, závozový kámen, či třeba socha.
32. Správce daně si následně ověřoval informaci o vlastnostech strojů Steinex u zmíněného dovozce. Ten v odpovědi na výzvu správce daně uvedl, že předmětné stroje jsou určeny na dělení kamene na požadovaný rozměr (na kostky, štípaný obklad či mozaiku). Drcení kamene na šterk nepatří mezi standardní pracovní operace těchto strojů, šterk ale vzniká jako vedlejší produkt při dělení kamene. Ovšem teoreticky lze stroje použít také výhradně k výrobě šterku, byť k tomu nejsou určeny a potřebný čas by byl mnohem delší než při výrobě kostek.
33. Správce daně nicméně i tak setrval na závěru, podle nějž žalobce neprokázal, že dodané zboží v množství 667,125 t prodal jako šterk. Poukázal na skutečnost, že žalobce nakoupil předmětné zboží jako bezvadné a za plnou cenu. Žalobce nepředložil žádný důkaz svědčící o špatné kvalitě dodaného zboží (např. důkaz o tom, že jej reklamoval). Také ve své účetní evidenci o zboží účtoval jako o zboží bez vady. Správce daně tak nadále považoval za nelogické, že by žalobce znehodnotil haklíky a kostky jejich rozdrčením na šterk. Zároveň odmítl tvrzení žalobce, že natěžený materiál není možné

uvádět do skladových zásob. Odkázal na právní úpravu účtování způsobem B, inventarizace a vedení evidence o zásobách, kterou žalobce mohl a měl dodržet.

34. K odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému správcem daně žalobce přiložil listinu, kterou označil za „oficiální stanovisko předsedy obvodního báňského úřadu Ing. M. k dotazům směřujícím právě k rozporovaným skutečnostem z daňové kontroly“. Tato listina obsahuje e-mailovou konverzaci, v níž předseda Obvodního báňského úřadu pro území krajů Královéhradeckého a Pardubického odpovídal na dotazy: 1) Je možné (nebo běžné), že šterk vyrobený drcením kameniva vlivem povětrnostních podmínek mění svoji hmotnost v průměru i o 15 procent?; 2) Je běžná praxe, že při nakládce se nakládá více materiálu (cca. do 4 procent) jako tzv. tratné právě proto, aby nedocházel k dodávkám pod stanovené množství materiálu a tím k okrádání zákazníků? Předseda obvodního báňského úřadu Ing. A. M. k těmto dotazům uvedl následující. Ad 1) „Objemová hmotnost suroviny se v průběhu procesu těžby a zpracování může měnit (např. u šterkopísků je objemová hmotnost suroviny v rostlém stavu jiná než ve stavu vytěženém, odvodněném, je jiná ve stavu vysušeném, setřeseném, apod.). Rozdíly lze zjistit např. ve zkušebně.“ Ad 2) „Ve velkých organizacích používají váhy (mostové, na nakladači nebo na pásových dopravnících). U malých firem se používá metoda „od oka“ (odhadem). Surovina HKV a UKV se běžně prodává i na metry, metry2“.
35. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí ztotožnil se závěry správce daně. Listina předložená žalobcem v odvolacím řízení (vyjádření předsedy obvodního báňského úřadu) na něm dle žalovaného nemůže nic změnit.
36. Krajský soud se předně zabýval žalobní námitkou, podle níž měl správce daně nejprve vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období prosinec 2014. Jestliže tak před zahájením daňové kontroly neučinil, zatížil řízení závažnou vadou, jejímž důsledkem může být nezákonnost napadeného rozhodnutí, nebo přinejmenším nezákonnost penále stanoveného spolu s doměřením daně (v podrobnostech viz výše bod 7 rozsudku).
37. Podle § 143 odst. 3 daňového řádu „[z]jistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.“ V § 145 odst. 2 pak daňový řád stanoví: „Pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu (...)“. Nejvyšší správní soud k těmto ustanovením uvedl, že pokud se správce daně dozví „jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení“ (usnesení rozšířeného senátu NSS č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, ve věci ALGON PLUS).
38. Žalobce dovozuje, že správce daně mohl již před zahájením daňové kontroly předpokládat s vyšší mírou pravděpodobnosti, že žalobci doměří daň, z bodu 22 napadeného rozhodnutí. Žalovaný zde konstatoval, že „[s]právce daně zahájil u odvolatele daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období leden – prosinec 2014 z důvodu zjištění v rámci vyhledávací činnosti.“ V reakci na předmětnou žalobní námitku žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že se jednalo pouze o obecné konstatování toho, že správce

daně po ověření údajů v předložených daňových přiznáních shledal vhodnost bližšího prověření skutkových okolností v rámci daňové kontroly. Správci daně před zahájením daňové kontroly nebyly známy žádné konkrétní skutečnosti či důkazy nasvědčující tomu, že žalobci bude daň doměřena. Daňové povinnosti žalobce byly v průběhu daňového kontroly prověřovány komplexně bez vazby na konkrétní skutečnosti či důkazy, které by zde byly před jejím zahájením.

39. Krajský soud souhlasí s uvedeným hodnocením žalovaného. Obsah předloženého daňového spisu potvrzuje, že správce daně v průběhu daňové kontroly prověřoval daňové povinnosti žalobce komplexně. Zároveň nic z daňového spisu nesvědčí tomu, že by správce daně měl před zahájením daňové kontroly konkrétní poznatky ospravedlňující závěr, že žalobci bude doměřena daň. Správce daně zahájil u žalobce dne 22. 5. 2015 daňovou kontrolu s vymezeným předmětem daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 a DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2014. Dne 22. 6. 2015 správce daně převzal od žalobce jeho účetní evidence, interní doklady, bankovní výpisy, karty majetku atd. Dne 3. 7. 2015 zaslal žalobci výzvu k prokázání skutečností a k předložení důkazních prostředků, v níž poprvé vyslovil konkrétní pochybnosti o některých z žalobcem uplatněných daňových tvrzení. Žalobce následně předložil správci daně důkazy, kterými většinu těchto pochybností rozptýlil, správci daně nakonec zůstaly pochybnosti pouze ohledně dokladu č. 2014155 (a ve vztahu k dani z příjmů právnických osob také ohledně uplatnění nákladů ve výši 50 631,05 Kč na nákup počítačové sestavy dle dokladu č. 141100088). Podle názoru krajského soudu nelze pouze na základě obecného konstatování obsaženého v bodě 22 žalobou napadeného rozhodnutí dovozovat, že byly splněny podmínky pro postup správce daně stanovené v § 145 odst. 2 daňového řádu.
40. Žalobce odkázal na bod 60 usnesení rozšířeného senátu NSS ve věci ALGON PLUS, podle nějž je možnost zahájit daňovou kontrolu bez předchozí výzvy k podání dodatečného daňového přiznání omezena jen na výjimečné případy, kdy by její vydání mohlo vést ke zmaření cíle daňového řízení. Podle rozšířeného senátu se o takové případy se bude jednat *„zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřípustně zakrývajícím skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně.“* Žalobce v této souvislosti namítl, že v nyní posuzované věci správce daně neměl žádné poznatky ukazující na to, že by vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání mohlo vést ke zmaření cíle daňového řízení. Jeho povinností tedy bylo vydat uvedenou výzvu. Krajský soud této argumentaci nepřisvědčil. Žalobce opomenul, že rozšířený senát NSS v citovaném usnesení zároveň výslovně uvedl, že *„§ 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 daňového řádu se přirozeně neuplatní tehdy, zahajuje-li správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztahených ke kontrolovanému daňovému subjektu“* (bod 62 cit. usnesení).
41. Krajský soud tedy neshledal, že by v posuzované věci bylo povinností správce daně vyzvat žalobce před zahájením daňové kontroly k podání dodatečného daňového přiznání. Absence této výzvy tudíž nemůže mít za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. S ohledem na uvedený závěr považoval krajský soud za bezpředmětné blíže se zabývat související námitkou, podle níž by žalobce přinejmenším neměl mít povinnost platit penále, které mu bylo stanoveno spolu s doměřením daně.

42. Další žalobní námitky, tedy že správce daně nedostatečně zjistit skutkový stav a že některé závěry finančních orgánů jsou nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (v podrobnostech viz výše body 8-16), již úzce souvisí s posouzením hmotněprávní otázky, zda žalobce splnil podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně.
43. Krajský soud při hodnocení závěrů finančních orgánů vycházel z úpravy podmínek pro uplatnění odpočtu DPH obsažené v § 72 a násl. zákona o DPH. Podle § 72 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelného plnění poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Podle § 73 odst. 1 písm. a) téhož zákona je základní podmínkou pro možnost uplatnění nároku na odpočet daně, kterou vůči plátcu uplatnil jiný plátce, prokázání tohoto nároku daňovým dokladem.
44. Samotným předložením (formálně bezvadného) daňového dokladu však nedochází k automatickému prokázání nároku na odpočet daně. Daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Zákon nestojí na formálním vykazání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 – 107). Obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 – 84, konstatoval, že ani „*doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění.*“ Pro uplatnění nároku na odpočet daně nestačí ani prokázat, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, je třeba prokázat, že k jeho přijetí došlo deklarovaným způsobem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2012, č. j. 9 Afs 42/2011 – 56, a ze dne 23. 4. 2014, č. j. 9 Afs 91/2013 – 38).
45. Ekonomickou činnost vymezoval zákona o DPH (ve znění účinném do 31. 3. 2019) v § 5 odst. 2, a to tak, že se jí „*soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu.*“
46. Použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce se dle § 13 odst. 4 písm. a) zákona o DPH považuje za dodání zboží za úplatu. Podle § 13 odst. 5 téhož zákona se použitím hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce rozumí „*trvalé použití obchodního majetku plátcem pro jeho osobní spotřebu nebo jeho zaměstnanců, trvalé použití pro jiné účely než související s uskutečňováním jeho ekonomických činností, a poskytnutí obchodního majetku bez úplaty, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet daně.*“

47. Dále je třeba uvést, že k problematice rozložení důkazního břemena mezi správce daně a daňový subjekt v daňovém řízení existuje bohatá soudní judikatura, jejíž závěry sice byly formulovány především na podkladě úpravy obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, avšak v zásadě jsou aplikovatelné i na úpravu obsaženou v nyní účinném zákoně č. 280/2009 Sb. Plyne z ní, že daňové řízení je postaveno na zásadě, podle níž každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nemůže získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má však některé výjimky – například podle § 92 odst. 5 písm. c) citovaného zákona správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119).
48. V nyní posuzované věci správce daně prokázal existenci skutečností vyvracejících průkaznost žalobcem předložených dokladů. Správci daně vyvstaly pochybnosti o tom, že žalobce použil pro svou ekonomickou činnost zboží, které mu bylo dodáno na základě daňového dokladu č. 2014155. Žalobce totiž vykazoval v předložené účetní závěrce ke dni 31. 12. 2014 nulový stav zásob, byť k témuž dni měl přijmout zdanitelného plnění dle uvedeného dokladu. Z výše podaného shrnutí je patrné, že žalobce v průběhu daňového řízení postupně měnil a doplňoval svá tvrzení ohledně toho, jakým způsobem s tímto zbožím naložil. Nejprve tvrdil, že jej prodal svým odběratelům, prokázal však pouze prodej štípaného haklíku v množství 132,875 t. O zbytku předmětného zboží (v množství 667,125 t) následně uvedl, že jej předřtil na šterk a takto jej dále prodal. Správce daně zpochybnil také toto tvrzení poukazem na skutečnost, že žalobci byla poskytnuta služba drcení pískovce společností ATM CZ v období od 19. 5. 2014 do 23. 5. 2014, zatímco přeprava haklíků a kostek od společnosti Pískovce do sídla žalobce proběhla až ve druhé polovině roku 2014. Žalobce poté doplnil, že haklíky a kostky dodané společností Pískovce předřtil na šterk na vlastních strojích a takto vzniklý materiál smísil se šterkem, který mu dodala společnost ATM CZ. Ani toto tvrzení však nepůsobí věrohodně a nelze je považovat za prokázané. Předrcení haklíků a kostek na šterk nedává z ekonomického hlediska smysl, navíc žalobcem deklarované množství prodaného šterku v posuzovaném období (4 931,7 t) odpovídá množství šterku, který získal předrcením u společnosti ATM CZ (4 932 t). Krajský soud proto souhlasí se závěrem finančních orgánů, podle něž žalobce neprokázal, že část přijatých zdanitelných plnění (pořízené zboží, haklíky a kostky, v množství 667,125 t) použil v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování zdanitelných plnění, a to ať už v podobě dodání zboží (haklíků a kostek), nebo v podobě dodání šterku.
49. Na uvedeném závěru nemůže nic změnit skutečnost, že na strojích zn. Steinex vlastněných žalobcem lze vyrábět šterk (být k tomu nejsou primárně určeny). Finanční orgány po počátečních pochybnostech připustily, že dané stroje lze tímto způsobem teoreticky využít. Přesto s ohledem na další důvody (které krajský soud považuje za

přesvědčivé – k tomu viz níže) neměly za prokázané, že žalobce skutečně tímto způsobem postupoval, tj. že předmětné haklíky a kostky předrtil a prodal jako šterk. Z těchto důvodů zároveň nebylo třeba ustanovovat znalce, který by posoudil, zda lze na strojích vlastněných žalobcem vyrábět šterk. O této otázce nakonec nebyl mezi finančními orgány a žalobcem spor.

50. K vyjádření předsedy obvodního báňského úřadu krajský soud konstatuje, že se jedná toliko o žalobcem předložený vytištěný e-mail, je tedy otázkou, zda jej vůbec lze považovat za oficiální stanovisko pana M.. I kdyby tomu tak však bylo, tak je třeba uvést, že žalobce jeho obsah dezinterpretuje. Pan Mm v e-mailu výslovně neuvedl to, co mu podsouvá žalobce, nepotvrdil tvrzení žalobce, že je běžnou praxí, že se nakládá více materiálu jako tzv. tratné (pouze uvedl, že se v malých společnostech používá při nakládání metoda „od oka“). Navíc sám žalobce tvrdí, že jako tratné se přidávají cca. 4 % nakládaného materiálu, nicméně v posuzovaném případě měl být dle žalobce k již existujícímu šterku v množství 4 932 t přidán další šterk vzniklý předrcením 667,125 t haklíků a kostek. Jednalo by se tak o opravdu velkorysý tratné (více než 13 %). Ve vztahu k úbytkům materiálů vlivem povětrnostních podmínek pak pan M. v citovaném e-mailu pouze obecně uvedl, že objemová hmotnost suroviny se v průběhu procesu těžby a zpracování může měnit. Z toho opět nelze nic konkrétního dovozovat ve vztahu k nyní posuzované věci, v níž navíc měly být zpracovávány nikoliv čerstvě vytěžené šterkopísky, ale již opracovaný pískovec. Krajský soud proto souhlasí s žalovaným, že tento důkaz (předložený teprve v odvolacím řízení) nijak nezpochybňuje závěr správce daně, že žalobce v průběhu daňové kontroly neunesl své důkazní břemeno.
51. Žalobce dále namítl, že dosahování zisku z ekonomické činnosti, respektive z použití konkrétního přijatého zdanitelného plnění v rámci této činnosti, není definičním znakem ekonomické činnosti pro účely DPH. K tomu krajský soud uvádí, že sama o sobě by skutečnost, že daňový subjekt použil přijaté zdanitelné plnění způsobem, který mu nepřinesl zisk, samozřejmě nemohla vést k nepřiznání nároku na odpočet daně. Ve spojitosti s dalšími skutečnostmi tomu tak však být může. Při posuzování nároku na odpočet daně je relevantní otázkou, zda žalobcem deklarovaný postup dává z ekonomického hlediska smysl. Jestliže žalobce pořídil štípaný haklík za cenu 1 950 Kč/t a kostky za cenu 1 840/t, šterk ale prodával za cenu 170 Kč/t, pak je namístě úvaha, že předrcení haklíků a kostek na šterk by pro něj bylo ekonomicky nevýhodné a jeho tvrzení je tedy nevěrohodné. Daňový subjekt jistě může mít dobré důvody k tomu, že někdy postupuje způsobem, který se při izolovaném pohledu zaměřeném pouze na určitou transakci jeví jako ekonomicky nevýhodný. Žalobce ale žádné takové důvody nebyl schopen uvést. V žalobě pouze nekonkrétně namítl, že se jednalo o součást obvyklého podnikatelského rizika a jeho individuální rozhodnutí v rámci provozu podniku „*v širších ekonomických souvislostech dané doby*“. Zástupce žalobce při soudním jednání odpověděl k výslovnému dotazu soudu podobně vágním způsobem. Pro úplnost lze dodat, že pochybnosti soudu nerozptýlil ani bývalý jednatel žalobce, který se k dané otázce vyjadřoval při soudním jednání konaném ve věci sp. zn. 31 Af 34/2018.
52. K námitce žalobce, podle níž finanční orgány neprokázaly, že použil spornou dodávku zboží některým ze způsobů definovaných v § 13 odst. 5 zákona o DPH, krajský soud odkazuje na str. 11 zprávy o daňové kontrole a na bod 41 rozhodnutí žalovaného. Krajský soud souhlasí s žalovaným, že vzhledem ke zjištěným okolnostem využití části

nakoupeného zboží nastala fikce jeho dodání ve smyslu § 13 odst. 4 písm. a) zákona o DPH. Tím, kdo neunesl své důkazní břemeno, byl žalobce, nikoliv správce daně.

53. Žalobní námitku, podle které se žalovaný nevypořádal s tvrzením žalobce o formální chybě v účetnictví, které tak nemuselo odpovídat skutečnému stavu, krajský soud považuje, ve shodě s žalovaným, za účelovou. Žalobce v průběhu celé daňové kontroly nijak nezpochybňoval, že na konci roku 2014 měl nulový stav zásob. Naopak sám argumentoval, že předmětné zboží ještě v roce 2014 prodal (ať už ve formě haklíků či kostek, či v podobě šterku). V odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru pak bez dalšího namítl, že pokud správce daně shledal pochybení ve vedení účetnictví, měl za to žalobci uložit pokutu, nikoliv vyměřit daň a penále. Žalobce tedy teprve v žalobě naznačuje (a to ještě nepřímou a bez toho, že by své tvrzení jakkoli dokládal), že mu ve skutečnosti část předmětného zboží mohla zůstat do dalšího roku.
54. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, podle níž není zřejmé, proč finanční orgány vycházely pro účely určení základu daně a doměření DPH z pořizovací ceny štípaného haklíku 300/100/100 a kostek 8/10 dle daňového dokladu č. 2014155, a nikoliv z obvyklé ceny šterku vyrobeného společností ATM CZ. Jestliže správce daně posoudil předložené daňové doklady o prodeji šterku ve vztahu ke sporné části zboží dle faktury č. 2014155 jako neprůkazné, pak je logické, že pro účely určení základu daně vyšel z pořizovací ceny haklíků a kostek. Krajský soud přitom s uvedeným závěrem správce daně souhlasí. Jako spekulativní a ničím nepodložené naopak hodnotí tvrzení žalobce, že šterk, který žalobce prodal svým odběratelům, byl šterk vzniklý rozdrčením předmětných haklíků a kostek, nikoliv šterk, který nakoupil od společnosti ATM CZ.
55. K obecné námitce žalobce, že postupem finančních orgánů nebylo dosaženo cíle správy daní, jímž je správné zjištění a stanovení daně, krajský soud obdobně obecně konstatuje, že neshledal žádné porušení cíle správy daní v posuzovaném případě.
56. Krajský soud dodává, že žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí řádně vypořádal i s dalšími námitkami uplatněnými žalobcem v odvolání proti rozhodnutí správce daně. Jeho rozhodnutí tak zcela jistě není nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Krajský soud zdůrazňuje, že povinnost orgánů veřejné moci řádně odůvodnit jejich rozhodnutí nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku. Podstatné je, aby se správní orgán (či soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení.

VI. Závěr a náklady řízení

57. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
58. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

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

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

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

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

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

Hradec Králové 12. března 2020

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu